



James
REÁTEGUI SÁNCHEZ

Leonardo
CALDERÓN VALVERDE

Delitos tributarios y aduaneros

GACETA
PENAL
& procesal penal

**James
REÁTEGUI SÁNCHEZ**

**Leonardo
CALDERÓN VALVERDE**

Delitos tributarios y aduaneros

**GACETA
JURIDICA**

AV. ANGAMOS OESTE 526 - MIRAFLORES

☎ (01) 710-8900 / TELEFAX: (01) 241-2323

www.gacetajuridica.com.pe

Presentación

El Derecho Penal actual ha rebasado el estudio de los delitos clásicos o convencionales. El desarrollo de nuevas tecnologías de comunicación, el intercambio comercial creciente, el tráfico internacional de mercancías, entre otros factores, han generado nuevos riesgos para los bienes jurídicos dignos de protección penal, motivando que dicha rama del Derecho extienda su interés a materias antes reservadas al Derecho Administrativo sancionador.

Así, por ejemplo, la mayoría de ordenamientos jurídico-penales –incluido el nuestro– se han visto en la necesidad de adoptar medidas de corte punitivo para reprimir, bajo ciertos límites, conductas que trastocan el sistema de recaudación de tributos, como el impago o evasión fraudulenta de tributos al fisco (defraudación tributaria o aduanera).

Sin embargo, en nuestro país, pese a la relevancia –en especial socioeconómica– de estas materias, los delitos tributarios y aduaneros no han recibido el tratamiento específico que requieren, existiendo una necesidad no cubierta en los operadores jurídicos de comprenderlos en sus aspectos o características principales.

Esta obra busca cubrir, en parte, esa necesidad. En ella se realiza un análisis exegético, dogmático y jurisprudencial de los delitos tributarios y aduaneros, el cual aproximará al abogado a la interpretación de sus normas, a sus bases teóricas, así como a su aplicación práctica por parte de la judicatura.

En materia penal tributaria, se estudian, por ejemplo, diversos tópicos del delito de defraudación tributaria, tanto sustantivos como procesales.

En el primer ámbito, se aborda el bien jurídico tutelado, sus diferencias conceptuales y prácticas con las infracciones administrativo-tributarias, su configuración como delito especial propio y de infracción de deber (de la obligación de contribuir con el fisco), su naturaleza patrimonial y pública, la condición de deudor tributario del sujeto activo, sus formas de aparición, las posibilidades de error, entre otros.

En el ámbito procesal, se abordan temas como las particularidades del ejercicio de la acción penal, los requisitos para el levantamiento de la reserva tributaria o la aplicación del principio del *ne bis in idem*.

En materia penal aduanera, la obra examina las características y elementos de los delitos de contrabando, defraudación de rentas de aduanas y recepción aduanera, respecto a los cuales se estudian sus alcances y modalidades típicas, su objeto de protección penal, precisándose las conductas que son objeto de prohibición penal.

Confiamos en que esta obra cumplirá su principal cometido, que es convertirse en un texto útil para el lector en cuanto a la comprensión de los aspectos teórico-prácticos fundamentales de los delitos tributarios y aduaneros, y contribuir a la solución de los problemas que, sobre estas materias, puedan emerger de su ejercicio profesional.

Tras la culminación de este libro, se emitió el Decreto Legislativo N° 1111, del 29 de junio de 2012, que modificó algunos artículos de la Ley de Delitos Aduaneros (Ley N° 28008). Dichas modificaciones se han incluido en los anexos de la presente obra.

El editor

The background features an abstract geometric design. A diagonal line runs from the left edge towards the right. In the upper right corner, there is a gray shape that resembles a folded corner. In the lower left corner, there is a gray triangular shape. The text is positioned in the center-right area of the page.

PRIMERA PARTE

Delitos tributarios

El delito de defraudación tributaria

Aspectos sustantivos y procesales

1. CONSIDERACIONES GENERALES Y BIEN JURÍDICO-PENAL EN EL DELITO TRIBUTARIO

Como cuestión previa podemos decir que uno de los factores más importante dentro de la actividad financiera es, sin duda, la potestad tributaria, mediante la cual el Estado obliga a los ciudadanos a realizar determinados pagos a su favor, sea por la obtención de ciertos beneficios o prestaciones estatales, sea simplemente por la manifestación de algún signo exterior de riqueza^[1].

De entre las múltiples variedades de la delincuencia económica, una que sobresale con luz propia es la que tiene por objeto la Hacienda Pública y, en concreto, al delito tributario. Respecto a esta modalidad delictiva podemos afirmar que viene constituida, en líneas generales, por aquel artificio o engaño dirigido a eludir o evitar el pago de un tributo^[2]. El delito de defraudación tributaria se considera un delito tributario, donde se acoge una infracción de la obligación que pesa sobre los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado. El significado esencial que esto tiene en el orden económico hace que se le considere como un delito socioeconómico^[3].

En cuanto a los campos jurídicos de estudio, puede concluirse que el Derecho Penal tributario (delitos tributarios) no es parte del Derecho Tributario, pues no responde a los principios y finalidades, esencialmente recaudatorios, del sistema tributario, aun cuando no sea contradictorio con ellos. Esta

[1] GARCÍA CAVERO, Percy. *Derecho Penal económico. Parte especial*. Tomo II, Lima, 2007, p. 597.

[2] SAN MARTÍN LARRINOVA, Begoña. "Derecho Penal económico y delito tributario". En: *Derecho Penal económico y de la empresa*, Lima, 1996, p. 188.

[3] BRAMONT-ARIAS TORRES, Luis Alberto. *Derecho Penal. Parte especial*. Lima, p. 337.

conclusión no debe, sin embargo, entenderse como una completa independencia del Derecho Penal tributario frente al Derecho Tributario. Doctrinariamente hay una distinción entre delito económico y delito fiscal; el primero es el genérico, que no siempre corresponde al segundo, que es la especie. Siendo el Derecho Tributario, una rama del Derecho fiscal, existe igual dependencia entre las normas penales fiscales y las normas penales tributarias.

En la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 813, Ley Penal Tributaria, se indica que dicho delito se contempla en una ley penal especial en función de la misma naturaleza de esta clase de infracciones, donde es indubable la implicación existente entre el Derecho Tributario y el Penal; y porque ello facilitará la tarea de divulgación y conocimiento de la dicha norma, y por razones de política preventiva. Estas consideraciones, según Bramont-Arias Torres, son objetables o por lo menos discutibles, ello porque el hecho de que el delito tributario obedezca a una naturaleza mixta no puede derivarse la necesidad de un tratamiento legal separado del resto de ilícitos penales. Esta interpretación nos llevaría a un vaciado de contenido del propio Código Penal en la medida que todo tipo penal tiene como punto de referencia otras ramas del ordenamiento jurídico. No puede olvidarse que el Derecho Penal es aquel sector del ordenamiento jurídico que interviene en última instancia - principio de última ratio^[4].

Por otro lado, el autor nacional García Rada nos dice que los delitos tributarios revisten evidente gravedad: "En primer lugar se trata de una infracción cometida en agravio del Fisco, quien percibe menos de lo que por ley le corresponde. Luego referente en el conjunto de la economía nacional, pues los menos ingresos al mermar el capital del Estado impiden que este cumpla en forma completa con los servicios públicos. La misma sociedad resulta doblemente perjudicada, pues por una parte tiene servicios públicos deficientes, incompletos, o no los recibe, y por otra, la baja percepción tributaria obliga a la elevación del porcentaje, de manera que si todos los contribuyentes cumplieran con hacer el pago que les corresponde, los tributos no subirían o lo harían en menor proporción. El delito tributario tiene pues, evidente resonancia social"^[5]. A todo esto habrá que decir que resulta relevante la creación de una conciencia fiscal y tributaria que ha de predicarse con el ejemplo desde las más altas instancias sociales y políticas.

[4] BRAMONT-ARIAS TORRES, Luis Alberto. "A seis años de la promulgación del Código Penal". En: *Gaceta Jurídica*. Tomo 49, Especial de Derecho Penal a cargo del Estudio Bramont Arias, Lima, diciembre 1997, p. 24.

[5] Citado por: EZAINE, Amado. *Diccionario jurídico. Parte Penal I*. Lima, 1991, p. 363.

Así, la reflexión que a este respecto hace el autor Garrigues Walker en 1967 es perfectamente atribuible a nuestros días: "Si el contribuyente (...) observa, como está observando, que el Estado reconoce práctica u oficialmente el fraude y lo tolera de una manera clara y abierta (...) es evidente que no siente necesidad alguna de convertirse en un héroe y pagar religiosamente, todos sus impuestos. Si es al Estado al que en primer lugar corresponde crear una ciencia fiscal y la abandona, ¿quién lo hará entonces?"^[6] Por otro lado, en el ámbito del Derecho Tributario, el comportamiento evasivo, generalmente no opera en forma aislada, permitiendo no pocas veces la unificación subjetiva, unidad de ocasión objetiva y aprovechamiento consciente dentro por supuesto de una unidad normativa relativizada, el ilícito penal tributario toma la forma de delito continuado^[7].

Un aspecto sumamente importante a la hora de analizar los tipos penales de un texto punitivo es la determinación político-criminal y dogmática del bien jurídico-penal a proteger. El bien jurídico en los delitos tributarios está representado por la recaudación tributaria, aunque, en forma no determinante, esta concepción incorpora los conceptos de patrimonio del erario público como también la existencia de maniobras defraudatorias^[8]. Según Peña Cabrera "(...) el bien jurídico en los delitos tributarios está representado por la recaudación tributaria, aunque, en forma no determinante, esta concepción incorpora los conceptos de patrimonio del erario público como también la existencia de maniobras estafatorias"^[9].

Así, por ejemplo, para García Caveró "(...) el bien jurídico protegido por los delitos tributarios no se encuentra plasmado en objetos desconectados de la norma penal o en el funcionamiento global de determinado sector de la economía, sino en la vigencia de determinadas expectativas sociales esenciales. En ese sentido, el Derecho Penal no protege penalmente el patrimonio del Estado ni la recaudación estatal, sino, más bien, la expectativa de que el Estado reciba los ingresos generados por los distintos tributos internos"^[10]. En esta misma línea, el sujeto pasivo es el titular del bien jurídico protegido, el mismo que hemos identificado como el derecho a la recaudación tributaria, por lo que se afecta al Estado como ente recaudador. En nuestro sistema

[6] Citado por SAN MARTÍN LARRINOA. *Derecho Penal económico y delito tributario*. Ob. cit., p. 193.

[7] PEÑA CABRERA. *Todo sobre el ilícito tributario*. Tomo IV, Lima, 1996, p. 281.

[8] HUGO VIZCARDO, Silfredo. "Análisis de los delitos tributarios en el Perú". En: *Actualidad Jurídica*. Tomo 172, marzo de 2008, p. 117.

[9] PEÑA CABRERA, Raúl. Ob. cit.

[10] GARCÍA CAVERO, Percy. Ob. cit., p. 604.

tributario, fundamentalmente, la ley confiere la representación a dos entidades: la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat) y la Superintendencia Nacional de Aduanas (Aduanas)^[11].

La jurisprudencia penal peruana ha dicho que lo que se protege en el delito de defraudación tributaria es “el proceso de ingresos y egresos del Estado, siendo la conducta típica del sujeto activo el defraudar e incumplir la obligación tributaria de pagar total o parcialmente los tributos que establece la Ley Administrativa Tributaria, bajo la modalidad del engaño entendido como toda simulación o disimulación de la realidad capaz de inducir a otro a error y en este caso al Estado”^[12]. “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria se encuentra plasmado en la vigencia de determinadas

[11] HUGO VIZCARDO. “Análisis de los delitos tributarios en el Perú”. Ob. cit., p. 119.

[12] Véase, el texto jurisprudencial completo: Recurso de Nulidad N° 1531-02, de fecha 11 de setiembre de 2003, de la Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema de Justicia: “VISTOS; de conformidad en parte con lo opinado por la Señora Fiscal Supremo en lo Penal; y **CONSIDERANDO**: Que del estudio y revisión de los autos se advierte que se le imputa a los procesados Henry Espinal y Emiliana Calloapaza, el haber realizado maniobras fraudulentas, con la finalidad de omitir los verdaderos ingresos de la empresa Lubricantes y Repuestos ‘El Campeón’, disminuyendo la base imponible del impuesto que le correspondía pagar por concepto de Impuesto General a la Venta, e Impuesto a la Renta por los años de mil novecientos noventitres a mil novecientos noventaicinco y por los meses de febrero a mayo de mil novecientos noventa y seis, causando perjuicio fiscal el monto del tributo dejado de pagar ascendente a la suma de un millón ciento cuarentiséis mil doscientos setenta y cinco; que para defraudar al fisco usó la modalidad de creación de otra persona jurídica con la testafiero Marlene Borda Stelman, empezando a operar en junio de mil novecientos noventa y seis, esto con el claro propósito de no perder la clientela; teniendo en cuenta que lo que se protege en el delito de defraudación Tributaria es ‘el proceso de ingresos y egresos del Estado, siendo la conducta típica del sujeto activo el defraudar e incumplir la obligación tributaria de pagar total o parcialmente los tributos que establece la Ley Administrativa Tributaria, bajo la modalidad del engaño entendido como toda simulación o disimulación de la realidad capaz de inducir a otro en error y en este caso al Estado, y que si bien es cierto el ilícito penal se encuentra previsto en el artículo uno del Decreto Legislativo ochocientos trece; sin embargo teniendo en cuenta que los hechos se produjeron desde el año de mil novecientos noventitres resulta de aplicación lo previsto en el numeral doscientos sesenta y ocho y doscientos sesenta y nueve del Código Penal, por el principio de favorabilidad de la Ley Penal, en consecuencia; que los hechos se encuentran debidamente corroborados con las declaraciones testimoniales de clientes de dicha empresa y con las pruebas directas consistentes en la confesión sincera de los procesados, quienes admiten su responsabilidad en los hechos, señalando que su accionar ilícito fue debido al desconocimiento en el aspecto contable de la empresa, sin embargo; aunado a ello las pruebas documentales aportadas por la parte civil, el descargo esbozado por los procesados solo es tendente a atenuar su responsabilidad, dado que la conducta descrita resulta ser típica, antijurídica y culpable; siendo así la pena impuesta guarda relación y proporción con el injusto penal consumado, mas no así el monto de la reparación civil, que resulta excesiva si se tiene en cuenta que se ha fijado en forma unipersonal a los procesados; por lo que es del caso reducir la prudencialmente debiendo señalarse en forma solidaria; en consecuencia declararon **NO HABER NULIDAD** en la sentencia de fojas ochocientos treinta y siete, su fecha nueve de abril de dos mil dos, en el extremo que condena a Henry Héctor Espinal Calloapaza y a Emiliana Calloapaza De Espinal, como autores del delito de Defraudación Tributaria en agravio del Estado Superintendencia Nacional de Administración Tributaria; a tres años de pena privativa de la libertad, y a la segunda dos años de pena privativa de la libertad, en ambos casos suspendida por el plazo de dos años, bajo las reglas de conducta allí impuestas; Multa de ciento ochenta días; **HABER NULIDAD** en el extremo que Fija en la suma de ochocientos y cuatrocientos mil Nuevos Soles, los montos que por concepto de reparación civil deberán pagar respectivamente los sentenciados Espinal Calloapaza y Calloapaza de Espinal a favor del Estado; **REFORMÁNDOLA** fijaron en la suma de ochocientos mil nuevos soles el monto que por concepto de reparación civil deberán pagar los sentenciados en forma solidaria a favor del Estado, sin perjuicio

expectativas sociales esenciales. En este sentido, el Derecho Penal no protege penalmente el patrimonio ni la recaudación estatal, sino más bien, la expectativa de que el Estado reciba los ingresos generados por los distintos tributos internos. A partir de esta expectativa normativa esencial del sistema económico se definen en los tipos penales las conductas que la defraudan gravemente y por ello requieren de una sanción penal para su vigencia" (Ejecutoria Suprema del 10/03/2010, R.N. N° 1895-2008-Lima. Vocal ponente: Rodríguez Tineo, *Gaceta Penal & Procesal Penal*. Tomo 17, Gaceta Jurídica, Lima, noviembre 2010, p. 207)^[13].

El presente estudio abarca el tema del delito de defraudación tributaria desde el punto de vista sustantivo y procesal. Al respecto, la Exposición de Motivos de la Ley Penal Tributaria expresa lo siguiente: "El delito tributario, en su modalidad de defraudación tributaria, se encuentra contenido en la Sección II del Capítulo II del Título XI del Libro Segundo del Código Penal; sin embargo, dada su especialidad y en razón de las materias jurídicas que confluyen –Derecho Tributario y Derecho Penal–, así como la vinculación del citado ilícito con la actuación de las respectivas administraciones tributarias, resulta necesario que en una ley penal especial se legisle sobre esta materia. *En este sentido, el delito de defraudación tributaria puede ser legislado íntegra y ordenadamente en su parte sustantiva; asimismo, pueden establecerse normas procesales que posibiliten una efectiva investigación y especializado juzgamiento en su parte adjetiva*".

Al respecto, el Acuerdo Plenario N° 2-2009/CJ-116, en el considerando 8, tiene dicho lo siguiente en relación al bien jurídico: "Los delitos tributarios protegen la Hacienda Pública desde la perspectiva 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 [LORENZO MORILLAS CUEVAS. *Derecho Penal Español-Parte Especial*. Tomo I, (Manuel Cobo Del Rosal: Coordinador), Editorial Dykinson, Madrid, 2004, p. 613].

En este punto, debemos tener en consideración lo expresado por la Corte Suprema de la República, que en el considerando tercero de una Ejecutoria Suprema señala lo siguiente: "Que, el delito de defraudación tributaria se encuentra regulado en el artículo uno y dos inciso a) de la Ley Penal Tributaria, decreto

de devolver lo defraudado al Estado, monto que será determinado en ejecución de sentencia; No Haber Nulidad en lo demás que contiene, y los devolvieron.- Principio del formulario.

Final del formulario

[13] ROJAS VARGAS, Fidel. *Código Penal: Dos Décadas de Jurisprudencia*. ARA Editores, Lima, 2012, p. 611.

legislativo número ochocientos trece, según el cual se configura cuando 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; por lo que el bien jurídico protegido se encuentra plasmado “en la vigencia de determinadas expectativas sociales esenciales. En este sentido, el Derecho Penal no protege penalmente el patrimonio del Estado ni la recaudación estatal, sino, más bien, la expectativa de que el Estado reciba los ingresos generados por los distintos tributos internos. A partir de esta expectativa normativa esencial del sistema económico, se definen en los tipos penales las conductas que la defraudan gravemente y que, por ello, requieren de una sanción penal para mantener su vigencia. (...) el Derecho Penal peruano solamente castiga el incumplimiento total o parcial del pago de tributos cuando se hace utilizando algún medio fraudulento” [GARCÍA CAVERO, Percy. *Derecho Penal económico. Parte especial*. Tomo II, Grijley, dos mil siete, página seiscientos cuatro]; en tanto que el nivel de imputación atribuido en su contra, se refiere a título de cómplices secundarios, según el cual son quienes de cualquier modo habrían prestado asistencia para la comisión del hecho punible; sin embargo, es importante advertir con meridiana claridad, hasta qué punto se les puede atribuir responsabilidad penal a título de cómplices secundarios, por un lado, a quien realmente ha contribuido de manera relevante a la comisión del delito, “en tanto que define su actuación como parte de un plan delictivo, o adapta su comportamiento al plan de otro, o posee una posición de garante” [JAKOBS, Günther. “La prohibición de regreso en los delitos de resultado”. Trad. Cancio Meliá. Estudios de Derecho Penal. Civitas, Madrid, mil novecientos noventa y siete, página doscientos sesenta], y por otro lado, a quienes han prestado su contribución de manera socialmente adecuada (sic) [JAKOBS, Günther. “La imputación objetiva en Derecho Penal”. Trad. Cancio Meliá, Madrid, mil novecientos noventa y seis]^[14].

2. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA COMO OBLIGACIÓN DE CARÁCTER PECUNIARIO

Existen determinados delitos que dentro de sus presupuestos objetivos tiene como condición necesaria una “obligación de carácter pecuniario”, es decir, obligaciones que son traducibles en determinadas sumas de dinero, que

[14] Véase: Recurso de Nulidad N° 1895-2008-Lima, de fecha 10 de marzo de 2010, expedido por la Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema de la República.

a su vez dañan al bien jurídico tutelado. Así, tenemos el delito de omisión de asistencia familiar (artículo 149 del Código Penal) que tiene como presupuesto fundamental una suma de dinero que en la vía extrapenal –civil– no se ha hecho efectiva, existiendo por ende un intento fallido por parte de la judicatura civil para ejecutar el cobro de la deuda perteneciente al derecho alimentario, y esa omisión de no pagar por parte del sujeto obligado genera una vulneración al bien jurídico.

En esta misma línea, debe ubicarse al delito de defraudación tributaria (Ley Penal Tributaria) en el que dentro de sus presupuestos objetivos también se asume una “obligación de sumas de dinero”, específicamente, la obligación de pagar tributos al Estado, y que obviamente, su incorporación en el Derecho Penal está dada porque han fracasado las vías de cobro administrativo por parte de la Administración Tributaria (Sunat) durante un proceso de cobro activo como elemento preceptivo de la infracción tributaria. Ello es tan cierto, que la propia Exposición de Motivos de la Ley penal Tributaria –D. Leg. N° 813– establece que el bien jurídico tutelado en los delitos tributarios es el siguiente: “Estos efectos deben ser necesariamente considerados al momento de legislar sobre el delito de defraudación tributaria, a fin de generar una mayor conciencia tributaria y una abstención en la comisión del citado ilícito, dado que el mismo afecta de manera significativa a la sociedad, **por cuanto perjudica el proceso de ingresos y egresos a cargo del Estado**, imposibilitando que este pueda cumplir con su rol principal de brindar los servicios básicos a los miembros de la sociedad y generando además planes de desarrollo global”.

Sin embargo, no debe confundirse la obligación jurídica que es el *presupuesto natural y objetivo en un delito*, con el *cobro efectivo de una suma de dinero* que emerge de una obligación jurídica. En un proceso de naturaleza penal no debe discutirse el cobro efectivo del dinero adeudado –recuperar el dinero no tributado o el dinero no ejecutado vía alimentos–, es decir, el proceso penal no debe generar una expectativa de recuperación del dinero adeudado objeto de procesamiento, sino que la expectativa que debe generar es solo *sancionar* penalmente aquellas conductas que se encuadran en un precepto penal, que dentro de sus presupuestos típico-objetivos contenga una obligación jurídica. Por ello (en el delito de defraudación tributaria), cuando el legislador peruano ha prescrito objetivamente la frase “(...) *dejar de pagar tributos* (...)” lo que está sancionando es el no-pago de una deuda de carácter tributario, reconociendo de esta forma su naturaleza pecuniaria (de tributos), que es el *presupuesto natural* del delito de defraudación tributaria.

El Acuerdo Plenario N° 2-2009 tiene con relación a las notas características, lo siguiente: “Los delitos tributarios comprendidos en la LPT tienen las siguientes notas características esenciales:

- A.** Se configuran como un delito especial propio y de infracción del deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento de los gastos Públicos.
- B.** Tienen una naturaleza patrimonial, pero es de tener en cuenta su carácter público en atención a la función que los tributos cumplen en un Estado Social y Democrático de Derecho.
- C.** Son delitos de resultado. Se exige la producción de un perjuicio que se consuma desde el momento en que se deja de pagar, total o parcialmente, los tributos o que se obtenga o disfruta indebidamente de un beneficio tributario.
- D.** El núcleo típico es la elusión del pago de tributos debidos o la obtención indebida de beneficios tributarios, cuya perpetración puede producirse tanto por acción, como por omisión”.

Por otro lado, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal tiene dicho en un caso concreto lo siguiente: “La obligación tributaria se origina, tratándose de prestación de servicios, con la efectiva emisión del comprobante de pago o la percepción de la retribución, independientemente del momento en el que se prestaron los servicios y que, por ende, surgió la obligación de emitir el referido comprobante de pago, por lo que la Administración debe limitarse a verificar la ocurrencia de tales hechos”^[15]. “Del examen de la orden de pago, se aprecia que el cobro se origina por una supuesta omisión en el pago de un ‘derecho’ por la ejecución de una obra efectuada por la recurrente; sin embargo, la municipalidad no ha sustentado que la acotación del ‘derecho’ se efectúe en razón a la existencia de un aprovechamiento por parte de la recurrente sobre de su propiedad; ni tampoco ha establecido la existencia de un servicio administrativo prestado a aquella. En consecuencia, no puede afirmar que dicho cobro tenga naturaleza tributaria al no apreciarse la existencia de una obligación tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo 1 del Código Tributario”^[16]. Asimismo, el Tribunal Fiscal ha precisado

[15] RTF N° 04588-1-2003, de fecha 14/08/2003, extraído: *Legislación Tributaria*, Lima, 2009, p. 27.

[16] RTF N° 00879-3-97 de fecha 07/10/1997, extraído: *Legislación Tributaria*, Lima, 2009, p. 27.

que: “La obligación tributaria o relación jurídica tributaria es una sola, de la que pueden surgir obligaciones por parte del contribuyente así como de la Administración Tributaria. En tal sentido, los acuerdos por los que un contribuyente cede a un tercero sus derechos de créditos sujetos a devolución por parte de la Administración Tributaria carecen de eficacia frente a esta”^[17].

3. DIFERENCIAS ENTRE INFRACCIÓN Y DELITO TRIBUTARIO

En la doctrina extranjera el término genérico que comprende a la infracción tributaria es el “ilícito tributario”, el cual comprende a las contravenciones (actos ilícitos tributarios administrativos) y a los delitos tributarios (ilícitos tributarios penales). La infracción tributaria no es falta ni constituye ilícito penal. Su conocimiento y sanción corresponde exclusivamente a la Administración Tributaria. Para el Código Tributario de 1996: *“Toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias, constituye infracción sancionable de acuerdo con lo establecido en este título”* (artículo 164). Más adelante el artículo 172 precisa cuáles son las llamadas infracciones tributarias.

El artículo 172 del Código Tributario establece sanciones por infracciones formales, es decir, incumplimiento de obligaciones formales. En la valoración que realiza el Fisco sobre la conducta del infractor, no se toma en cuenta la tendencia subjetiva del agente aunque esta provenga de negligencia o descuido, pues lo realmente importante para su determinación es la exteriorización material de dicha acción.

Para un amplio sector de la doctrina, la única diferencia entre infracción tributaria administrativa y delito es de tipo cualitativo, es decir existe, un distinto grado de reprochabilidad. Para pasar al campo de la causalidad jurídica a la figura penal se tiene que establecer la existencia de la calidad de contribuyente o responsable, para pasar de ahí a la cuantía de la obligación tributaria, cuantía que consciente, voluntaria y maliciosa o engañosamente se pretende dejar de pagar definitivamente.

De acuerdo a nuestra legislación tributaria entre infracción administrativa y delito podemos encontrar varias diferencias, siendo las más importantes las siguientes:

[17] Véase: Informe N° 070-2003-SUNAT/2B0000, de fecha 20/02/2003.

- A. En cuanto al aspecto subjetivo.-** En el delito tributario es imprescindible la existencia de una conducta dolosa manifestada a través del engaño, el fraude, etc.; en cambio la infracción no es que carezca de este elemento sino que su apreciación es irrelevante para su configuración que es eminentemente objetiva.
- B. En cuanto a la determinación de la responsabilidad.-** En el delito tributario tiene que probarse la intención del agente de infringir la ley tributaria con el fin de no pagar definitivamente el tributo, valiéndose de ardid o fraude. Mientras que la infracción determina objetivamente la mera desobediencia, el simple quebrantamiento de la ley tributaria, aunque provenga de negligencia o descuido en la cobranza por ejemplo, del propio administrador tributario, el contribuyente simplemente no pagó y por lo tanto su omisión constituye infracción tributario-administrativa.
- C. En cuanto a la naturaleza del sujeto activo.-** En los delitos tributarios como en todos los delitos, solo podrá ser sujeto activo por ser susceptible de pena o medida de seguridad, la persona natural, mas no la persona jurídica. Por el contrario, en las infracciones tributarias, el sujeto activo es el contribuyente que puede ser una persona natural o jurídica.

4. LA TIPICIDAD PENAL EN LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

4.1. Antecedentes legislativos

Como antecedente podemos citar al Código Penal de 1991 (promulgado en abril de 1991 mediante D. L. N° 635), que en el artículo 268 prescribía lo siguiente: *“El que en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de uno ni mayor de cuatro años o multa de sesenta a trescientos sesenta y cinco días-multa”*. Luego, el artículo 2 del Decreto Ley N° 25859 del 24 de noviembre de 1992 modifica el tipo base del delito de defraudación tributaria con el texto siguiente: *“El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de uno ni mayor de seis años y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días multa”*.

Luego el legislador peruano ha creído conveniente que las infracciones penales tributarias mejor serían reguladas a través de la una ley penal especial^[18]. Efectivamente, el Decreto Legislativo N° 813 del 20 de abril de 1996 tipifica los delitos tributarios en el Perú. Primigeniamente dicho texto prescribía lo siguiente: **“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”.

Sin embargo, años después se modificó la sanción a dicho delito. Al respecto, el tipo penal básico del delito de Defraudación Tributaria (D. Leg. N° 813) recoge en su parte preceptiva (artículo sustituido por la Décimo Primera Disposición Final de la Ley N° 27038, publicada el 31/12/1998) una reproducción del tipo legal del régimen anterior, pero elimina la sanción adicional de multa y aumenta la sanción de prisión a no menos de 5 ni más de 8 años. Así, la conducta prohibida del actual delito de Defraudación Tributaria es de la siguiente manera: **“Artículo 1.-** El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa”. **Artículo 2.-** Son modalidades de defraudación tributaria reprimidas con la pena del artículo anterior: a) Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o

[18] Al respecto, la Exposición de Motivos de la Ley Penal Tributaria expresa la necesidad de una norma especial. Así: “El delito tributario, en su modalidad de defraudación tributaria, se encuentra contenido en la Sección II del Capítulo II del Título XI del Libro Segundo del Código Penal; sin embargo, dada su especialidad y en razón de las materias jurídicas que confluyen –Derecho Tributario y Derecho Penal–, así como la vinculación del citado ilícito con la actuación de las respectivas administraciones tributarias, resulta necesario que en una ley penal especial se legisle sobre esta materia. En este sentido, el delito de defraudación tributaria puede ser legislado íntegra y ordenadamente en su parte sustantiva; asimismo, pueden establecerse normas procesales que posibiliten una efectiva investigación y especializado juzgamiento en su parte adjetiva. 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. Estos efectos deben ser necesariamente considerados al momento de legislar sobre el delito de defraudación tributaria, a fin de generar una mayor conciencia tributaria y una abstención en la comisión del citado ilícito, dado que el mismo afecta de manera significativa a la sociedad, por cuanto perjudica el proceso de ingresos y egresos a cargo del Estado, imposibilitando que este pueda cumplir con su rol principal de brindar los servicios básicos a los miembros de la sociedad y generando además planes de desarrollo global. La dación de una norma penal especial en materia penal no afecta el sistema jurídico penal, ni procesal penal, por cuanto los principios rectores del Derecho Penal, así como las garantías contenidas en el Derecho Procesal Penal, son de aplicación obligatoria a todas las normas relacionadas con estas materias. Por consiguiente, las disposiciones de esta norma penal especial no alteran el sistema jurídico penal, ni por ende los derechos y garantías de las personas, contenidas en la Constitución Política del Perú”.

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

4.2. El sujeto activo en el delito de defraudación tributaria

4.2.1. El delito de defraudación tributaria es considerado como delito especial en sentido amplio

4.2.1.1. El deudor tributario

Como cuestión previa diremos que para perfeccionar el delito de defraudación tributaria tiene que verificarse, previamente, una relación obligacional de carácter tributaria es: “acreedor” y “deudor”. Hay que resaltar que dicha obligación tributaria es de derecho público, que “(...) es el **vínculo entre el acreedor y el deudor tributario**, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente” (artículo 1, Código Tributario).

Por un lado, respecto al concepto de “acreedor tributario” el titular es el Estado, que lo ejerce a través del Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales, así como las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigna esa calidad expresamente. (artículo 4, Código Tributario). Y, por otro lado, el concepto de “deudor tributario” está circunscrito expresamente al sujeto obligado a la prestación tributaria. Así, el artículo 7 del Código Tributario señala que: “Deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable”. Por ello, solo podrá ser reputado autor del delito de defraudación tributaria quien tenga la calidad de “deudor de tributos” al Estado.

Debemos de tener en consideración la jurisprudencia del Tribunal Fiscal que tiene dicho, en un caso concreto, lo siguiente: “La recurrente (en este caso Enapu) no tiene la condición de deudor tributario como contribuyente así como tampoco tiene la condición de agente de retención o percepción conforme a lo previsto en los artículos 7, 8, 9 y 10 del Código Tributario. Y es que la calidad de agente perceptor solo puede ser atribuida de manera expresa mediante ley o, en defecto de esta, mediante decreto supremo, cosa que en el presente caso no ha sucedido”^[19].

[19] RTF N° 00701-4-97, de fecha 08/07/1997 y RTF N° 01358-5-96, de fecha 22/11/1996 extraído de: *Legislación Tributaria*. Lima, 2009, p. 30.

El estudio del sujeto pasivo corresponde al deudor principal o contribuyente y a los diferentes deudores o responsables por vínculo de solidaridad, sustitución o sucesión. El sujeto pasivo en general, quien tiene la carga tributaria, es quien debe proporcionar al Fisco la prestación pecuniaria. Para efectos de una mejor comprensión de las diferentes categorías de sujetos pasivos de la obligación tributaria, se presenta de la siguiente manera:

- a) Contribuyente.** Es el sujeto de derecho, titular de la obligación principal y realizador del hecho imponible. En nuestra legislación se preceptúa que contribuyente es quien realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria. Se señala también que pueden ser contribuyentes por tener capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el Derecho Privado o Público, siempre que la ley les atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias.

El contribuyente es quien merece propiamente el nombre de Destinatario Legal Tributario, porque es en base a su capacidad contributiva que el legislador creó el tributo. Como bien señala el artículo 8 del TUO del Código Tributario peruano el contribuyente es “aquel que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria”. Se trata entonces de un sujeto que ha de reunir esta calidad especial, como con razón ha destacado la doctrina (Martínez Pérez. *El delito fiscal*. Montecorvo, Madrid 1982, p. 229) y ha reiterado la jurisprudencia del Tribunal Supremo español (*sentencias del 29 de junio de 1985, y 24 de febrero de 1993*). En otras palabras, para que se pueda cometer este delito es indispensable que se tenga previamente la calidad de deudor tributario.

- b) Responsable.** Establece el artículo 9 del TUO del Código Tributario que “*responsable es aquel que, sin tener condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a este*”^[20].

[20] A su vez el concepto de “responsables” tiene varios supuestos:

1. Responsables Solidarios. - La responsabilidad se entiende como la actuación total en cada uno de los titulares de un derecho o de los obligados por razón de un acto o contrato (en este caso, en virtud de la ley tributaria). Nexos obligatorios comunes que fuerza a cada uno de dos o más deudores a cumplir o pagar por la totalidad

4.2.1.2. El delito de defraudación tributaria es considerado como un delito especial propio

Los delitos tributarios son las figuras que dentro del ámbito de los delitos económicos en general, son cometidos en un Estado democrático de funcionamiento normal, por sujetos cuya personalidad y comportamientos suelen responder a unas determinadas pautas. Por ello, la doctrina sostiene que el delito de defraudación tributaria es considerado como un delito especial que establecen que la conducta prohibida solo puede ser realizada por ciertas personas que poseen presupuestos especiales. Los delitos especiales suelen distinguirse entre:

- **Delitos especiales propios**, son aquellos en los cuales la lesión del deber especial fundamenta la punibilidad (por ejemplo, el delito de prevaricato previsto en el artículo 418 del Código Penal, omisión del ejercicio de la acción penal previsto en el artículo 424 del Código Penal, malversación previsto en el artículo 389 del Código Penal, entre otros). Aquí podríamos mencionar al delito de defraudación tributaria (artículo 1 del D. Leg. N° 813).
- **Delitos especiales impropios**, se presentan cuando la lesión del deber especial agrava la punibilidad (por ejemplo, aborto realizado por personal sanitario –artículo 117 del Código Penal–, lesiones graves a menores –artículo 121-A del Código Penal–, violación de la intimidad cometido por funcionario –artículo 155 del Código Penal–, interferencia telefónica realizada por funcionario –artículo 162 del Código Penal–).

cuando le sea exigido por el acreedor con derecho a ello. Es necesario anotar que en materia tributaria se puede originar dos clases de responsabilidad solidaria:

2. Responsables sustitutos. - Se presenta cuando el legislador reemplaza al contribuyente por el responsable sustituto, generándose así un solo vínculo jurídico entre este y el acreedor. El sustituto reemplaza pues al generador del hecho imponible.

3. Responsable por sucesión. - La obligación tributaria se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal. En caso de herencia la responsabilidad está limitada al valor de los bienes y derechos que se reciba.

4. Agentes de retención y percepción. - El agente de retención es un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que este debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de amputar la parte que corresponde al Fisco por concepto de tributo, por ejemplo un empleador respecto al dinero que debe pagar a sus trabajadores en el caso del impuesto a la renta. En otras palabras, el agente de percepción es aquel que por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación tal que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del Fisco, como el caso de un empresario de espectáculos que recibe junto con el valor del boleto el tributo que paga el público. Por medio de él el legislador le impone la obligación de cobrar el tributo a su deudor, al mismo tiempo que le cobra su crédito particular.

En este sentido, los profesores españoles Bajo Fernández / Bacigalupo enseñan que: “Sujeto activo del delito fiscal lo es el sujeto pasivo de la obligación tributaria (o deudor tributario) o el titular de la ventaja fiscal indebidamente obtenida, según se trate, respectivamente, de la elusión del pago de tributos o retenciones o de la obtención indebida de devoluciones o de beneficios fiscales. Así pues, a nuestro juicio, el delito fiscal se presenta como un delito especial propio, en tal sentido de que no puede ser cometido por cualquiera”^[21]. Asimismo, Martínez Pérez enseña que: “Como se puso de relieve en materia de sujeto activo, el deudor tributario es un delito especial porque únicamente el deudor tributario o el titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida pueden ser sujetos activos del delito. Es, por ende, un delito especial propio, ya que para que exista el delito es determinante la presencia de un sujeto activo que posea esta cualidad especial”^[22].

En el mismo sentido, también el Profesor Ayala Gómez nos dice: “Por consiguiente, y en resumen de lo expuesto, el delito del 349 es un delito especial propio, en la medida en que solo los sujetos que revistan la cualidad de deudores tributarios con arreglo a aquel ordenamiento jurídico pueden ser sujetos activos del mismo. Es la infracción de ese deber específico extrapenal correspondiente a los sujetos pasivos lo que se convierte en el criterio de imputación específico del hecho a su autor”^[23]. En esta misma línea, el profesor argentino Robiglio nos afirma que: “De tal manera, en los delitos de defraudación tributaria, de aprovechamiento indebido de subsidios u obtención fraudulenta de beneficios fiscales, así como en las diversas modalidades de simulaciones de pago, solo puede ser autor quien tiene el deber de pagar el tributo como consecuencia de haberse verificado a su respecto el hecho imponible”^[24]. También debemos citar al profesor español Vicente Oscar Díaz cuando afirma que: “En realidad se trata de un delito especial, que en la calidad de autor solo puede ser cometido por quien ocupa una posición pasiva en la relación jurídico-tributaria que le sirve de marco”^[25].

En el Perú, Luis Felipe Bramont-Arias Torres, cuando comenta el delito de defraudación tributaria –y específicamente el ocultamiento de ingresos de

[21] BAJO FERNÁNDEZ, Miguel / BACIGALUPO, Silvina. *Delitos tributarios y provisionales*, Buenos Aires, 2001, p. 85.

[22] MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos. *El delito fiscal*. Madrid, 1982, p. 355.

[23] AYALA GÓMEZ, Ignacio. *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*. Madrid, 1988, p. 253.

[24] ROBIGLIO, Carolina. *La autoría en los delitos tributarios*. Ad-Hoc, Buenos Aires, p. 80.

[25] DÍAZ, Vicente Óscar. *Criminalización de las infracciones tributarias*. Buenos Aires, 1999, p. 71.

rentas– refiere lo siguiente: “(...) En el inciso a) de este artículo 2 referido a las modalidades se establece que cometerá delito de defraudación tributaria quien oculte ingresos, rentas o consigne pasivos total o parcialmente falsos. Naturalmente toda esta serie de conductas solo puede ser realizada dentro del procedimiento tributario establecido para el pago del tributo, lo cual implica que dichos comportamientos estén incluidos en la declaración tributaria. Dentro de esta se ocultará ingresos o se consignará pasivos falsos”^[26].

Peña Cabrera apunta que: “El delito tributario es un delito especial, en el sentido que solamente puede perpetrarlo restrictivamente el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, comprendiéndose ciertamente tanto al contribuyente como al sustituto del contribuyente”^[27]. Luis Alberto Bramont-Arias Torres nos dice que: “El sujeto activo es el deudor tributario o sujeto pasivo de la obligación tributaria, en el caso de personas jurídicas habrá que estar a lo dispuesto por el artículo 27 del Código Penal. Por eso se afirma que es un delito especial propio por la calidad del sujeto activo, quien tiene que ocupar una posición pasiva en la relación jurídica tributaria”^[28]. Por su parte para García Caveró “(...) el delito de defraudación tributaria es un delito especial, en la medida que para poder ser autor se requiere estar obligado a pagar los tributos como contribuyente o responsable”^[29].

En esta misma línea, la jurisprudencia peruana a través de la ejecutoria suprema de fecha 24 de octubre de 2007 (Recurso Nulidad N° 5457-07 expedido por la Segunda Sala Penal Transitoria) en su considerando tercero anota que: “El delito de defraudación tributaria constituye un delito especial que requiere la calidad especial de obligado tributario, estando constituida la conducta típica por la falta de pago total o parcial de los tributos mediante cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, lo cual no se exige en la modalidad especial de ocultación de datos tributariamente relevantes del artículo dos literal “a” del Decreto Legislativo ochocientos trece, en la medida que en este supuesto la conducta de ocultación de rentas o ingresos debe apuntar a anular o reducir el tributo a pagar, por lo que la falta de pago del tributo no constituye un elemento objetivo del tipo, sino un elemento subjetivo de tendencia del autor que no requiere verificarse

[26] BRAMONT-ARIAS TORRES, Luis Felipe. “El delito tributario: criminalización y tipificación”. En: *Revista del Instituto de Derecho Tributario*. N° 32, 1997, Lima, p. 57.

[27] PEÑA CABRERA, Raúl. *Todo sobre el ilícito tributario*. Tomo IV, Lima, 1996, p. 285.

[28] BRAMONT-ARIAS TORRES, Luis Alberto. *Derecho Penal. Parte especial*, Lima, p. 338.

[29] GARCÍA CAVERO, Percy. *Derecho Penal económico. Parte especial*. Tomo II, Lima, 2007, p. 613.

objetivamente (García Caveró, Percy. *Derecho Penal económico*, II, Parte Especial, Grijley, dos mil siete, página seiscientos cincuenta y ocho)".

Abonado a lo expuesto, cabe agregar que si bien el término **"El que"** está consignado textualmente en el artículo 1 de la Ley Penal Tributaria (D. Leg. N° 813), esto no debe llevarnos a la absurda conclusión de que se trata de un delito común, ni menos aún que cualquier persona puede consumir dicha infracción penal. Y ello es así, puesto que en Derecho Penal, atendiendo a las características requeridas al sujeto activo, los delitos se dividen en *delitos comunes* y *delitos especiales*. Estos últimos, son aquellos delitos cuya principal peculiaridad consiste en que el círculo de posibles autores se encuentra circunscrito a los sujetos sobre los que recae un deber especial previsto en el tipo; los paradigmáticos delitos especiales lo constituyen los delitos de funcionario como puede ser los delitos de cohecho, concusión, peculado, etc., en estos supuestos delictivos la característica es que la "especialidad" de la autoría radica en la literalidad de la norma, es decir, en todos estos casos se consigna en el tipo la frase: "El funcionario o servidor público (...)".

Empero, hay determinados delitos que aunque están diseñados, en principio, con el término **"El que"** como el caso del delito de contaminación ambiental (artículo 304 del Código Penal) son considerados como *delitos especiales en sentido amplio*, o como lo llama la doctrina *"delitos fácticamente calificados o de medios determinados"*, ya que solo aquellas personas que tengan la capacidad, por ejemplo, de sobrepasar los límites de tolerabilidad (las personas jurídicas generalmente) pueden ser sujetos activos de tal delito. Lo mismo podríamos decir del delito de Rebelión (artículo 346 del Código Penal) que aunque esté incorporado el término **"El que"** también debemos concluir que se trata de un delito especial en sentido amplio ya que solo la conducta típica se puede cometer mediante el "alzamiento armado".

En esta misma línea de pensamiento, debemos concluir que el delito de defraudación tributaria se trata de un delito especial, conforme lo consagra la doctrina dominante ya expuesta, pues si bien el artículo 1 del D. Leg. N° 813 contempla al sujeto activo de dicho delito con el término **"El que"**, también es cierto que solo puede ser sujeto activo aquella persona que tenga la calidad de contribuyente y que por omisión en el pago de tributos se haya convertido a su vez en deudor tributario. Es el concepto de tributo el que da sentido y fundamento a la calidad de sujeto activo especial, ya que tiene que existir como presupuesto un tributo no-pagado en su oportunidad por el contribuyente para acceder luego a la calidad de "deudor tributario".

En definitiva, entonces, en todos los ejemplos que hemos dado, la conducta típica descrita es la que finalmente condiciona la existencia y diferencia de un delito especial y de un delito común; porque así como el delito de homicidio (artículo 106 del Código Penal) describe al sujeto activo con el término **“El que”** ahí sí debemos concluir que se trata de un delito común ya que no existe ningún condicionamiento conductual en el tipo objetivo, pero como en el delito de defraudación tributaria existe el **“tributo”**, o en el delito de contaminación ambiental existe el **“límite de tolerabilidad”** o en el delito de rebelión existe el **“alzamiento en armas”**, debemos concluir enfáticamente que en todos estos casos se trata de un delito de sujeto activo determinado.

4.3. La conducta típica

En este punto debemos decir, como cuestión previa, que el concepto de conducta o de acción en el Derecho Penal^[30] resulta fundamental a la hora de sancionar penalmente en un cuerpo normativo. Así, el tipo penal de defraudación tributaria, en líneas generales, contempla como modalidades de la conducta dirigida a dejar de pagar los tributos mediante acciones fraudulentas. Ahora, la falsedad no solo puede afirmarse respecto de afirmaciones incompletas. Es evidente que para determinar qué hechos son

[30] El advenimiento de la acción como presupuesto necesario para la aplicación de una sanción jurídico-penal constituye un pilar relevante del denominado Derecho Penal de acto opuesto al Derecho Penal de autor. La conducta personal, entendida como sinónimo de comportamiento humano, en cualquiera de sus formas posibles –acción positiva, omisión pura, u omisión impropia– es el primer elemento esencial del delito. *Sin acción, no hay delito posible*. En este sentido, se ha pronunciado el artículo II del Título Preliminar del Código Penal que mencionaba: “Nadie será sancionado por un acto no previsto como delito o falta (...)”, está diciendo, en otras palabras, que solo la acción es la que permite “acceder” a la sancionabilidad en la vía penal, descartando cualquier otro medio para vulnerar los bienes jurídicos tutelados. La persona individual desempeña un papel que puede considerarse trascendental en Derecho penal, pero se trata de la persona como ser actuante y no –solo– como ser pensante. La acción de un Derecho Penal de acción no solo tiene por efecto descartar la posibilidad de desvalorar meras situaciones o estados de cosas, sino que presupone una específica técnica para individualizar el *hecho* objeto de sanción.

El elemento acción, en efecto, traduce en el plano dogmático el principio político de materialidad. El axioma *“nullum iniuria sine actione”* (o más concretamente *“nullum crimen sine actione”* o *“sine conducta”*) supone que el presupuesto de la pena no puede consistir en actitudes o estados de ánimo, sino que debe concretarse en acciones con proyección externa. El principio de materialidad de la acción o, su equivalente, el Derecho Penal de hecho (principio de acto), se yergue así en núcleo del garantismo penal como presupuesto que da valor político y consistencia lógica y jurídica a las demás garantías penales. El derecho capta las conductas humanas cuando estas se exteriorizan e interrelacionan, cuando vinculan a los sujetos; no se quedan en el esfera interna, que es impenetrable por el Estado. El modelo del Derecho Penal de hecho es el que *permite un desarrollo* de la legislación penal de corte *más liberal y más respetuoso* con los derechos fundamentales de la persona, por cuanto al menos impide que el Estado intente orientar los sentimientos o formas de ser de los ciudadanos prescindiendo del dato de los que estos hagan.

tributariamente relevantes resulta necesario tener como referencia la normativa que regula el tributo^[31].

En primer lugar, cabe apreciar que cualquiera de las modalidades establecidas (“engaño”, “astucia”, “ardid”) recogidas en el tipo básico de defraudación tributaria puede ser apta para consumir el delito aludido. Es más, el propio tipo penal señala una cláusula abierta: “(...) u otra forma fraudulenta (...)”, lo cual confirma, una vez más, su contenido alternativo y amplio. Se trata entonces de un tipo penal alternativo; cuya característica viene determinada por la técnica legislativa empleada por el Legislador, quien ha recurrido a la enumeración de diversas modalidades comisivas y omisivas agrupándolas en un mismo tipo penal.

La jurisprudencia peruana a través de la Ejecutoria Suprema de fecha 24 de octubre de 2007 (Recurso Nulidad N° 5457-07 expedido por la Segunda Sala Penal Transitoria) en su considerando tercero anota: “Que, el artículo uno de la Ley Penal Tributaria, Decreto Legislativo número ochocientos trece, sanciona la conducta del agente 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 leyes”, asimismo, en su artículo dos se menciona y se reprime las modalidades de defraudación tributaria, entre ellas, “a) Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas o consignar pasivos total o parcialmente falsos, para anular o reducir el tributo a pagar; b) no entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieran efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes”, mientras que el artículo quinto, inciso “c”, del citado dispositivo legal, castiga al agente, que estando obligado por las normas tributarias a llevar libros y registros contables, “realice anotaciones de cuenta, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables”.

En una Ejecutoria Suprema se aplicó el principio de prohibición de regreso (comportamiento neutral), en el delito de defraudación tributaria posibilitó no imputarle complicidad al procesado. En efecto: “El procesado se habría encargado de la búsqueda de locales para el funcionamiento de las empresas de sus procesados, labor realizada en su condición de empleado, primero de asistente administrativo y luego de coordinador de ventas y finalmente en trabajos de publicidad y seguros, asimismo habría acompañado

[31] GARCÍA CAVERO, Percy. Ob. cit., p. 617.

a diferentes personas en la búsqueda de locales; hechos que no configuran supuestos típicos del núcleo de delito de defraudación tributaria, en cuanto a una intervención a título de partícipe; por lo tanto, de lo antes acotado, se advierte que el encausado no ha *definido su actuación como parte de un plan delictivo, esto es, que se motive de modo tal que el plan delictivo le sea cognoscible (Jakobs)*, ni mucho menos que su ámbito de actuación socialmente adecuada haya sobrepasado los límites de la neutralidad de su rol de empleado; máxime si no se trata de una persona con los conocimientos especiales que le podrían generar responsabilidad, en tanto en su ámbito de actuación se manejan riesgos especiales, cuando, por el contrario, la búsqueda de locales para el funcionamiento de la empresa y el hecho de acompañar a diversas personas para la suscripción de los contratos correspondientes no fundamentan el plus de la defraudación tributaria al Estado, que conlleve una participación punible; por lo que conforme a las reglas de la prohibición de regreso, de la teoría de la imputación objetiva, no es posible atribuirle responsabilidad penal a título de cómplice secundario al procesado" (Ejecutoria Suprema del 10/03/2010, R.N. N°1895-2008-Lima. Vocal ponente: Rodríguez Tineo. *Gaceta Penal & Procesal Penal*. Tomo 17, Gaceta Jurídica, Lima, noviembre 2010, p. 209)^[32].

4.4. La omisión impropia y el delito de defraudación tributaria

Cuando el tipo penal prescribe "(...) **deja de pagar** en todo o en parte los tributos (...)", estamos en presencia de los llamados delitos de omisión impropia. Como es sabido, El delito de omisión implica el no haber realizado la conducta debida que hubiera evitado el resultado producido. La tipicidad en el delito omisivo es una operación inversa a la del delito de comisión. En el de comisión debe subsumirse la conducta realizada en la descrita por el tipo. En el delito de omisión, la tipicidad se comprueba demostrando que la conducta realizada no se subsume en la descripción de la acción ordenada^[33].

El comportamiento humano no se agota en el ejercicio activo de la finalidad, sino que tiene también un aspecto pasivo, constituido por la omisión. Este aspecto pasivo del actuar humano puede ser penalmente relevante. La conducta que sirve de base a la norma penal y que esta regula puede

[32] ROJAS VARGAS, Fidel. *Código Penal: Dos Décadas de Jurisprudencia*. ARA Editores, Lima, 2012, p. 612.

[33] VILLAVICENCIO TERREROS, Felipe. *Lecciones de Derecho Penal*. Ob. cit., p. 274.

consistir, pues, tanto en un hacer, como en un no hacer^[34]. Por lo tanto, en la dogmática penal se distingue los tipos penales según se expresen en la forma de la *infracción de una prohibición de hacer* o en la forma de una *desobediencia a un mandato de acción*. En el primer caso se trata de *delitos de comisión*; en el segundo supuesto de *delitos de omisión*^[35].

En el Código Penal se admite la distinción entre acción y omisión al señalarse que son “delitos y faltas las acciones u omisiones dolosas o culposas penadas por la ley” (artículo 11 del Código Penal). En la base de los delitos de omisión hay normas interpretativas que ordenan acciones cuya omisión puede producir resultados socialmente nocivos. Hay un mandato determinado (“prestar socorro” –artículo 126 del Código Penal–; “prestarle auxilio inmediato o dar aviso a la autoridad” –artículo 127 del Código Penal–; “prestación de un auxilio legalmente requerido” –artículo 378 del Código Penal–). El delito de omisión implica un no hacer la acción que la norma ordena, el realizar una conducta diferente a la exigida.

Los delitos impropios de omisión son las infracciones no tipificadas del deber de impedir un resultado de un delito de comisión (tipificado). Para su comprobación típica se requieren los mismos elementos del delito propio de omisión pero con dos añadidos adicionales: en primer lugar la producción del resultado de un delito de comisión, y en segundo lugar la tipicidad depende de la definición de la posición de garante en el caso concreto^[36]. El caso del salvavidas que observa que su enemigo se está ahogando, y se queda expectando hasta que se ahogue. El Código Penal contiene una cláusula en la parte general para regular el delito impropio de omisión, así lo ha dispuesto en el artículo 13 que a la letra señala:

“El que omite impedir la realización del hecho punible será sancionado:

1. Si tiene el deber jurídico de impedirlo o si crea un peligro inminente que fuere propio para producirlo; y
2. Si la omisión corresponde a la realización del tipo penal mediante un hacer”.

[34] MUÑOZ CONDE, Francisco / GARCÍA ARÁN, Mercedes. *Derecho Penal. Parte general*. Valencia, 1996, p. 251.

[35] BACIGALUPO, Enrique. *Manual de Derecho Penal*. Ob. cit., p. 223.

[36] *Ibidem*, p. 228.

Es aquella omisión que no está expresamente prevista, pero que se haya implícita en el tipo penal y que es deducida en función de la conducta activa descrita. Para realizar dicha deducción se ha de partir del resultado previsto en el propio tipo penal^[37] y verificar si mediante dicha omisión se ha llegado a realizar el mismo resultado típico. En estos casos se dice que la omisión guarda “**equivalencia**”^[38] o es intercambiable con la acción típica, por lo cual se la “considera apropiada para provocar la lesión o puesta en peligro prohibida por la norma”^[39]. Además, se exige como añadido que el sujeto activo posea un deber especial, esto es, que tenga el deber de proteger ese bien jurídico, lo que se conoce en la doctrina como “**posición de garante**”.

La construcción técnico-jurídica del delito de defraudación tributaria encuentra su fundamento en un acto omisivo basado en el incumplimiento por parte del obligado a la contribución (contribuyente), de su obligación a colaborar con el sostenimiento de los gastos del Estado (por lo que se establece que esencialmente se constituye como un delito socioeconómico^[40]). Así, en el delito en defraudación tributaria, se puede evidenciar, cuando la misma norma penal tributaria, en el artículo 2, señala las modalidades específicas, cuales son: “ocultar” los bienes, ingresos, rentas o consignar pasivos (inciso a.) y la de “no entregar” al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones^[41]. En ambos casos el legislador está señalando modalidades típicas omisivas para lesionar el bien jurídico. Esto tiene concordancia con lo expresado por profesor Abanto Vásquez cuando sostiene que: “a) “Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos, para anular o reducir el tributo a pagar”. Aquí el “ocultar” puede darse mediante una acción positiva o mediante una omisión, pero presupone siempre un “deber de declarar” exigible en concreto al

[37] VILLAVICENCIO TERREROS, Felipe. *Derecho penal. Parte general*. Lima, 2006, p. 654.

[38] *Ibidem*, p. 654.

[39] HURTADO POZO, José. *Manual de Derecho penal. Parte general*. Lima, 2005, p. 749.

[40] HUGO VIZCARDO, Silfredo. “*Análisis de los delitos tributarios en el Perú*”. *Ob. cit.*, p. 118.

[41] De conformidad con el artículo 172 del Código Tributario, entre las obligaciones formales de los deudores tributarios, tenemos:

- a) De inscribirse o acreditar la inscripción.
- b) De **emitir** y exigir comprobantes de pago.
- c) De llevar libros y registros contables.
- d) De **presentar declaraciones** y comunicaciones.
- e) Comparecer ante la misma.
- f) Otras obligaciones tributarias.
- g) De permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante la misma.

sujeto. Entonces, teóricamente, el “ocultar” no tiene que presuponer necesariamente una comisión en el sentido jurídico-penal; todo dependerá de si el deber de declarar presupone una actividad del obligado o simplemente se presenta ante una actividad de la administración tributaria. En este último caso se podría dar la omisión impropia. Donde claramente solo puede haber comisión es en la segunda modalidad: “consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar”^[42].

Como en el delito de omisión propia en la omisión impropia el dolo presenta características peculiares: a) conocimiento de la situación generadora del deber de actuar (lo que implica conocimiento de la amenaza de producción del resultado y de la posición de garante), b) de las circunstancias que fundamentan la posibilidad de obrar, y c) si por lo menos ha sido indiferente respecto de la producción del resultado^[43].

Se exige la presencia del dolo, que en principio requiere el conocimiento de la situación típica y de las posibilidades de intervención que el supuesto tiene y el sustraerse voluntariamente a pesar de ese conocimiento a la obligación de actuar^[44]. Sin embargo, en doctrina se señala que el dolo requerido en el delito de omisión se diferencia del dolo del delito de comisión, planteándose el designarlo como un “cuasi-dolo”; el cual requerirá que el omitente haya tenido: a) conocimiento de la situación generadora del deber, y b) de las circunstancias que fundamentan la posibilidad de la realización de la acción^[45].

4.5. Entre el delito de estafa y el delito de defraudación tributaria

Otros aspectos que deber tenerse en consideración es que se aprecia puntos de conexión entre la comisión del delito de defraudación tributaria y el delito de estafa, ya que ambas figuras tienen como conducta delictiva maniobras defraudatorias. Así, el delito de estafa está previsto en el artículo 196 del Código Penal en los siguientes términos: “El que procura para sí o para otro un provecho ilícito en perjuicio de tercero, induciendo o manteniendo en error al agraviado mediante engaño, astucia, ardid u otra forma

[42] ABANTO VÁSQUEZ, Manuel. *Derecho Penal económico. Parte especial*. Lima, p. 445.

[43] BACIGALUPO, Enrique. *Manual de Derecho Penal*. Ob. cit., p. 233.

[44] MUÑOZ CONDE, Francisco / GARCÍA ARÁN, Mercedes. *Derecho Penal*. Ob. cit., p. 256.

[45] BACIGALUPO, Enrique. *Manual de Derecho Penal*. Ob. cit., pp. 232-233.

fraudulenta (...)”^[46]. Sin embargo, habrá que poner límites y diferencias, así en la estafa la conducta engañosa del autor apunta a inducir a error a la víctima para conseguir una disposición patrimonial perjudicial, mientras que en la defraudación tributaria la conducta fraudulenta del autor busca dejar de pagar una deuda (tributaria)^[47].

Conforme a la tipicidad objetiva del delito de estafa este se encuentra integrado por los siguientes elementos: (i) engaño; (ii) error; (iii) acto de disposición; y (iv) perjuicio patrimonial; es de precisar que todos los elementos típicos del delito encuentran entre sí una relación de causalidad, o como un sector de la doctrina denomina, una relación de antecedente a consecuente. Es de destacar que la ausencia de uno de los elementos antes citados o del orden en que deben presentarse, descarta de plano la tipicidad del hecho. En el caso del engaño, el profesor Gómez Benítez ha considerado que este es “toda aquella conducta tendente a generar error a otra persona, realizada con fines defraudatorios, e idónea para conseguirlo”^[48]; en esa medida, solo a un engaño de esa naturaleza le es imputable el perjuicio patrimonial posteriormente acontecido. El engaño típico requerido para la verificación del delito de estafa, va más allá de la sola mentira, es necesario desplegar un engaño que sea suficiente e idóneo para poder inducir a error al sujeto pasivo del delito, no todo engaño es suficientemente relevante para determinar una falsa representación de la realidad en un sujeto.

[46] Los elementos configurativos de la estafa son:

- *Engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta.* El engaño consiste en una simulación o disimulación, entendida como desfiguración de lo verdadero capaz de inducir a error a una persona o varias personas. El engaño debe recaer sobre un hecho. El engaño en la estafa ha de ser anterior al error y a la disposición patrimonial.
- *Error.* Existe cuando se produce un falso conocimiento de la realidad, que es producto del engaño y que, a su vez, motiva la disposición patrimonial perjudicial. El Código Penal equipara la conducta consistente en producir el error –conforme al art. 196 CP– y la de mantener un estado de error por parte del sujeto activo al decir: “(...) induciendo o manteniendo en error al agraviado”.
- *Acto de disposición patrimonial.* El error debe llevar a la víctima a realizar una disposición patrimonial. Es decir, debe haber un acto voluntario aunque con un vicio del consentimiento, en virtud del engaño y del error. La doctrina es unánime cuando sostiene que el error, engaño y disposición patrimonial tiene que recaer sobre la misma persona, que en este caso es una misma empresa perjudicada.
- *El perjuicio.* La doctrina establece que la disposición patrimonial tiene que producir un perjuicio estimable económicamente, pues se trata de un delito contra el patrimonio. El perjuicio deberá ser real, efectivo y valorable económicamente. Para la determinación del perjuicio deberá tenerse en cuenta la inmediatez. En ese sentido, solo serán atribuibles aquellos perjuicios que deriven directamente del acto de disposición.

[47] GARCÍA CAVERO, Percy. Ob. cit., p. 618.

[48] GÓMEZ BENÍTEZ. “Función y contenido del error en el tipo de estafa”. En: *ADPCP*, 1985/II. p. 338.

Así, la doctrina penal exige que el engaño típico presente algo más que una sola mentira. La doctrina francesa habla de la denominada *mise en scène* o puesta en escena, esto es la elaboración de un aparato escénico mediante un hecho externo o la intervención de una tercera persona que dé crédito a las palabras. En Alemania, la doctrina se inclina por exigir la presencia de *actos concluyentes*^[49], es decir, hechos objetivos que presenten una entidad suficiente para determinar una situación de error en la víctima.

4.6. La tipicidad subjetiva del delito de defraudación. Especial referencia al error sobre los elementos normativos

El Acuerdo Plenario N° 2-2009/CJ-116, en relación con la parte subjetiva del delito de defraudación tributaria, tiene dicho lo siguiente: “Es un delito doloso –directo o eventual–, centrada en el conocimiento de la afectación del interés recaudatorio del Fisco. Además, se requiere de un elemento subjetivo especial o de tendencia: el ánimo de lucro en provecho propio como de un tercero [Luis Alberto Bramont-Arias Torres/María del Carmen García Cantizano. *Manual de Derecho Penal - Parte Especial*, Tercera edición, Editorial San Marcos, Lima, 1977, p. 478], aunque no hace falta que se alcance efectivamente.

El dolo es el conocimiento y la voluntad de la realización de todos los elementos del tipo objetivo. Por lo tanto, en el dolo están presentes dos elementos: el cognoscitivo (que se refiere al conocimiento que debe haber tenido el autor para obrar con dolo) y el volitivo (referido a la voluntad del agente para desarrollar la conducta). El verbo rector “defraudar” anuncia la existencia de un elemento subjetivo de injusto distinto del dolo: el ánimo de defraudar con la finalidad de obtener una ventaja patrimonial al no pagar la deuda tributaria. En otros términos, la persona puede conocer y querer efectivizar los elementos del tipo, pero si no hay finalidad de defraudar, y tampoco se llega a menoscabar la administración tributaria mediante la violación del deber objetivo de cuidado, el comportamiento siempre doloso puede excluirse, según las circunstancias^[50].

En este caso debemos decir que los delitos tributarios –especialmente el delito de defraudación tributaria– son solamente dolosos, descartándose la variable culposa (negligencia, imprudencia o impericia), que siempre

[49] COBOS GÓMEZ DE LINARES, Miguel Ángel y otros. *Manual de Derecho Penal. Parte especial*. Tomo II. Akal. Madrid, 1990, pp. 219-221.

[50] PEÑA CABRERA. Ob. cit., p. 292.

derivará en el campo de las contravenciones o infracciones tributarias^[51]. El defraudador tributario tiene que actuar con la debida conciencia y voluntad de realizar todos y cada uno de los elementos descritos en la objetividad del tipo penal, en este caso del artículo primero de la Ley Penal Tributario. Así, la jurisprudencia peruana ha dicho lo siguiente: “Se ha llegado a acreditar la participación de la justiciable en la comisión del ilícito, toda vez que la acusada tuvo conciencia que la reducción del precio del bien inmueble tuvo como finalidad la elusión del pago del impuesto de alcabala (Exp. N° 4618-97-Arequipa, Ejecutoria Suprema del 06/05/1998, Primera Sala Penal Transitoria. En: *Jus-Jurisprudencia*. N° 1, Lima, 2007, p. 194)^[52].”

Por otro lado, una de las dificultades que se presenta en los delitos tributarios es en cuanto se refiere a los conocimientos normativos que surge de la pretensión tributaria. En cuanto a los procesados (...), si bien no se ha dado el mismo procedimiento administrativo (...) sin embargo su accionar por sí solo no es constitutivo de delito tributario, por cuanto han referido que desconocían de las actividades ilícitas tributarias en las que se encontraban involucrados sus coprocesados (...), habiendo expedido facturas en blanco, desconociendo el destino que el gerente y el subgerente iban a dar a dichos documentos (R.N. N° 442-05-Junín, Sentencia del 06/07/2005, Segunda Sala Penal Transitoria. En: *Jus-Jurisprudencia*, N° 1, Lima, 2007, p. 194)^[53].

Específicamente, el problema es cuando el error recae sobre un **significado jurídico** del elemento en cuestión –si es un error de tipo o un error de prohibición–; con lo cual estamos hablando del problema –siempre difícil– del error de los elementos normativos en el Derecho Penal, que son aquellos en los que se requiere una valoración y no son perceptibles solo mediante los sentidos. Tenemos **elementos normativos de valoración jurídica** como es el caso del término apoderar ilegítimamente presente en los delitos de hurto (artículo 185 del Código Penal) y robo (artículo 188 del Código Penal), el de apropiar indebidamente que exige el delito de apropiación ilícita (artículo 190 del Código Penal), prenda (delito de apropiación de prenda –artículo 193 del Código Penal–), o el hecho de dejar de pagar tributos (artículo 1 del D. Leg. N° 813), etc.; es decir, la determinación del conocimiento del elemento típico “tributo que establecen las leyes” resulta de especial dificultad, pues constituye una remisión a leyes extrapenales cuyo conocimiento muchas veces es ajeno al propio contribuyente o responsable tributario.

[51] SANABRIA ORTIZ, Rubén. *Derecho Tributario e ilícitos tributarios*. p. 452.

[52] CARO JOHN, José Antonio. *Diccionario de jurisprudencia penal*. Lima, 2007, p. 169.

[53] Ídem.

Según García Caveró “(...) el elemento típico sobre el que recae el error no está constituido por las particularidades de las leyes tributarias, sino en el elemento típico “deja de pagar”. En consecuencia, puede decirse que el error sobre el deber tributario no constituye un error de prohibición que elimine la culpabilidad, sino un error de tipo que excluye el dolo”^[54]. Es de advertir que el conocimiento que se exige no es de una manera técnico-jurídica sino es suficiente una valoración paralela en la esfera del lego^[55]. También se tienen **elementos normativos de valoración empírico-cultural**, en los cuales el autor debe hacer una valoración de las circunstancias en las que actúa, ajustando dicha valoración al término medio de la sociedad^[56], así tenemos el elemento “obsceno” presente en el delito previsto en el artículo 183 del CP, el término “ganancia deshonesto” prevista en el delito de rufianismo regulado en el artículo 180 del Código Penal, entre otros.

En el delito de defraudación tributaria no hay problema alguno cuando el error versa sobre el sustrato fáctico del elemento ya que en esta segunda hipótesis es evidente que el error ha de excluir el dolo y lleva aparejadas las demás consecuencias vinculadas al error sobre tipo^[57]. Se exige además un elemento subjetivo del tipo en el delito de defraudación tributaria, es decir, se exige un ánimo de lucro específico en el deudor tributario. Este ánimo de lucro vendrá constituido por la finalidad de ingresar las cantidades debidas por el contribuyente al acreedor de la obligación tributaria, lucro conseguido por el sujeto activo mediante el engaño al Estado. Se admite tanto el comportamiento del sujeto activo en provecho propio como de un tercero^[58]. Finalmente, en este apartado tenemos que decir que no se admite la modalidad culposa en el delito de defraudación tributaria –ni en las otras modalidades defraudatorias– desde que no está descrito taxativamente en la Ley Penal Tributaria.

En una Ejecutoria Suprema se ha señalado la ausencia de dolo en el accionar de los procesados: desconocimiento que tenían que declarar ingresos como persona jurídica y también como persona natural. En efecto: “Si bien el informe sobre presunción de delito de defraudación tributaria realizado por la Sunat constató el ocultamiento de rentas de primera categoría, por

[54] GARCÍA CAVERO, Percy. Ob. cit., p. 640.

[55] BACIGALUPO, Enrique. *Manual de Derecho Penal*. 1987, Ob. cit., p. 84.

[56] Ídem.

[57] MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho Penal Económico. Parte general*. Valencia, 1998, p. 184.

[58] BRAMONT-ARIAS TORRES, Luis Alberto. *Derecho Penal. Parte especial*. Lima, p. 338.

concepto de arrendamiento de inmuebles, no se advierte que los encausados se hubieran valido de algún medio fraudulento para evadir sus obligaciones tributarias; por el contrario, en el presente caso se acreditó que se trató de un desconocimiento respecto a que no solo tenían la obligación de declarar sus ingresos como personas jurídicas sino también como persona natural; no habiendo cumplido el titular de la carga de la prueba con aportar medios probatorios que determinen la intención dolosa de los procesados en el hecho ilícito investigado, no es posible desvirtuar la presunción de inocencia. Sin perjuicio de lo anotado, es necesario indicar que, si bien es cierto, el Acuerdo Plenario N° 2-2009, establece como doctrina legal en asunto de regulación tributaria, que la única causal de exclusión de punibilidad está referida a la total cancelación de la deuda tributaria (lo cual no se presenta en este caso debido a que los encausados fraccionaron la deuda tributaria); también lo es que el fundamento o motivo por el cual este Supremo Tribunal considera que la sentencia absolutoria recurrida se encuentra conforme a ley, no está referida a la indicada excepción de punibilidad, sino a la ausencia de tipo subjetivo del delito imputado (dolo) en el accionar de los encausados” (Ejecutoria Suprema del 10/03/2010, R.N. N°4574-2009-Lima. Vocal ponente: Neyra Flores, José. *Gaceta Penal & Procesal Penal*. Tomo 27, Gaceta Jurídica, Lima, setiembre 2011, p. 248) ^[59].

4.7. Absolución por delito de defraudación tributaria por desconocimiento de la obligación de declarar ingresos

En este punto debemos de tener en consideración el informe sobre presunción de delito de defraudación tributaria realizado por la Sunat que constató el ocultamiento de rentas de primera categoría y no se advierte que los encausados se hubieran valido de algún medio fraudulento para evadir sus obligaciones tributarias; por el contrario, en el presente caso se acreditó que desconocían que no solo tenían la obligación de declarar sus ingresos como personas jurídicas, sino también como personas naturales. Si bien el Acuerdo Plenario N° 2-2009/CJ-116 establece como doctrina legal que la única causa material de exclusión de punibilidad es la total cancelación de la deuda tributaria (lo cual no sucedió en el presente caso), también lo es que el motivo por el cual este Tribunal Supremo considera que la sentencia

[59] ROJAS VARGAS, Fidel. *Código Penal: Dos Décadas de Jurisprudencia*. ARA Editores, Lima, 2012, p. 617.

absolutoria se encuentra conforme a ley no es dicha excepción de punibilidad, sino la ausencia del tipo subjetivo del delito imputado (dolo)^[60].

[60] R. N. N° 4574-2009-LIMA, SALA PENAL TRANSITORIA, Lima, veintisiete de setiembre de dos mil diez **VISTOS**; el recurso de nulidad interpuesto por la representante del Ministerio Público y la parte civil - Procuraduría Pública Ad Hoc de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria contra la sentencia absolutoria de fecha quince de octubre de dos mil nueve, obrante a fojas mil quinientos treinta y ocho; interviniendo como ponente el señor Juez Supremo José Antonio Neyra Flores; de conformidad con el dictamen del señor Fiscal Supremo en lo Penal; y **CONSIDERANDO: Primero:** Que, la Fiscal Superior al fundamentar su recurso de nulidad, obrante a fojas mil quinientos cuarenta y ocho, alega que los encausados Sebastiana Arhuata Coarita y Facundo Mamani Uchasara omitieron declarar deliberadamente la totalidad de sus ingresos durante el año dos mil tres, específicamente en lo relativo al arriendo de diversos inmuebles de sus propiedades, con el fin de no pagar la totalidad del Impuesto a la Renta que les correspondía, y obtener así un provecho económico indebido; precisa, que si bien los mencionados encausados alegan que no tenían conocimiento de los hechos incriminados, debido a que el conocido como "Christian" (estudiante de contabilidad) era el encargado de realizar sus declaraciones tributarias, dicha versión debe tomarse como un argumento para evadir sus respectivas responsabilidades, debido a que el delito investigado se acreditó con el Informe emitido por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria que obra a fojas ocho; indica, que en el presente caso no resulta de aplicación el artículo ciento ochenta y nueve del Código Tributario, que señala que no procede el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, ni la formulación de la denuncia penal por delito tributario por parte del Órgano Administrador del Tributo, cuando se regularice la situación tributaria antes que dicho órgano administrador notifique cualquier requerimiento en relación al tributo, lo cual no se presentó en el presente caso, debido a que los encausados regularizaron sus declaraciones de renta, luego de tales requerimientos. De otro lado, la parte civil –Superintendencia Nacional de Administración Tributaria– al fundamentar su recurso de nulidad de fojas mil quinientos cincuenta y dos, alega que la reparación voluntaria del daño no elimina el carácter delictuoso del acto típicamente antijurídico y culpable, por ende, no se entiende cómo el Colegiado Penal Superior pretende arribar a la conclusión jurídica de que el acogimiento a un fraccionamiento por parte del agente del delito tributario elimina la concreción del hecho ilícito imputado; precisa, que el acogimiento al fraccionamiento no se encuentra regulado como excusa absolutoria o causa de justificación, y mucho menos se encuentra comprendido dentro de la institución procesal de la *abolitio criminis* que regula el artículo ciento ochenta y nueve del Código Tributario, motivo por el cual la sentencia recurrida deviene en nula de pleno derecho. **Segundo:** Que, revisada la acusación fiscal, obrante a fojas mil ochenta y cinco, se advierte que la conducta atribuida a los encausados Sebastiana Arhuata Coarita y Facundo Mamani Uchasara, se encuentra inmersa en el ámbito normativo del artículo uno del Decreto Legislativo número ochocientos trece – Ley Penal Tributaria, modificado por la décimo primera disposición final de la Ley número veintisiete mil treinta y ocho, publicada el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, que establece una punición a "*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 (...)*"; concordante con el inciso "a" del artículo dos de la ley antes acotada referida a que constituye una modalidad de defraudación tributaria "*Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar*"; siendo la conducta ilícita concreta que se le atribuye a los referidos encausados el haber omitido declarar ante la administración tributaria, sus ingresos gravables por concepto de alquiler de inmuebles como personas naturales, durante el ejercicio del año dos mil tres, con lo cual ocasionaron perjuicio fiscal al Estado. **Tercero:** Que, de autos se advierte que la encausada Arhuata Coarita ha referido de manera uniforme en sus declaraciones a nivel policial, instrucción y acto oral, obrantes a fojas cuatrocientos setenta y ocho, seiscientos veintiséis y mil ciento cincuenta y nueve, respectivamente, que su cónyuge Facundo Mamani Uchasara era el encargado de los negocios, entre estos, el alquiler de los inmuebles que poseían, así como de las declaraciones de rentas respectivas, desconociendo que se mantenían deudas con la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, por tal motivo y debido a que sus intenciones nunca fueron las de evadir impuestos, cuando fueron requeridos por dicha entidad fiscalizadora, fraccionaron su deuda tributaria; por su parte, el encausado Mamani Uchasara, al brindar sus declaraciones a nivel policial, instrucción y acto oral, obrantes a fojas cuatrocientos ochenta y dos, seiscientos trece y mil ciento cincuenta y cinco, respectivamente, refirió que cumplió con su declaración tributaria de los ingresos obtenidos por concepto de alquiler de inmuebles a personas jurídicas, pero que desconocía que también debía declarar los ingresos que obtuvo por arriendo de inmuebles a personas naturales, sin embargo, al tomar conocimiento de su error y no habiendo sido su intención la evasión de impuestos, presentó la declaración de rectificación respectiva; versión que es corroborada por el testigo Christian Javier Dulanto Marcos (estudiante

4.8. La regulación tributaria en el Acuerdo Plenario N° 02-2009/CJ-116

La finalidad de política tributaria de la regularización se encuentra en el objetivo estatal de conseguir que los tributos dejados de pagar efectivamente se recauden, y su fundamento dogmático reside en la reparación del daño [Percy García Caverro. *Derecho Penal Económico - Parte Especial*. Tomo II,

de contabilidad) en sus declaraciones a nivel preliminar e instrucción, obrantes a fojas cuatrocientos ochenta y siete y ochocientos nueve, respectivamente, quien refiere que se encargó de presentar la declaración anual de rentas de los ingresos como persona jurídica del encausado Facundo Mamani Uchasara, empero, ante el requerimiento de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, le preguntó al referido encausado si tenía otros ingresos que no habían sido declarados, ante lo cual este le manifestó que percibía dinero por el alquiler de inmuebles como persona natural que no estaba obligado a declarar, motivo por el cual le hizo notar su equivocación, explicándole que tanto las personas jurídicas como las naturales tenían la obligación de declarar todos sus ingresos, luego de lo cual se procedió a regularizar la declaración anual de rentas y realizar el fraccionamiento de la deuda tributaria dejada de pagar. **Cuarto:** Que, si bien es cierto el Informe Sobre Presunción de Delito de Defraudación Tributaria - ejercicio dos mil tres, realizado por la Sección Auditoría III de la Intendencia Regional de Lima - Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, a los contribuyentes Arhuata Coarita y Mamani Uchasara, obrante a fojas ocho y siguientes, concluyó que se constató el ocultamiento de rentas de primera categoría a propósito de la detección de ocultamiento de ingresos por concepto de arrendamiento de inmuebles, indicándose que el importe del perjuicio fiscal insoluto al Estado Peruano, correspondiente al ejercicio dos mil tres, asciende a ciento treinta y ocho mil trescientos setenta y siete nuevos soles, y actualizado al quince de diciembre de dos mil cuatro, a ciento cincuenta y seis mil doscientos veinte nuevos soles; también lo es, que no se advierte de autos que los encausados Arhuata Coarita y Mamani Uchasara se hayan valido de algún medio fraudulento para tratar de evadir sus obligaciones tributarias, por el contrario, en el presente caso se trató de un desconocimiento respecto a que no solo tenían la obligación de declarar sus ingresos como personas jurídicas, sino también como personas naturales, lo cual se infiere de las declaraciones anotadas en el considerando anterior, y por el hecho que estos no ocultaron los ingresos que percibieron por rentas en el año dos mil tres, por cuanto dicho dinero fue depositado en sus cuentas bancarias, lo que justamente posibilitó que la administración tributaria detectara la omisión tributaria materia de investigación, así como por sus disposiciones inmediatas de fraccionar la deuda tributaria luego de ser requeridos por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (solicitud de fraccionamiento de deuda de fecha once de marzo de dos mil cinco –antes de la formalización de la denuncia penal que dio origen al presente proceso penal–, que motivó la generación de una nueva deuda tributaria que está siendo pagada fraccionadamente); por lo tanto, no habiendo cumplido el titular de la carga de la prueba con aportar elementos probatorios objetivos e idóneos que determinen la intención dolosa de los procesados en el hecho ilícito investigado, no es posible desvirtuar la presunción de inocencia prevista en el acápite “e”, inciso veinticuatro del artículo dos de la Constitución Política del Estado, en consecuencia, la sentencia recurrida se encuentra conforme a lo dispuesto en el artículo doscientos ochenta y cuatro del Código de Procedimientos Penales. **Quinto:** Que, sin perjuicio de lo anotado, es necesario indicar, que si bien es cierto el Acuerdo Plenario número dos – dos mil nueve/CJ-ciento dieciséis, de fecha trece de noviembre de dos mil nueve, emitido por las Salas Penales Permanente y Transitorias de la Corte Suprema de Justicia de la República, establece como doctrina legal en asunto de regulación tributaria, que la única causa material de exclusión de punibilidad está referida a la total cancelación de la deuda tributaria (lo cual no se presenta en el presente caso, debido a que los encausados fraccionaron la deuda tributaria); también lo es, que el fundamento o motivo por el cual este Supremo Tribunal considera que la sentencia recurrida se encuentra conforme a ley, no está referido a la excepción de punibilidad, sino como se ha referido anteladamente, a la ausencia del tipo subjetivo del delito imputado (dolo) en el accionar de los encausados. Por estos fundamentos: declararon **NO HABER NULIDAD** en la sentencia de fecha quince de octubre de dos mil nueve, obrante a fojas mil quinientos treinta y ocho, que absolvió a Sebastiana Arhuata Coarita y Facundo Mamani Uchasara de la acusación fiscal formulada por el delito de defraudación tributaria, en la modalidad de ocultamiento de ingresos y rentas con la finalidad de reducir el tributo a pagar, en agravio del Estado; con lo demás que contiene; y los devolvieron.

S.S. RODRÍGUEZ TINEO; BARRIOS ALVARADO; BARANDIARÁN DEMPWOLF; NEYRA FLORES; SANTA MARÍA MORILLO

Grijley, Lima, 2007, pp. 693 y 698] y, como tal, con entidad para confluir con los fines de la pena –tanto en la retribución como en la prevención [Felipe Villavicencio Terreros: *Derecho Penal - Parte General*. Grijley, Lima, 2006, p. 80].

En tanto se trata de una causa material de exclusión de punibilidad *ex post factum* sus efectos liberatorios de la sanción penal necesariamente alcanzan o benefician a todos los intervinientes en el delito –autores y partícipes–. Destaca la perspectiva objetiva de la regularización tributaria, esto es, el ámbito de aplicación, los requisitos y los efectos de la regularización, como resulta evidente, se refieren al hecho o injusto culpable, no al autor. Tal consideración es, por cierto, compatible con el propio tenor literal del artículo 189 CT, que a final de cuentas impide toda posibilidad de someter a proceso penal por los hechos punibles objeto de regularización.

La regularización tributaria, en aras de alentar la regularización tributaria y su propia eficacia, y acudiendo a un argumento a fortiori [Fermín Morales Prats. *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*. Segunda Edición, Aranzadi, Pamplona, 1999, pp. 791/792], abarca tanto el conjunto de delitos comprendidos en la LPT (artículos 1/5), en tanto en cuanto perjudiquen la Hacienda Pública: omisión del pago de tributos debidos u obtención efectiva de beneficios tributarios –entendidos ampliamente, en cuya virtud se comprende a todos los mecanismos que por el resultado disminuyen o eliminan la carga tributaria [Carmen del Pilar Robles Moreno y otros. *Código Tributario, Doctrina y Comentarios*, Pacífico Editores, Lima, 2005, p. 671]–, como, por imperio del tercer párrafo del artículo 189 CT, “(...) *las posibles irregularidades contables y otras falsedades instrumentales que se hubieran cometido exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización*”. La extensión de la impunidad, en estos casos, solo puede admitirse en la medida en que estas carezcan de autonomía punitiva frente a los delitos tributarios; es decir, aquellas irregularidades contables y falsedades realizadas con finalidad y efectos exclusivos de tipo tributario [J. Boix Reig y otros. *Derecho Penal - Parte Especial*. Tercera edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, p. 592].

La regularización tributaria está sujeta a dos requisitos esenciales: actuación voluntaria a través de una autodenuncia y pago total de la deuda tributaria o devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente.

- A.** Regularización voluntaria. Se expresa en la frase: "(...) se regularice la situación tributaria (...) antes de que se inicie la correspondiente investigación fiscal o a falta de este, el Órgano Administrador del Tributo notifique cualquier requerimiento en relación al tributo y periodo en que se realizaron las conductas señaladas" (artículo 189, segundo párrafo, CT). Esta exigencia o condicionante temporal plantea que la regularización se realice en forma voluntaria o espontánea, la que debe concretarse antes de la intervención de la autoridad tributaria o penal. En este último supuesto no hace falta una disposición fiscal de formalización de la investigación preparatoria (artículo 7.1 LPT en concordancia con el artículo 336 NCPP), cuya equivalencia en el ACPP será la denuncia formalizada del Ministerio Público y el respectivo auto de apertura de instrucción; solo se requiere del inicio de actuaciones de investigación, que muy bien pueden tratarse de diligencias preliminares en tanto en cuanto exista suficiente precisión de los cargos, de su presunta relevancia delictiva. De otro lado, la regularización no necesariamente debe ser obra del obligado; además, los motivos internos que determinan la regularización no son relevantes, solo lo es el momento en que tiene lugar.
- B.** Pago total de la deuda tributaria o devolución íntegra del beneficio tributario. Se precisa en el cuarto párrafo del artículo 189 CT, que dice: "Se entiende por regularización el pago de la totalidad de la deuda tributaria o en su caso la devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente. En ambos casos, la deuda tributaria incluye el tributo, los intereses y las multas". No solo se trata de que se formule una autodenuncia a través de una declaración rectificatoria, sino de que pague efectivamente la deuda tributaria o efectúe la devolución correspondiente. Frente a montos dudosos o de necesaria determinación administrativa –que traen causa en la comisión de delitos tributarios–, es posible que la autoridad cuestione la rectificación y exija un monto mayor, oportunidad en que debe establecerlo –con inclusión a los tributos, de los intereses y las multas– y el obligado a pagar inmediata e íntegramente el diferencial respectivo.

4.9. Los grados de desarrollo del delito de defraudación tributaria: Consumación y tentativa

En cuanto a los grados de desarrollo del delito de defraudación tributaria tenemos que decir que se trata de un delito de resultado cuya consumación provoca muy variadas opiniones doctrinales respecto al momento en que

se produce. Así, para cierta fracción de la doctrina, aquella tiene lugar en el momento en que se obtiene el lucro económico pretendido. Para otros autores este lucro económico solo es seguro para el defraudador al cumplirse la prescripción tributaria^[61].

La consumación está referida a la realización formal de un tipo, se presenta cuando está totalmente cumplido el tipo. Por ello, la consumación en el delito de defraudación tributaria se produce en el momento en que debe hacerse entrar al fisco una suma de dinero determinada, y que, sin embargo, fraudulentamente no se ingresa o se ingresa una suma inferior a la esperada, produciéndose de esta manera el perjuicio económico al Estado (el mero incumplimiento de pago no es típico, lo contrario sería admitir la prisión por deudas)^[62]. Concretamente se produce en el momento en que se ha vencido el plazo para pagar el tributo sin que se haya cumplido con pagarlo o se haya pagado solo parcialmente^[63]. En la mayoría de veces la defraudación tributaria se materializa en los procedimientos de fiscalización, recaudación o ejecución coactiva, la determinación del comienzo de ejecución del delito deberá atender a las particularidades de cada uno de estos procedimientos.

Por su parte Sanabria Ortiz al referirse específicamente a la consumación del delito de defraudación tributaria, señala que la misma es totalmente diferente al agotamiento del delito, pues, por este se entiende que el sujeto haya logrado todos sus propósitos delictivos, esto es, que en los delitos que tiene elementos subjetivos del tipo, de intención trascendente, también se haya logrado tal intención, siendo su realización indiferente para la correspondiente figura típica. El delito agotado es la denominada consumación material y se presenta cuando el sujeto alcanza el fin último que se había propuesto. Por ejemplo, en el delito de hurto se agotará el delito cuando el agente logra sacar provecho del bien mueble que se apoderó ilegítimamente. Para sancionar el delito no es necesario que se haya agotado basta con su consumación, sin embargo el agotamiento puede ser tomado en cuenta por el juzgador para la graduación de la pena (artículo 46 inciso 4 del Código Penal). Así, la defraudación tributaria al ser un delito de resultado se consume en el momento en el que *el agente no paga en todo o en parte el tributo*. Sin embargo, en este tipo legal se ha mantenido a través de las diversas reformas un fin ultratípico expresado en el término en provecho propio o de

[61] SAN MARTÍN LARRINOA. "Derecho Penal económico y delito tributario". Ob. cit., p. 188.

[62] HUGO VIZCARDO. "Análisis de los delitos tributarios en el Perú". Ob. cit., p. 119.

[63] GARCÍA CAVERO, Percy. Ob. cit., p. 671.

un tercero. Resulta evidente que no se requiere para la consumación de este delito que ese provecho se haya materializado sino que existe anímicamente en el plan personal del autor^[64].

La jurisprudencia penal peruana ha dicho que:“(…) siendo el caso que el delito de defraudación tributaria se consuma obedeciendo al criterio de la determinación de la obligación tributaria, cuando el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo, por ello, se debe aplicar la ley vigente en la terminación del periodo de realización de la conducta criminal, y efectuándose el cómputo de ley, no opera la prescripción penal”^[65].

[64] SANABRIA ORTIZ, Rubén. Ob. cit., p. 525.

[65] Véase, Recurso Nulidad N° 3938-2006-Cusco, expedido por la SALA PENAL PERMANENTE, Lima, de fecha 14 de mayo de 2008, **VISTOS**; interviniendo como ponente el señor Vocal Supremo Sivina Hurtado; el recurso de nulidad interpuesto la Parte Civil contra el auto Superior de fojas mil trescientos diez, del siete de julio de dos mil seis, que declara fundada la excepción de prescripción de la acción penal incoada por el acusado Edgar Bocangel Letona, en el proceso que se le sigue por delito de Defraudación Tributaria, en agravio del Estado y la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - Sunat; de conformidad con lo opinado por el señor Fiscal Supremo en lo Penal; y **CONSIDERANDO: Primero:** Que la Parte Civil al formalizar su recurso a fojas mil trescientos treinta y cuatro refiere que el Colegiado Superior debió considerar que el injusto penal de Defraudación Tributaria cometido por el procesado Bocangel Letona es un delito continuado, toda vez que los eventos ilícitos se realizaron durante los años mil novecientos noventa y cuatro, mil novecientos noventa y cinco y mil novecientos noventa y seis; agrega que en la obligación tributaria la determinación se efectúa por el propio contribuyente y su frecuencia depende de la periodicidad del tributo, para efectos de establecer el momento de la consumación del delito aludido; que en lo actuado se aprecia que si bien el evento delictivo empezó cuando se encontraban vigentes los artículos doscientos sesenta y ocho y doscientos sesenta y nueve del Código Penal de mil novecientos noventa y uno, sin embargo la última conducta desplegada por el precitado se realizó cuando se encontraba vigente la Ley Penal Tributaria, es decir, el Decreto Legislativo número ochocientos trece, el mismo que establece en sus artículos uno y dos inciso a) una penalidad no mayor de ocho años; siendo el caso que el delito de Defraudación Tributaria se consuma obedeciendo al criterio de la determinación de la obligación tributaria, cuando el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo, por ello, se debe aplicar la ley vigente en la terminación del periodo de realización de la conducta criminal, y efectuándose el cómputo de ley, no opera la prescripción penal. **Segundo:** Que se inculpa al acusado Bocangel Letona haber ocultado los ingresos de los ejercicios gravables de los años mil novecientos noventa y cuatro y mil novecientos noventa y cinco por el arrendamiento de establecimientos comerciales del Centro comercial “Galerías Bocangel”, realizando el último acto ilícito en el año mil novecientos noventa y seis, cuando presentó sus declaraciones en lo que respecta al Impuesto General a las Ventas y al Impuesto a la Renta con fechas veinticuatro de abril y dieciséis de diciembre de mil novecientos noventa y seis. **Tercero:** Que en principio, para el análisis del presente caso se debe determinar cuándo comenzó y, más importante aún, cuando terminó el hecho punible cometido por el procesado Bocangel Letona; siendo así, se advierte a fojas seiscientos cinco, la denuncia interpuesta por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - Sunat contra el acusado, en la cual se advierte que se le imputa haber omitido el pago de los tributos por los ejercicios gravables que realizó durante los años mil novecientos noventa y cuatro y mil novecientos noventa y cinco, que comprende: a) Impuesto General a las Ventas de los años mil novecientos noventa y cuatro y mil novecientos noventa y cinco, y b) Impuesto a la Renta del año mil novecientos noventa y cuatro y mil novecientos noventa y cinco, más aún, señalan cuál es el monto que adeuda el acusado, realizando un cuadro mes por mes de la obligación tributaria dejada de pagar. **Cuarto:** Que al respecto cabe anotar que no estamos ante un delito continuado, sino ante delitos individuales, los mismos que se cometen a la finalización del año fiscal, en este caso el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro y el treinta y uno

Por otro lado, también debe analizarse el aspecto de la tentativa en el delito en cuestión, en líneas generales la tentativa son los actos que se extienden desde el momento en que comienza la ejecución hasta la consumación. En otras palabras la tentativa es la interrupción del proceso de ejecución tendente a alcanzar la consumación. Estas interrupciones pueden ser voluntarias (desistimiento) o accidentales. Específicamente, la tentativa de defraudación tributaria es punible con base en el artículo 16 del Código Penal, lo que quiere decir que si el autor ha emprendido los actos necesarios para no pagar el tributo y el paso se realiza por causas ajenas a su voluntad, podrá responder por tentativa.

4.10. El presupuesto indispensable para verificar la calidad de “deudor tributario” es el tributo

Un concepto que está relacionado con el tributo es el hecho imponible, este último concepto coincide con el vocablo alemán *Tatbestand* que ha sido traducido a nuestro idioma como “situación de hecho”, que significa una expresión muy sintética, y podría decir convencional, para un concepto que es mucho más amplio de lo que las dos palabras indican. Estoy dispuesto a

de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, o en todo caso la deuda se exige hasta el tercer mes del año siguiente, en este caso, marzo de mil novecientos noventa y seis –de conformidad con el artículo veintinueve del Código Tributario vigente por Ley veinticinco mil ochocientos cincuenta y nueve–, por lo que el acusado omitió pagar el tributo el treinta y uno de marzo de mil novecientos noventa y seis, fecha en la que cometió el segundo hecho delictivo. **Quinto:** Que estando a lo antes anotado, es de aplicación los alcances de los artículos doscientos sesenta y ocho y doscientos sesenta y nueve del Código Penal –artículos ya derogados– que sancionaba con seis años de pena privativa de libertad como máximo, pero estando al tiempo transcurrido desde la fecha en que se cometió el último ilícito –treinta y uno de marzo de mil novecientos noventa y seis–, han pasado nueve años por lo que dicho plazo se cumplió en exceso, y por lo tanto, en aplicación de los artículos ochenta y ochenta y tres del Código Penal, ha operado la acción liberadora del Estado. **Sexto:** Que, en cuanto al argumento del representante de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - Sunat, de que ellos recién realizaron la Auditoría en abril de mil novecientos noventa y seis, y que, por lo tanto el ilícito se cometió en esa fecha, ello carece de verdad porque el delito se cometió en el mes de marzo de dos mil seis, y en todo caso, el ente recaudador solo verificó la comisión del mismo, no se puede dar como cierto esta afirmación; igualmente, respecto al argumento que se está frente a un delito continuado, el mismo que se extiende hasta la fecha en que estuvo vigente la Ley Penal Tributaria, al respecto cabe señalar que la figura del delito continuado es una ficción jurídica cuyo origen histórico se encuentra en la praxis jurisprudencial medieval, el de considerar que solo había un delito menor para evitar las graves penas que había que imponer a los autores del tercer delito menor; que para ello se debía tener en cuenta dos figuras, el objetivo –homogeneidad del bien–, y el subjetivo –la presencia de un dolo conjunto–; siendo así, queda claro que el origen del delito continuado es beneficiar al reo, excluir sus acciones delictivas del concurso real para evitar una pena mayor; tanto más si el artículo seis del Código Penal señala “que en caso de conflicto de leyes se debe aplicar la ley mas favorable al reo”. Por estos fundamentos: declararon **NO HABER NULIDAD** en el auto Superior de fojas mil trescientos diez, del siete de julio de dos mil seis, que declara fundada la excepción de prescripción de la acción penal incoada por el acusado Edgar Bocangel Letona, en el proceso que se le sigue por delito de Defraudación Tributaria en agravio del Estado y la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - Sunat; con lo demás que contiene y es materia del recurso; y los devolvieron.

S.S. SIVINA HURTADO / PONCE DE MIER / URBINA GANVINI / PARIONA PASTRANA / ZECENARRO MATEUS

reconocer que la expresión es, quizá, errónea, porque habla de hecho cuando muchas veces se trata de un conjunto de hechos o circunstancias. Se usa para designar tanto en formulación en abstracto como a la formulación en concreto del mismo. Por ello consideramos preferible asumir la distinción propugnada que resulta muy precisa e inobjetable, se denomina a la descripción legal, hipotética de derecho, considerando por el contrario, al hecho económico y que se amolda a la hipótesis de incidencia. Esta distinción terminológica entre conceptos desiguales revela, en opinión de Villegas, pulcritud metodológica y tendencia sistematizadora, lo que en nuestro concepto permite evitar confusiones innecesarias al momento de determinar conceptos fundamentales en el campo del Derecho Tributario.

Generalmente, la referencia a este nivel es al tributo, el cual constituye en líneas generales una prestación pecuniaria, surgida de la ley, y a efectivizarse entre dos sujetos: por un lado el Estado como acreedor y por el otro el deudor o deudores obligados a cumplir con la prestación. Sin embargo, debemos precisar que preferimos señalar como objeto también a la obligación tributaria por cuanto existen otras obligaciones además del tributo. Todo tributo es una obligación tributaria, más no toda obligación es un tributo.

Ahora bien, el concepto de tributo es el que da fundamento a la calidad especial del delito de Defraudación Tributaria. Así, el tipo penal contenido en el artículo 1 de la Ley Penal Tributaria (Decreto Legislativo N° 813) prescribe: “(...) dejar de pagar en todo en parte los **tributos**”. Al respecto, el concepto “tributo” es considerado como un elemento normativo del tipo penal (no descriptivo), es decir, se necesita, mediante una valoración de naturaleza extrapenal, la constatación de qué significa el concepto “tributo”.

Debemos resaltar lo que señala la Constitución Política del Perú, que en su artículo 74 señala lo siguiente: “Los tributos se crean modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo, en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo”. Del artículo citado podemos afirmar que la tributación se rige por el denominado principio de legalidad. El tributo solo nace y solo puede nacer de la ley. La ley procede del Congreso. El decreto legislativo también procede, en segunda instancia, del Congreso, pues este dicta la ley autoritativa^[66]. Al respecto, Sanabria Ortiz cuando se

[66] CHIRINOS SOTO, Enrique / CHIRINOS SOTO, Francisco. *Constitución de 1993. Lectura y comentario*. Lima, 1994, p. 125.

refiere al tributo señala que este tiene como característica fundamental el aforismo latino *nullum tributum sine lege*, que consagra el principio de legalidad tributaria, en virtud del cual, *no podrá existir tributo sin que previamente una ley así lo determine*.

Agrega que, esta característica que Manuel De Juano llama “principio de legitimidad tributaria” es fruto de la evolución de esta ciencia, por ello debe aceptarse “como incuestionable en las naciones civilizadas que el tributo solo puede ser requerido, si una ley, o disposición con fuerza equivalente, así lo ha establecido”^[67]. Así entonces, al amparo del principio de legalidad del tributo debe existir una ley que obligue al contribuyente a pagar un tributo determinado, de ello se desprende que la renta percibida por el contribuyente debe ser gravable según ley. Al respecto, el Título Preliminar (normal II) del Código Tributario menciona, respecto al concepto de tributo, lo siguiente: “Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los **tributos**. Para estos efectos, el término genérico tributo comprende:

- a) **Impuesto:** Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado.
- b) **Contribuyente:** Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.
- c) **Tasa:** Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

4.11. ¿El delito de defraudación tributaria como ley penal en blanco?

Existen autores que sostienen que el delito de defraudación tributaria no necesita del sistema remisiones a las leyes tributarias pues en la ley penal tributaria se contempla todos los pormenores de la conducta punible. Así, por ejemplo, García Caveró apunta lo siguiente: “(...) consideramos que el delito de defraudación tributaria cumple plenamente el mandato de certeza o determinación derivado del principio de legalidad penal. La falta de claridad o vaguedad de la normativa tributaria no tendría que afectar la determinación de la conducta prohibida realizada por la ley penal. De la lectura

[67] SANABRIA ORTIZ, Rubén. Ob. cit., p. 45.

del artículo 1 de la ley de delitos tributarios se pueden derivar sin mayor inconveniente los elementos constitutivos de la defraudación tributaria, aun cuando algunos elementos puedan concretarse con base en particularidades de la regulación tributaria”^[68].

En consecuencia, en el caso del delito de defraudación tributaria, estamos hablando de lo que la ciencia penal ha denominado “Ley Penal en Blanco o Sistema de Remisión” supuesto absolutamente lícito, necesario y unánimemente reconocido por la doctrina penal, pues el Derecho Penal debe nutrirse de conceptos, reglas y principios ya preestablecidos por una norma extrapenal, como en este caso, del Derecho Tributario. Por ello, el concepto de tributo contiene tres elementos relevantes:

- Realización del hecho imponible,
- Existencia del hecho generador, y
- Precisión de la deuda tributaria.

5. SOBRE LA EXCLUSIÓN DEL CONCEPTO DE “DEUDOR TRIBUTARIO” A TRAVÉS DE LA EXCEPCIÓN DE NATURALEZA DE ACCIÓN

5.1. Fundamento de la presente excepción de naturaleza de acción

La excepción de naturaleza de acción, en tanto instituto procesal, tiende a controlar si el objeto del proceso penal está integrado por supuestos de hecho subsumibles en una figura penal, o de un modo más amplio, si los hechos objeto de imputación son penalmente relevantes. El artículo 5 del Código de Procedimientos Penales señala: “Contra la acción penal pueden deducirse las excepciones de naturaleza de juicio, naturaleza acción, cosa juzgada, amnistía y prescripción. (...) La de naturaleza de acción, cuando el hecho denunciado no constituye delito o no es justiciable penalmente. (...) Las excepciones pueden deducirse en cualquier estado del proceso y pueden ser resueltas de oficio por el juez. Si se declara fundada la excepción de naturaleza de juicio, regularizará el procedimiento de acuerdo al trámite que le corresponda. Si se declara fundada cualquiera de las otras excepciones,

[68] GARCÍA CAVERO, Percy. Ob. cit., p. 625.

se dará por fenecido el proceso y se mandará archivar definitivamente la causa”^[69].

En un Estado de Derecho como el que nos rige, la titularidad de la capacidad punitiva y la aplicación del *ius puniendi* corresponden al Estado, el cual los ejerce mediante un Órgano Jurisdiccional independiente en un proceso penal con las garantías del debido proceso, en el cual la excepción de naturaleza de acción, es un mecanismo técnico de defensa, que está consagrado en nuestro ordenamiento procesal penal, y que tiene por finalidad extinguir el proceso penal de manera definitiva. Como bien establece el profesor San Martín Castro, la excepción de naturaleza de acción establece dos supuestos de improcedencia de la acción penal. *En primer lugar, cuando el hecho denunciado no constituye delito; y, segundo, cuando el hecho denunciado no es justiciable penalmente*^[70]. Así, como sostiene Sánchez Velarde “constituye un instrumento (...) que subsana el posible error de apreciación que tiene el juez (...) [o] fiscal cuando denuncia al iniciar un proceso penal por un hecho que no tiene contenido penal (...)”^[71]. De ahí que Claus Roxin sostenga que:

[69] Procede la excepción de naturaleza de acción en los siguientes casos: **Cuando la conducta imputada no constituye delito.**- Este supuesto se da cuando la conducta realizada a título de autor o cómplice por el imputado no está calificada como delito en el catálogo del Código Penal, es decir, son conductas atípicas; lo afirmado también ha tenido reconocimiento jurisprudencial: *Ejecutoria Suprema R. N. N° 797-97, Cusco “Un primer supuesto (...) para interponer una excepción de naturaleza de acción es que el hecho denunciado no constituya delito, esto es (...) que el suceso no se adecue a la hipótesis típica de la disposición penal preexistente invocada en la denuncia penal (...)”*. (ROJAS VARGAS, Fidel. *Jurisprudencia Procesal Penal*. Tomo II, Ejecutorias de la Corte Suprema 1996-1998, Gaceta Jurídica, Lima, 1999, p. 119).

Cuando el hecho denunciado no es justiciable penalmente.- Se refiere al supuesto en que estando prevista en abstracto la conducta dentro de un tipo penal, ella en concreto no puede ser sometida a un proceso penal –no es justiciable–, por estar amparada por una causa de justificación, tal como lo señala la sentencia de la Corte Suprema de fecha 6 de junio de 1994, Exp. 573-93-Huánuco (ROJJASI PELLA: Ejecutorias Supremas Penales, 1993-1996, Ob. cit., pp. 276-278). Posteriormente la Corte Suprema, dentro de la línea extensiva a favor del derecho de defensa, por medio de la Ejecutoria Suprema de fecha 29 de septiembre de 1995, amplió los supuestos, incluyendo como no justiciables la conducta que cuenta con una excusa absoluta o carece de una condición objetiva de punibilidad.

El Supremo Tribunal, en su Ejecutoria de fecha 29 de setiembre de 1995, ha establecido el alcance de esta excepción. Procede: a) cuando el hecho denunciado no constituye delito (*la conducta imputada no concuerda con la descripción típica del delito materia de la instrucción o cuando el hecho en mención no constituye un ilícito penal dentro de nuestro ordenamiento punitivo al momento de su comisión* - Ejecutoria Suprema de 31 de octubre de 1995); y, b) cuando el hecho no es justiciable penalmente (presencia de una causa de justificación y de una excusa absoluta, así como ausencia de una condición objetiva de punibilidad) Carmen Rojassi Pella, Ejecutorias Supremas Penales 1993-1996, pp. 228/229.

[70] De igual opinión se puede consultar CUBAS VILLANUEVA, Víctor. *El proceso penal: Teoría y Práctica*. Lima, 1997, p. 208.

[71] SÁNCHEZ VELARDE, Pablo. Ob. cit., p. 350. Por otro lado, debemos mencionar el Acuerdo Plenario N° 6-97 emitido en el Pleno Jurisdiccional materia de los problemas de aplicación judicial relativos a la excepción de naturaleza de acción. Dicho Acuerdo Plenario trató, entre otros temas, el supuesto de que una conducta no reúna los elementos constitutivos del tipo penal materia del procesamiento, pero sí los de otro tipo, y su

“Un Estado de Derecho debe proteger al individuo no solo mediante el Derecho Penal, sino también del Derecho Penal”^[72], siendo la excepción de naturaleza de acción un mecanismo de defensa cuya tarea principal es la defensa del principio de legalidad^[73].

Tal como lo señala Oré Guardia: “La excepción de naturaleza de acción se funda en la alegación de que los hechos inculcados no constituyen delito o no son justiciables penalmente. (...) Un concepto lato de **inexistencia de delito puede abarcar no solamente la ausencia de tipicidad**”^[74], que es la alegación más corriente en nuestro medio, sino también el carácter anti-jurídico del hecho denunciado, la inocencia del inculcado o la existencia de causas justificatorias^[75], esto es, la excepción de naturaleza de acción penal debe declararse fundada cuando el hecho imputado no sea antijurídico^[76]. De lo señalado en los párrafos precedentes se desprende que los límites a la procedencia de una excepción de naturaleza de acción están claramente expuestos. Un primer límite se ubica, necesariamente, en el ámbito de la antijuricidad y la penalidad. Por ello, no es posible cuestionar a través de este remedio procesal la presencia de la categoría culpabilidad o imputación personal.

Al respecto tenemos que, la Jurisprudencia Suprema, en especial, la Ejecutoria del 6 de junio de 1994, precisó que cuando la ley dice “el hecho denunciado no constituye delito”, nos encontramos frente a un hecho atípico, es decir, que la ley no lo ha previsto como delito; y que cuando la ley señala “o no es justiciable penalmente” nos remite a un hecho que pudiendo estar claramente tipificado como delito, este no es justiciable penalmente en razón de existir una causa de justificación prevista por la propia ley que elimina la antijuricidad del hecho. Posteriormente, la Corte Suprema, en la Ejecutoria

relevancia en orden a la formulación de la excepción de naturaleza de acción, resolviendo que: “Segundo: Cuando el hecho sí constituye delito, su errónea calificación no debe dar lugar a la procedencia de una excepción de naturaleza de acción”. De este modo, es de verse que, a partir de lo resuelto por este Acuerdo Plenario, la excepción de naturaleza de acción procede solo en los casos en que la conducta no configure delito alguno; es decir, que no configure el delito por el que se instruye o procese un delito previsto en el ordenamiento jurídico-penal”.

[72] ROXIN, Claus. *Derecho Penal. Parte General*. Tomo I, Madrid, 1997, p. 137.

[73] SÁNCHEZ VELARDE, Pablo. Ob. cit., p. 350.

[74] Las negritas son nuestras.

[75] ORÉ GUARDIA, Arsenio. *Manual de Derecho Procesal Penal*. Lima, 1996, p. 218.

[76] Dentro la Teoría de los Elementos Negativos del Tipo se puede fundar la excepción de naturaleza de acción en los supuestos que descartan la antijuricidad, de la misma opinión se puede consultar SAN MARTÍN CASTRO, César. *Derecho Procesal Penal*. V. I, Lima, 1999, p. 283.

de fecha 29 de setiembre de 1995, rectificó parcialmente este criterio y señaló que “lo no justiciable penalmente” comprende, conjuntamente con la presencia de causa justificativa, tanto la concurrencia de una excusa absoluta como la concurrencia de una causa objetiva de punibilidad. Asimismo, debe resaltarse que la conducta desplegada por el agente para ser considerada típica requiere no solo de los elementos objetivos sino también de la presencia de elementos subjetivos –como el dolo, en el presente caso–. El pleno jurisdiccional celebrado en Arequipa en diciembre de 1997, en el Acuerdo Plenario N° 6-97, estableció que “la ausencia de dolo u otros elementos subjetivos distintos a este son causa suficiente para amparar una excepción de naturaleza de acción”^[77].

Por otra parte, solo procede esta excepción cuando la inexistencia del delito –y de los demás supuestos de procedencia de este remedio procesal– aparecen con toda evidencia de los términos de la imputación –de la denuncia formalizada por parte del Ministerio Público y auto de apertura de instrucción–. En tal sentido, queda claro que el marco de discusión vía esta excepción se encuentra limitado únicamente a cuestiones de puro derecho, no cabiendo la posibilidad de discutir en esta vía incidental cuestiones de hecho o que requieran necesariamente de la actuación de medios probatorios para determinar su veracidad o falsedad. Por estas razones no es posible cuestionar la propia existencia del hecho objeto del proceso penal, es decir, que este no ocurrió en la realidad o que uno de los elementos que integran el supuesto fáctico no existe o resulte de imposible probanza; igualmente, no cabe formular la excepción sobre la base de amenidad del imputado respecto a la comisión delictiva que se le imputa, es decir, que no cometió el delito^[78].

Si en el proceso penal observamos que se instruye a un imputado por una conducta que no corresponde a una hipótesis penal (conducta hipotética descrita en el tipo penal) se debe poner fin a la prosecución de la acción penal, ya que no corresponde actividad probatoria sino en casos cuya situación fáctica se encuentre descrita por la ley como delito. Por lo que, por lógica, no podrá procederse penalmente si la imputación no está referida a una acción u omisión definida con anterioridad por la ley penal como delito, lo

[77] Plenos Jurisdiccionales, *Editorial Normas Legales*, Trujillo 2002, p. 94, en donde textualmente se dice: “Primero: La ausencia de dolo o de otros elementos subjetivos distintos del dolo es una causa para declarar fundada una excepción de naturaleza de acción”.

[78] Ejecutoria Suprema publicada en *El Peruano*, Lima, 5 de abril de 1945.

cual se desprende del orden constitucional, de las normas fundamentales y de la propia sistemática y límites del poder penal.

El principio de legalidad, previsto y contemplado en el artículo 2, inciso 24, literal d) de nuestra ley fundamental, se erige como una garantía-deber dentro de la tramitación de un debido, regular y justo proceso, que resguarda a los justiciables frente a la aplicación de la ley penal. El Código Penal opera como una suerte de límite de la capacidad punitiva del Estado, por lo que si se atribuye a un ciudadano la comisión de un hecho delictuoso que no se encuentra descrito en el catálogo del cuerpo punitivo no se debe formalizar denuncia penal por ello; asimismo, de existir un proceso en curso este debe archivar.

La Constitución Política del Perú por ser una norma fundamental no podía dejar de proteger el Principio de Legalidad^[79], ella señala: *“Artículo 2.- Toda Persona tiene derecho: (...) 24.- A la libertad a la seguridad personales (...) d.- Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no este previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible (...)”*. La legalidad sustantiva se encuentra prevista en el artículo II del Título Preliminar que señala que para aplicar las penas, la conducta debe estar establecida como delito con anterioridad a la comisión de hecho: Principio de legalidad *Nullum Crimen Nulla Poena sine previa lege*. *“Artículo II.- Nadie será sancionado por un acto no previsto como delito (...) por la ley vigente al momento de su comisión, ni sometido a pena (...) que no se encuentre establecida en ella”*. Esto, como expresión del respeto irrestricto del principio de legalidad que debe observarse en la persecución de las

[79] **Normas Supranacionales que amparan el principio de legalidad.** Existe unanimidad en los Organismos Internacionales, así como en las instituciones Supranacionales que protegen los Derechos Fundamentales, en reconocer y cautelar el principio de legalidad, de modo que su vulneración es considerada de por sí como un atentado a un Derecho Humano. Este principio además de formar parte de nuestra legislación interna, es reconocido también a nivel supranacional por los siguientes textos internacionales:

- a) **La declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre**, de 1948 que en su artículo XXV establece: “Nadie puede ser privado de su libertad sino en los casos y según las formas establecidas por [las] leyes (...)”.
- b) **La Declaración Universal de los Derechos Humanos de las Naciones Unidas**, del año 1948 que en su artículo 11 inciso 2 establece lo siguiente: “Nadie será condenado por actos u omisiones que (...) no fueran delictivos según el Derecho nacional o internacional (...) en el momento de la comisión del delito”.
- c) **La Convención Americana de Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica**, cuyo artículo 9 establece: “Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que (...) no fueran delictivos según el Derecho aplicable”.
- d) **El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos o Pacto de Nueva York**, que en el inciso 1 del artículo establece lo siguiente: “Nadie será condenado por actos u omisiones que (...) no fueron delictivos según el Derecho nacional o internacional”.

infracciones penales tributarias, no obstante que están receptadas en una Ley Penal Especial^[80]. Hay que acotar que el respeto irrestricto del principio de legalidad también debe manifestarse desde el punto de vista de la subsunción normativa, como es en primer lugar un “juicio típico” y después un “juicio de culpabilidad”. Así, para efectos del presente medio de defensa técnico debe focalizarse la atención exclusivamente en la categoría de la tipicidad, en la cual deberán distinguirse tres puntos: 1) *la imputación personal*, 2) *la imputación objetiva* y 3) *la imputación subjetiva*.

5.2. Algunas conclusiones

La excepción de naturaleza de acción se sustenta en la inexistencia de sujeto activo especial en el delito de defraudación tributaria y, por lo tanto, nos remitiremos al análisis de la imputación personal que es el juicio jurídico-normativo que permite considerar a una persona como autor de un determinado delito. La imputación personal requiere que sobre una persona imputada con una infracción penal se verifiquen todos y cada uno de los elementos del tipo de autoría que se le atribuye, conforme al artículo 23 del Código Penal y al supuesto típico utilizado en el juicio de subsunción.

Nos explicamos: si la excepción de naturaleza de acción tiene como finalidad neutralizar un procesamiento penal que no tiene sustento en la ley penal material –ya sea por atipicidad absoluta, relativa o porque no es justiciable penalmente–, entonces tenemos que remitirnos a dos cuestiones: en primer lugar, analizar lo correspondiente a la tipicidad penal en general; y en segundo, analizar la tipicidad específica imputada (en este caso delito de defraudación tributaria) y su aplicación al presente caso. Sobre esta última cuestión, nos ocuparemos en el punto III del presente medio de defensa. La tipicidad penal, o el juicio de subsunción típica, en general como se sabe está compuesta de los siguientes elementos:

[80] Es de tener presente que el artículo X del Título Preliminar del Código Penal establece que: “Las normas generales de este Código son aplicables a los hechos punibles previstos en leyes especiales”. Esto es, si existe una ley penal especial como el Decreto Legislativo N° 813 que criminaliza las conductas defraudadoras en el ámbito tributario, deberá tenerse en consideración todas las instituciones dogmáticas que actualmente contempla la Parte General del Código Penal de 1991. La Exposición de Motivos de la Ley Penal Tributaria dice: “La dación de una norma penal especial en materia penal no afecta el sistema jurídico-penal, ni procesal penal, **por cuanto los principios rectores del Derecho Penal, así como las garantías contenidas en el Derecho Procesal Penal, son de aplicación obligatoria a todas las normas relacionadas con estas materias.** Por consiguiente, las disposiciones de esta norma penal especial no alteran el sistema jurídico-penal, ni por ende los derechos y garantías de las personas, contenidas en la Constitución Política del Perú”.

- a) **Los sujetos: sujeto activo (especial o común) y sujeto pasivo.**
- b) Conducta típica.
- c) Relación de causalidad e imputación objetiva.
- d) Medios determinados.
- e) Resultado típico.
- f) Tipicidad subjetiva.
- g) Algunos otros elementos subjetivos distintos al dolo.

La excepción de naturaleza de acción se sustenta en una parte de la tipicidad objetiva del delito de defraudación tributaria; es decir, en la calidad de sujeto activo. El delito imputado, como se ha establecido, se trata de un delito especial (propio), en la cual solo quien sea considerado “deudor tributario”^[81], puede tener la capacidad de llevar delante la conducta típica

[81] A todo esto, habrá que agregar lo siguiente. El primer párrafo del artículo 16 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que “(...) en el caso de sociedades conyugales, las rentas que obtenga cada cónyuge **serán declaradas independientemente por cada uno de ellos**. Las rentas producidas por bienes comunes serán atribuidas, por igual, a cada uno de los cónyuges; sin embargo, estos podrán optar por atribuirlos a uno solo de ellos para efectos de la declaración y pago como sociedad conyugal”. La norma tributaria es muy clara cuando establece que cada uno de los contribuyentes, tiene que declarar su renta en forma independiente. Es más la misma norma tributaria citada establece que por más que sea una sociedad conyugal, cuando se refiera a declarar la renta, cada consorte lo tiene que hacer individualmente. En otras palabras, la sociedad conyugal si bien es una comunidad jurídica del Derecho Civil, es una creación del Derecho, esto no quiere también una comunidad de responsabilidades de título penal. La asignación de una sociedad conyugal no significa una responsabilidad a título de coautoría ni participación de uno de sus consortes. Una sociedad de gananciales si bien es cierto es una comunidad de derechos y obligaciones en el ámbito jurídico-civil, también es cierto que dicha sociedad no es una comunidad de responsabilidades en el ámbito jurídico-penal. El hecho simplemente de pertenecer al régimen económico de la sociedad de gananciales, y que bajo dicho régimen uno sería corresponsable penalmente de todos los hechos punibles que realice –dolosa o imprudentemente– el otro cónyuge, constituye una aberración jurídica. Más o menos sería el caso de querer procesar y sancionar, en nuestro Derecho Penal, a todos los integrantes (trabajadores, accionistas, ejecutivos, etc.) de una persona jurídica, simplemente por el hecho de pertenecer a dicha agrupación. Sería violentar los principios fundamentales básicos del Derecho Penal liberal, como la **responsabilidad personal y subjetiva**. Eso sería caer en una responsabilidad, primero “colectiva” y segundo, en una responsabilidad “objetiva”. Es muy claro el Título Preliminar en su artículo VII cuando prescribe que: **“La pena requiere de la responsabilidad penal del autor. Queda proscrita toda forma de responsabilidad objetiva”**. Por otro lado, si bien el primer párrafo del artículo 310 del Código Civil prevé que son bienes sociales todos los no comprendidos en el artículo 302, incluso los que cualquiera de los cónyuges adquiera por su trabajo, industria o profesión, así como los frutos y productos de todos los bienes propios y de la sociedad y las rentas de los derechos de autor e inventor. Finalmente, según lo estipulado por el artículo primero del artículo 311 del citado Código, todos los bienes se presumen sociales, salvo prueba en contrario. Hay que establecer que si bien en Derecho Civil se presume que son bienes sociales las ganancias que uno de los cónyuges haya adquirido por su trabajo, esto no quiere decir que la vía del Derecho Penal sea así. La responsabilidad en el Derecho Penal es **individual**.

y poder perfeccionar el delito en mención. Como se ha podido ver, la doctrina y la jurisprudencia penal Tribunal en la (por ejemplo: Ejecutoria Suprema de 12 de agosto de 1994) han coincidido unánimemente que cuando se trata de un caso de mera tipicidad, como es la determinación del sujeto activo, o en toda caso, cuando no se da el supuesto de la calidad especial que exige el tipo objetivo –en este caso de deudor tributario–, debe declararse fundada la excepción de naturaleza de acción. Así se ha pronunciado por ejemplo San Martín Castro cuando afirma que: “Diferente es el caso –respecto de la ajeneidad– en los supuestos de delitos de sujetos determinados, en que el sujeto activo del delito solo puede ser una determinada categoría de personas (prevaricato, peculado, libertad de trabajo, etc.). Aquí la excepción es perfectamente viable –y la jurisprudencia lo ha consagrado favorablemente–, pues el análisis es de mera tipicidad (recuérdese que uno de los elementos del tipo penal es el sujeto activo) y el juicio de la excepción se centrará en establecer a la luz de las exigencias típicas si el imputado tiene calificación exigida por la ley, tal como lo ha sancionado el alto Tribunal en la Ejecutoria Suprema del 12 de agosto de 1994”^[82].

En este extremo, en consecuencia, la conducta que ha desplegado mi defendido resulta atípica objetivamente del delito de colusión, porque se presenta la figura del **delito imposible por inidoneidad del sujeto**. Así, el delito imposible se va evidenciar, según la doctrina, cuando no podrá darse la consumación de un delito por falta de idoneidad del objeto, del medio o del autor^[83]. En relación a este punto, Mir Puig define que hay delito imposible o tentativa inidónea cuando por inidoneidad del objeto, de los medios o del sujeto, no podía llegarse a la consumación del delito efectivamente intentado^[84]. Sola Reche sostiene respecto a la llamada tentativa del autor inidóneo que: “Otra de las situaciones en las que la denominada tentativa inidónea se convierte en fórmula de recurrencia para propiciar un tratamiento que se considera satisfactorio, es aquella en que la conducta descrita en el tipo del injusto es realizada por un *autor inidóneo*. Sirven como ejemplo de tentativa de autor inidóneo el de quien creyéndose funcionario, sin serlo o habiendo sido efectivamente destituido sin él saberlo, acepta una dádiva”^[85].

[82] SAN MARTÍN CASTRO, César. *Derecho Procesal Penal*. Tomo I, Lima, 2003, pp. 402 y 403.

[83] Así, el artículo 17 de nuestro Código Penal precisa sobre este tipo de tentativa que: “No es punible la tentativa cuando es imposible la consumación del delito, por la ineficacia absoluta del empleado o absoluta impropiedad del objeto”.

[84] MIR PUIG, Santiago. *Derecho Penal Parte General*. Barcelona, 1996, p. 346.

[85] SOLA RECHE, Esteban. *La llamada tentativa inidónea de delito*. Granada, 1996, p. 187.

Asimismo, refiriéndose al autor inidóneo López Barja de Quiroga nos dice que: "(...) La inidoneidad del autor surge cuando el autor, en quien no concurren los especiales elementos objetivos de autoría, pretende realizar una acción típica. Por ejemplo, el que no es juez y pretende realizar una prevaricación judicial, o el no funcionario que pretende realizar un cohecho al recibir una dádiva"^[86] Interpretando dicho artículo, Hurtado Pozo sostiene que esta norma de la parte general: "prevé la impunidad de la tentativa cuando "es imposible la consumación del delito. Este caso es denominado delito imposible por la doctrina"^[87].

Según se advierte, en nuestro ordenamiento penal la no punibilidad de la tentativa inidónea o delito imposible se da solo en razón del objeto y del medio utilizado para la comisión de un ilícito, dejando al sujeto inidóneo sin regulación. Hurtado Pozo al percibir este vacío legal sostiene que: "(...) los casos más frecuentes se dan, sin embargo, en los delitos especiales propios, caracterizados porque la Ley dispone que solo pueden ser cometidos por agentes que reúnen ciertas calificaciones (funcionarios, militares, etc.). A veces, estos casos son tratados como supuestos en los que el responsable del delito no es idóneo y son considerados como delitos imposibles. Sin embargo, esta solución es incorrecta en la medida que el artículo 17 no prevé expresamente la impunidad de la tentativa cuando el delito no puede ser cometido por impropiedad del sujeto activo. Pero esa falta de reglamentación también puede ser interpretada en el sentido que hay que aplicar el artículo 17 por analogía, puesto que, por un lado, la falta de inidoneidad del sujeto es semejante a los casos previstos por esta disposición y, por otro, el acto cometido merece la misma valoración, o sea, la impunidad de la tentativa imposible. Además, esta aplicación no viola el principio de legalidad, pues este solo prohíbe la extensión y no la restricción de la acción penal"^[88].

6. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA Y SU INCOMPATIBILIDAD CON OTROS DELITOS QUE TIENEN COMO OBJETO FONDOS DE PROCEDENCIA ILÍCITA: LOS DELITOS DE ENRIQUECIMIENTO ILÍCITO Y COHECHO

En este apartado demostraremos que es jurídicamente imposible procesar a una persona por la comisión del delito de enriquecimiento ilícito y

[86] LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, Jacobo. p. 56.

[87] HURTADO POZO, José. p. 833.

[88] *Ibidem*, p. 841.

defraudación tributaria, teniendo como objeto materia de delito los mismos fondos. Como veremos a continuación, la posición de la doctrina es unánime cuando se refiere, por una parte, a la proveniencia ilícita del patrimonio injustificado por parte del sujeto activo del delito de enriquecimiento ilícito, y por otra, cuando señala como elemento esencial la licitud del patrimonio del sujeto activo del delito de defraudación tributaria. Por ejemplo, si los pagos se califican como parte del delito de defraudación tributaria y a la vez se les otorgaba naturaleza de renta gravada susceptible de tributación ante el órgano recaudador competente, ¿cómo entonces se podría establecer que dichos pagos ya no son tal, sino que constituyen producto del delito de cohecho pasivo propio?

A este respecto, Silvina Bacigalupo, afirma lo siguiente: “El problema central de este trabajo es el estudio de la significación penal de la omisión de tributación por ganancias procedentes de actividades ilícitas. Esta es sin duda, una cuestión polémica y poco abordada en la doctrina. El problema radica en establecer si las ganancias obtenidas por medio de la comisión de delitos se encuentran sujetas a tributación a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Silvina Bacigalupo, “(...) el hecho imponible ha de consistir en un hecho lícito, o al menos, no prohibido de forma expresa (...). “si no hay hecho imponible, no hay renta, ni tampoco obligado tributario”^[89] “(...) El beneficio ilícitamente obtenido no deviene propiedad de quien lo obtiene. Ello sería tanto como afirmar que el hurto, robo, la apropiación indebida, la estafa, la malversación, etc., son modos de adquirir la propiedad. El hecho de manejar fondos ilegalmente obtenidos (...), no se puede identificar con la existencia de un derecho subjetivo reconocido y protegido por el ordenamiento jurídico sobre dichos fondos. Ello significa que los delitos no son hechos imponibles y que su producto no constituye renta”^[90]. Por lo tanto, en el caso de que el delito del que provengan las ganancias ilícitamente obtenidas quede probado y se condene por dicho delito las ganancias no podrán ser gravadas (...) no existe delito fiscal por la elusión del pago de tributos, ya que el hecho queda castigado como otro delito”^[91].

En efecto, Rojas Vargas, al referirse al delito de enriquecimiento ilícito señala que una persona (particular o sujeto público) puede enriquecerse lícitamente por diferentes vías: producto de su trabajo individual, familiar o

[89] BACIGALUPO, Silvina. *Ganancias Ilícitas y Derecho Penal*. Madrid, 2002, p. 113.

[90] *Ibidem*, p. 114.

[91] *Ibidem*, p. 115.

colectivo (negocios, empresas), o de los servicios remunerados (profesionales o no) que preste a una institución nacional, privada o pública (asesorías, cargos públicos de alta estimación a nivel emolumentos) o internacional (consultorías, puestos expectantes en organismos internacionales, etc.), como también por el advenimiento de caudales hereditarios, donaciones, legados, rentas, premios, loterías o también como resultado del ejercicio de la profesión y de las remuneraciones del cargo o empleo, o del concurso de ambos de no existir incompatibilidades. El enriquecimiento ilícito, en cambio, tiene como fuentes generadoras una diversidad de actos, prestaciones y comportamientos que son considerados **contrarios a las normas jurídicas y/o sociales que regulan las interacciones humanas** y los ámbitos pautados de competencias funcionales^[92]. Más adelante, este mismo autor nacional, al hablar de la consumación del delito bajo comentario refiere que estamos ante un delito de naturaleza comisiva y de resultado condicionado que se consuma en la medida en que exista un incremento significativo y contrastante, **el mismo que es resultado de actividades no conformes a derecho** en el contexto de la vinculación por razón del cargo, ya sea durante el periodo temporal de vigencia del mismo o ulterior a él^[93].

Al parecer, la posición tomada por Rojas Vargas es la que impera en nuestra doctrina como manifiesta Gálvez Villegas, quien señala que en la doctrina nacional es unánime el criterio respecto a que el *enriquecimiento* (ilícito) *debe provenir de un acto ilícito*^[94]. Por su parte, Frisancho Aparicio señala que es indicio de “enriquecimiento ilícito” el aumento patrimonial consistente en bienes patrimoniales, cuentas corrientes sospechosas y hasta el modo de vida que llevan los funcionarios y que evidentemente *no corresponden a sus legítimos ingresos*^[95]. Este último autor agrega que el enriquecimiento ilícito implica, en la generalidad de los casos, un acrecentamiento patrimonial *obtenido en base a la comisión de varios delitos contra la Administración Pública*^[96]. De igual parecer es Abanto Vásquez, quien refiere que en efecto, esta última tesis parece ser la correcta, pues, el “enriquecimiento” por sí mismo no es ninguna acción reprochable y la “ilicitud” *de este recién proviene ante la*

[92] ROJAS VARGAS, Fidel. *Delitos contra la Administración Pública*. Lima, 2002, p. 607.

[93] *Ibidem*, p. 623.

[94] GÁLVEZ VILLEGAS, Tomás Aladino. *Delito de enriquecimiento ilícito*. Lima, 2001, p. 138.

[95] FRISANCHO APARICIO, Manuel. *Tratado de Derecho Penal. Delitos contra la Administración Pública*. Lima, 1999, p. 354.

[96] FRISANCHO APARICIO, Manuel. *Ob. cit.*, p. 356.

falta de demostración de sus orígenes legítimos^[97]. Añade que entonces, luego de probado un “enriquecimiento” inexplicable con las investigaciones de la autoridad, el acusado tiene que demostrar que el “enriquecimiento” provenía de fuentes lícitas. Recién entonces, podrá hablarse de un injusto penal; es por ello que para la determinación de la ilicitud del enriquecimiento se produce una inversión de la carga de la prueba. La justificación no puede ser, entonces, una “condición objetiva de punibilidad”^[98].

Ahora bien, la defraudación tributaria afecta los ingresos del Estado, lo cual exige determinar en primer término quién puede ser sujeto activo del delito, es decir, el primer aspecto a determinar es el relativo al bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria, el que según la Exposición de Motivos de la Ley Penal Tributaria –D. Leg. Nº 813– el es el sistema de ingresos y egresos del Estado, pues este es indispensable para el buen funcionamiento del Estado, en cuanto a que es afectado tanto por una evasión tributaria como también por el hecho de que se altere el objetivo de una subvención.

Como muy bien señala el artículo 8 del TUO del Código Tributario peruano es el contribuyente (“aquel que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria”), es decir, se trata de un sujeto que ha de reunir esta calidad especial, como con razón ha destacado la doctrina (Martínez Pérez. *El delito fiscal*. Montecorvo, Madrid 1982, p. 229) y ha reiterado la jurisprudencia del Tribunal Supremo español (sentencias del 29 de junio de 1985, 24 febrero 1993). En otras palabras para que se pueda cometer este delito es indispensable que se tenga esta calidad.

Pero entonces necesariamente hay un reconocimiento que se trata de una actividad lícita (proveniente “del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores (...)” que permite devengar una deuda tributaria, porque una actividad ilícita por su propia naturaleza no puede considerarse renta y devengar una deuda tributaria. Con mucha razón Jaén Vallejo señala “Dicho con otras palabras: el Estado solo puede ganar las ganancias lícitas, no gozando de legitimidad para reclamar una participación en ganancias provenientes de delitos”^[99]. Así, según ya se ha expuesto precedente-

[97] ABANTO VÁSQUEZ, Manuel. *Los Delitos contra la Administración Pública en el Código Penal peruano*. Lima, 2003, p. 548.

[98] ABANTO VÁSQUEZ, Manuel. Ob. cit., p. 549.

[99] JAÉN VALLEJO, Manuel. Ponencia en seminario celebrado en la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile: “Asociación ilícita, tráfico de drogas y lavado de dinero”, p. 26.

mente el dinero que adquiere el ladrón del un banco no es renta, como ha señalado en forma muy clara el Tribunal Supremo español en sentencia de 7 de diciembre de 1996: “No es posible exigir que tengan que declararse para efectos fiscales aquellos ingresos que se han obtenido por la comisión de un delito”.

Sería un contrasentido, ya que conforme a la unidad del ordenamiento jurídico y por el carácter de *extrema ratio* del Derecho Penal, lo que es ilícito para esta rama jurídica lo es para todo el ordenamiento jurídico y por consiguiente no se podría en otro ámbito del derecho a ese mismo hecho otorgarle el carácter de lícito y, por el contrario, lo declarado lícito en otra parte del ordenamiento jurídico, en modo alguno puede ser ilícito en el campo penal, precisamente por la unidad del ordenamiento jurídico y el carácter de *extrema ratio* del Derecho Penal.

7. ASPECTOS PROCESALES DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

7.1. El ejercicio de la acción penal en los delitos tributarios

Los delitos tributarios, específicamente el delito de defraudación tributaria, se encuentran regulados en el Decreto Legislativo N° 813, “Ley Penal Tributaria”. Los artículos referidos a este delito se encontraban normados en el Código Penal, y fueron derogados por esta ley especial, otorgándole al ente administrador del tributo - Sunat, todas las prerrogativas para la titularidad de la acción penal, siendo solo la Sunat, quien tiene la potestad de decidir el ejercicio de la acción penal, restándole al Ministerio Público la capacidad de decidir la formulación de la denuncia ante el juez en los casos en que la Sunat decida lo contrario; recortando de este modo la titularidad de la acción penal al Ministerio Público consagrada en la Constitución Política del Estado y en su Ley Orgánica^[100].

[100] Debido a que el Decreto Legislativo N° 813 - Ley Penal Tributaria, regula el marco de la investigación administrativa y el procedimiento a seguir en cuanto a la interposición de la denuncia penal respectiva por el delito de defraudación tributaria, recortando de este modo la facultad de investigación y titularidad de la acción penal del Ministerio Público, sugiero:

La modificatoria de la referida Ley, para poder contar con un marco normativo adecuado, donde se le otorgue mayor potestad al Ministerio Público de efectuar la Investigación correspondiente y de formular la denuncia penal, lo que significa que urge derogar el artículo 7 que regula: “El Ministerio Público, en los casos de delito

El proceso penal por el delito de defraudación tributaria ha sido instaurado con la concurrencia de los requisitos de procedibilidad, es decir, dispone el artículo 7 de la Ley Penal Tributaria, en materia de delitos tributarios el Ministerio Público solo puede ejercitar la acción penal **a petición de la parte agraviada**, en este caso, la Sunat, que es el Órgano Administrador del Tributo; pero, resulta importantísimo precisar el espíritu y las razones procesales y de utilidad por las cuales se requiere que sea la Sunat el ente denunciante en este tipo de delitos. Así, es necesaria e insustituible la denuncia del Órgano Administrador de Tributo por las siguientes razones:

- a) A efectos que, según el artículo 8 de la ley en mención, se cuente con una previa investigación administrativa, a partir de la cual es que se determina la presunta comisión de un delito tributario.
- b) Determinar el monto actualizado de la deuda tributaria.
- c) Determinar el (los) ejercicio(s) gravable(s) que se adeuda(n), de tal manera que a su vez permita determinar moras, intereses y multas.
- d) Establecer el tipo de impuesto que se adeuda, esto es, si el impuesto adeudado, es de tercera, cuarta o quinta categoría, pues ellas están sujetas a diferentes regímenes, requisitos y tributos aplicables.

Es por ello que, investido de las facultades contempladas en el artículo 8 de D. Leg. N° 813 - Ley Penal Tributaria, el órgano recaudador realizó la correspondiente investigación administrativa sobre los ingresos de los referidos contribuyentes, a partir de la cual le sería posible no solo determinar la presunta comisión de un ilícito tributario, sino también precisar diversos tópicos que, por mandato de la invocada ley penal tributaria, tendrán vital incidencia –con posterioridad a su realización– tanto a nivel fiscal como

tributario, podrá ejercitar la acción penal **solo a petición de parte agraviada**. A efecto se considera parte agraviada al Órgano Administrador del Tributo".

También el artículo 8 que señala: "El Órgano Administrador del Tributo, para los efectos señalados en el artículo 7 del presente Decreto Legislativo, **realizará la correspondiente investigación administrativa** cuando presuma la comisión del delito tributario. El Órgano Administrador del Tributo, en el etapa de investigación administrativa, podrá contar con el apoyo de cualquier dependencia de la Policía Nacional" y modificar el Artículo 9 que refiere: "La Autoridad Policial, el Ministerio Público o el Poder Judicial cuando presuma la comisión del delito tributario, informará al Órgano Administrador del Tributo que corresponda, debiendo remitir los antecedentes respectivos a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 7 y 8 del presente Decreto Legislativo".

De esta manera el Ministerio Público garantizará que los delitos de defraudación tributaria sean promovidos no solo a petición de la Sunat, sino a solicitud de cualquier tercero (Poder Judicial, Ministerio Público, Congreso de la República y cualquier ciudadano), debiendo constituirse oportunamente la Sunat como parte agraviada.

jurisdiccional. En efecto, es la investigación administrativa que desarrolla la Sunat la que permite establecer y concretar diversos aspectos de suma importancia que deben ser necesariamente observados por el Ministerio Público al formalizar denuncia penal por presunto delito tributario; así, dicha investigación permitirá determinar, entre otras cosas, cuál es el *monto actualizado* de la deuda tributaria, las *multas e intereses* acumulados a la fecha, cuáles son los *ejercicios gravables* en los que se ha verificado la presunta infracción o delito tributario, y cuál es el *tipo de impuesto* que se adeuda, entre otros tópicos, los mismos que habrán de servir de fundamento para que el Ministerio Público concrete los hechos y argumentos materia de su denuncia.

Queda claro entonces que no se trata de un mero procedimiento administrativo al que simplemente haya que acudir por mandato expreso de la ley, sino que por el contrario su realización resulta en sumo vinculante y relevante, a tal punto que inclusive, sin ella sería procesalmente imposible solicitar –por parte del órgano promotor de la acción penal– o en su caso imponer –por parte del ente jurisdiccional– determinadas medidas de carácter judicial contra el procesado por delito tributario, siendo claro ejemplo de ello las reglas contenidas en los artículos 10, 12 y 14 de la Ley Penal Tributaria referidas a los mandatos de comparecencia, caución^[101] y libertad provisional que el juez dictará *vinculado escrupulosamente a la estimación del monto de la deuda tributaria que haya plasmado el órgano administrador* en las conclusiones de su investigación administrativa.

Debemos tener en cuenta que con la Resolución N° 040-2001-SUNAT (13 de marzo de 2001), se creó una comisión encargada de decidir sobre la procedencia o no de la interposición por delito tributario. Esta comisión está integrada por el Superintendente Nacional adjunto, el Intendente Nacional de cumplimiento tributario y el Intendente Nacional jurídico. Además el

[101] La Exposición de Motivos de la Ley Penal Tributaria en la parte correspondiente a la caución señala lo siguiente: "La legislación procesal vigente indica que la determinación del monto de la caución debe establecerse en base a la naturaleza del delito, la condición económica, personalidad, antecedentes del imputado, el modo de cometer el delito y la gravedad del daño. Sin embargo, actualmente, no existe una adecuada precisión en los delitos de defraudación tributaria, lo cual origina que se impongan montos que difieren significativamente del beneficio económico obtenido ilícitamente por el sujeto activo del mencionado delito. El presente proyecto sustenta la aplicación del monto de la caución, en la gravedad del perjuicio económico que se ocasiona a la sociedad por el delito de defraudación tributaria y señala que, el monto de la caución debe estar directamente relacionado con el beneficio obtenido indebidamente por el sujeto activo del delito. El proyecto no contiene un monto de caución excesivo, dado que, en primer término no se considera el monto total de la deuda tributaria sino tan solo un porcentaje de la misma, y en segundo término, se excluye de la deuda tributaria el monto correspondiente a la sanción multa".

Decreto Legislativo N° 957 (NCPP) introduce cambios en los artículos 7 y 8 de la Ley Penal Tributaria, no obstante, mantienen condicionada la intervención del Ministerio Público a la expedición de un “informe motivado del órgano administrador del tributo”^[102].

En este punto, el Acuerdo Plenario N° 02-2009 emitido por la Corte Suprema, en el considerando 12, tiene dicho lo siguiente: “El delito tributario, desde la reforma de la LPT por el NCPP –en especial del artículo 8–, es un delito de persecución pública a cargo del Ministerio Público, aunque con la necesaria intervención de la autoridad administrativa tributaria. A partir de esas modificaciones tiene sentido que la regularización pueda realizarse: (i) antes que la Fiscalía inicie diligencias preliminares de averiguación sobre la posible comisión de un delito tributario –no necesariamente, como era antes de la reforma, una denuncia por delito tributario debe ser de previo conocimiento de la autoridad tributaria, aunque su ulterior intervención es preceptiva–; y, en su defecto –ante la inexistencia de la intervención de la Fiscalía, del inicio de actuaciones de averiguación–, (ii) el Órgano Administrador del Tributo notifique un requerimiento en relación al tributo y periodo en que se realizaron las conductas presuntamente delictivas señaladas.

El requerimiento de la Administración Tributaria debe ser específico, vinculado a un delito tributario concreto, enmarcado temporalmente. El bloqueo a la regularización necesita de un requerimiento expreso en cuanto al delito presuntamente cometido o la referencia a las conductas delictivas que le dan por su naturaleza relevancia penal [Jorge Santisteván de Noriega. *Regularización Tributaria*. Actualidad Jurídica. N° 115, Lima, junio 2003, Lima, p. 20].

7.2. ¿Resulta importante el monto de la deuda tributaria para iniciar instrucción y para acusar por delito de defraudación tributaria? Precisiones en torno a la reparación civil en los delitos tributarios

En principio, puede abrirse instrucción penal sin tener el monto exacto de la deuda tributaria, pero llegado el momento de la etapa intermedia, (etapa de culminación de los actos de investigación y advenimiento de los actos de prueba) sí se necesita tener el monto exacto o determinable de la deuda tributaria, por las consideraciones que paso a exponer: en primer lugar, el artículo 1 de la Ley Penal Tributaria dice, parte pertinente: “(...) **dejar de pagar en todo en parte los tributos**”. Como se sabe, el juicio de tipicidad es

[102] REYNA ALFARO, Luis Miguel. *El proceso penal aplicado*. Lima, 2006, p. 73.

un procedimiento normativo que a medida que avanza el proceso penal también debe consolidarse el delito que se está investigando. Si el tipo penal en cuestión prescribe: "(...) dejar de **pagar** tributos", entonces el juicio de tipicidad penal debe responder: **¿Cuánto se dejó de pagar en tributos?** más aún si se está en una etapa importante, como es la etapa intermedia. Quizá se puede tolerar en la etapa postulatoria del proceso penal, ya que en este se trabajó a nivel de indicios.

Por otro lado, el concepto de "tributo" es un elemento normativo del tipo (no descriptivo), es decir, necesita de una valoración extrapenal; remisión a la legislación tributaria. Entonces nos debemos preguntar: ¿El tributo está ligado íntimamente al monto de la deuda tributaria? A mi entender sí, ya que en la determinación tributaria, como concepto jurídico-normativo extrapenal, debe constatarse hasta tres elementos relevantes: a) Realización del hecho imponible, b) Existencia del hecho generador, y c) Precisión de la *deuda en cantidad líquida*. En general, el Delito Tributario es un delito donde lo criminalizable es la evasión de sumas de dinero que es traducible en tributos, y que esta, en cuanto al monto adeudado, debe estar determinada. El monto de la deuda tributaria en delitos tributarios resulta determinante, en delitos donde el objeto de la investigación penal es: ¿cuánto se defraudó al fisco?, esto está corroborado por el artículo 192 del Código Tributario que indica que una vez abierta la instrucción penal debe determinarse el monto de la deuda tributaria a nivel de instrucción, bajo pena de suspensión del proceso.

En este punto debemos de tener en consideración lo expresado por la Corte Suprema de nuestro país cuando señala que no cabe imponer reparación civil en los delitos tributarios cuando la Sunat ha cobrado la deuda tributaria. Efectivamente en el considerando cuarto señala lo siguiente: "Que, al respecto, el artículo ciento noventa y uno del Código Tributario, establece que no habrá lugar a la reparación civil cuando la Administración Tributaria haya hecho efectivo el cobro de la deuda tributaria y esta a su vez está constituida por los tributos –la denominada "cuota tributaria"–, las multas y los intereses conforme dispone el artículo veintiocho del Código referido; que, en ese contexto, la deuda tributaria como tal, en los delitos tributarios comprende en su conjunto las exigencias o el contenido íntegro del artículo noventa y tres del Código Penal, lo que explica que si esta se paga, no cabe la imposición de la reparación civil"^[103].

[103] Véase: Recurso de Nulidad N° 3782-2006-Lima, de fecha 20 de febrero de 2008 expedido por la Sala Penal Permanente de la Corte Suprema de la República. El texto jurisprudencial completo es el siguiente:

Asimismo, la Corte Suprema de la República en un recurso de nulidad ha realizado precisiones en torno a la reparación civil en el delito de receptación

"VISTOS; interviniendo como Vocal ponente el señor Zecenarro Mateus; el recurso de nulidad interpuesto por el representante legal de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - Sunat, constituido en parte civil a fojas ciento setenta, contra la sentencia de fojas seiscientos veintiséis, del tres de agosto de dos mil seis; de conformidad con el dictamen del señor Fiscal Supremo en lo Penal; y **CONSIDERANDO:** **Primero:** Que, la parte civil en su recurso formalizado a fojas seiscientos treinta y cuatro alega que en el caso concreto el monto de la reparación civil debe determinarse en base al Informe número ciento ochenta y dos guión R uno guión mil trescientos veinte que precisó en doscientos sesenta y un mil cuatrocientos setenta y seis nuevos soles con setenta y seis céntimos el perjuicio fiscal sufrido actualizado al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho; que, de otro lado, en la página web de la Sunat, el tercero civilmente responsable, empresa "Marroplastic Victoria" Sociedad Anónima, representada por el encausado, en el rubro estado de contribuyente aparece con baja de oficio y en el rubro de domicilio fiscal como "no hallado cerrado", lo cual pone en peligro la recuperación del perjuicio fiscal por la vía administrativa; que, por último, alega que en el plazo estipulado en el artículo doscientos veintisiete del Código de Procedimientos Penales fundamentó su discrepancia con el monto estimado por el señor Fiscal Superior en su acusación escrita y solicitó la suma que realmente corresponde por dicho concepto. **Segundo:** Que, en el aspecto fáctico, fluye de la acusación Fiscal de fojas quinientos cuarenta y nueve, que se inculpa a Juan Francisco Camino Rodríguez-Larriain, en su calidad de Gerente y representante legal de la Empresa "Marroplastic Victoria" Sociedad Anónima, haber declarado operaciones comerciales ficticias con la Empresa SERVATIEC Sociedad Anónima de Responsabilidad Limitada, con la que no ha tenido vínculo comercial alguno; que su representada informó ante la Sunat con facturas que la empresa SERVATIEC giró a otros clientes por operaciones distintas con la finalidad de generar un menor pago del impuesto general a la renta y a su vez, un crédito fiscal falso para efectos del pago de impuesto general a las ventas, obteniendo un beneficio económico indebido en perjuicio del Estado, que actualizado al mes de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, ascendió a la suma de doscientos sesenta y un mil cuatrocientos setenta y seis nuevos soles con setenta y seis céntimos, en el periodo de los años mil novecientos noventa y tres a mil novecientos noventa y seis; que, asimismo, se le imputa haber falsificado diversos documentos consistentes en facturas, comprobantes de pago y libros contables para la consumación de la conducta antes citada. **Tercero:** Que, del examen de los autos submateria, se advierte que el objeto recursal se ciñe exclusivamente sobre el monto de la reparación civil, y cuya pretensión estima el pago de la suma que realmente corresponde por dicho concepto, conforme se desprende del Informe sobre Presunción de Delito de Defraudación Tributaria de fojas doce y siguientes. **Cuarto:** Que, al respecto, el artículo ciento noventa y uno del Código Tributario, establece que no habrá lugar a la reparación civil cuando la Administración Tributaria haya hecho efectivo el cobro de la deuda tributaria y esta a su vez está constituida por los tributos –la denominada "cuota tributaria"–, las multas y los intereses conforme dispone el artículo veintiocho del Código referido; que, en ese contexto, la deuda tributaria como tal, en los delitos tributarios comprende en su conjunto las exigencias o el contenido íntegro del artículo noventa y tres del Código Penal, lo que explica que si esta se paga, no cabe la imposición de la reparación civil. **Quinto:** Que, en el presente caso, con el Informe Tributario número ciento ochenta y dos guión R uno guión mil trescientos veinte, que corre de fojas doce a veinte, la parte civil ha acreditado un daño emergente a causa de la comisión delictiva de doscientos sesenta y un mil cuatrocientos setenta y seis nuevos soles con setenta y seis céntimos, que es la que dejó de percibir por tributos, actualizada al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, que a su vez no ha sido objeto de impugnación, así como tampoco ha cancelado las deudas durante el desarrollo del proceso, por lo tanto, de conformidad con el artículo noventa y tres del Código Penal, corresponde que el monto que precisó el citado informe tributario forme parte de la suma que se fije por concepto de reparación civil. Por estos fundamentos: declararon **HABER NULIDAD** en la sentencia de fojas seiscientos veintiséis del tres de agosto de dos mil seis, en el extremo que fija en cinco mil nuevos soles el monto de la reparación civil sin perjuicio de devolver lo defraudado al Estado; y reformándola: **FIJARON** en doscientos sesenta y un mil cuatrocientos setenta y seis nuevos soles con setenta y seis céntimos, el monto que por todo concepto a título de reparación civil deberá pagar el sentenciado Juan Francisco Camino Rodríguez-Larriain en forma solidaria con el Tercero Civilmente responsable, Empresa "Marroplastic Victoria" Sociedad Anónima a favor del Estado; con lo demás que contiene y es materia del recurso; y los devolvieron.- S.S. SALAS GAMBOA; PONCE DE MIER; URBINA GANVINI; PARIONA PASTRANA; ZECENARRO MATEUS

aduanera en el sentido que el Tribunal Superior, al momento de fijar la reparación civil, no tomó en cuenta el considerable daño patrimonial producido al Estado, derivado de la conducta de receptación aduanera, en especial, el lucro cesante dejado de percibir. Sin embargo, dado que la parte civil no introdujo una pretensión alternativa a la solicitada por el fiscal, el monto establecido en el escrito de acusación fiscal constituye el límite máximo hasta el que es legítimo elevar la reparación civil derivada del delito^[104].

[104] CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA

Procesados : Hilda Jacqueline Laura Hernández y otro

Delito : Receptación aduanera

Agraviado : El Estado

Fecha : 20 de mayo de 2008

SALA PENAL PERMANENTE

R.N. N° 1818-2007-LIMA

Lima, veinte de mayo de dos mil ocho.

VISTOS; interviniendo como ponente el señor Vocal Supremo Pedro Guillermo Urbina Ganvini; el recurso de nulidad interpuesto por la Parte Civil (Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - Sunat) contra la sentencia de fojas trescientos ochenta y uno, del diecisiete de noviembre de dos mil seis, en el extremo que fija en dos mil nuevos soles el monto que por concepto de reparación civil deberán abonar en forma solidaria los encausados Hilda Jacqueline Laura Hernández e Ilich Gamboa Gonzáles a favor del Estado, en el proceso que se les sigue por la comisión del delito aduanero - receptación; de conformidad en parte con el dictamen de la señora Fiscal Adjunta Suprema en lo Penal; y **CONSIDERANDO: Primero:** Que la Parte Civil en su recurso formalizado de fojas trescientos ochenta y cinco alega que la reparación civil debe resarcir económicamente al Estado por el ingreso ilegal al territorio nacional de mercancía extranjera sin el pago de tributos aduaneros y su comercialización en el mercado interno, así como la indemnización por el perjuicio institucional irrogado a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que la reparación civil se rige por el principio del daño ocasionado y protege el bien jurídico en su totalidad así como a la víctima, que la reparación civil fijada no guarda proporción con el daño causado, pues el valor de la mercancía que ingresó ilegalmente al país y se comercializó asciende a setenta y un mil novecientos noventa dólares americanos, y que no se tomó en cuenta que estas mercancías, al ingresar al territorio nacional, estuvieron afectas al pago de derechos aduaneros por la suma de ochenta mil nuevos soles que el Estado dejó de percibir. **Segundo:** Que, según la acusación fiscal de fojas trescientos cuarenta y cuatro, entre junio y agosto de dos mil uno, los encausados Hilda Jacqueline Laura Hernández e Ilich Gamboa Gonzáles (representante legal y socio administrador de la Empresa Memory Solutions Sociedad Anónima Cerrada, respectivamente) adquirieron mercancía extranjera (partes de computadoras: memorias, discos duros y microprocesadores) por la suma de setenta y un mil novecientos noventa dólares americanos, pese a tener conocimiento o presumir que tenía procedencia delictuosa, sin que hayan acreditado su internamiento legal en el país, y utilizaron ilegalmente las facturas de la Empresa M & S Digital del encausado (ausente) Mariano Alberto Samamé Acero con el fin de acreditar tales compras. **Tercero:** Que en la sentencia recurrida se declaró como hecho probado que los citados encausados negociaron en el territorio nacional mercancías por la suma de setenta y un mil novecientos noventa dólares americanos, no obstante saber o presumir que procedían de la comisión de un delito aduanero; que, sin embargo, al momento de fijar el monto de la reparación civil, el Colegiado Superior no tomó en cuenta el considerable daño patrimonial producido al Estado, derivado de la conducta de receptación aduanera, en especial, en cuanto al lucro cesante dejado de percibir; que, en tal sentido, si bien este Supremo Tribunal aprecia que el monto impuesto como reparación civil (dos mil nuevos soles) es injustificadamente reducido y desproporcional con relación al daño *ex delicto* causado, toma en cuenta que: i) al formular acusación, el señor Fiscal Superior solicitó se imponga a los encausados el pago solidario de cinco mil nuevos soles por concepto de reparación civil; y ii) que la Parte Civil no obró, en defensa de sus intereses, conforme lo establece el artículo doscientos veintisiete del Código de Procedimientos Penales, esto es, no introdujo una pretensión civil alternativa a la solicitada por el Fiscal Superior. **Cuarto:** Que, en consecuencia, el monto establecido en el escrito de acusación fiscal –por respeto al principio acusatorio– constituye el

7.3. El levantamiento de la reserva tributaria

Conforme lo dispone el núm. 5 del artículo 2 de la Constitución Política del Estado: **“Artículo 2.-** Toda persona tiene derecho: **5.-** A solicitar sin expresión de causa la información que requiera y a recibirla de cualquier entidad pública, en el plazo legal, con el costo que suponga al pedido. Se exceptúan las informaciones que afecten a la intimidad personal y las que expresamente se excluyan por ley o por razones de seguridad nacional. El secreto bancario y la **reserva tributaria pueden levantarse a pedido del juez**, del Fiscal de la Nación, o de una Comisión Investigadora del Congreso con arreglo a ley y **siempre que se refieran al caso investigado**.” El artículo antes citado reconoce como derecho fundamental el derecho de toda persona a solicitar sin expresión de causa la información que requiera y a recibirla de cualquier entidad pública, en el plazo legal con el costo que ello implica. Este derecho, como es fácil advertir, no es absoluto, puesto que la Ley Fundamental excluye que se proporcione información en tres supuestos: **i)** afectación de la intimidad personal; **ii)** compromiso a la seguridad nacional y **iii)** en los casos en que la ley expresamente así lo considere. Asimismo, en el segundo párrafo de la norma constitucional antes citada se establece la limitación de recibir información cuando esta incluya el denominado secreto bancario y la reserva tributaria. Sin embargo, en dicha norma fundamental se ha dejado establecido que, tanto la reserva tributaria como la reserva tributaria, pueden ser levantados a petición de un juez, entre otros funcionarios reconocidos a nivel constitucional.

Ahora bien, y a efecto del presente caso resulta conveniente indicar cuál es el marco normativo que regula el trámite del levantamiento de la reserva tributaria. Para tal fin se cuenta con el artículo 85 del Código Tributario, el cual señala lo siguiente: “Tendrá carácter de información reservada, y únicamente podrá ser utilizada por la Administración Tributaria, para sus fines propios, la cuantía y la fuente de las rentas, los gastos, la base imponible o, cualesquiera otros datos relativos a ellos, cuando estén contenidos en las declaraciones e informaciones que obtenga por cualquier medio de los contribuyentes, responsables o terceros, así como la tramitación de las denuncias a que se

límite máximo hasta el que es legítimo elevar el monto y contenido de la reparación civil derivada del delito. Por estos fundamentos: declararon **HABER NULIDAD** en la sentencia de fojas trescientos ochenta y uno, del diecisiete de noviembre de dos mil seis, en el extremo que fija en dos mil nuevos soles el monto que por concepto de reparación civil deberán abonar en forma solidaria los encausados Hilda Jacqueline Laura Hernández e Ilich Gamboa Gonzáles a favor del Estado; reformándola: **FIJARON** en cinco mil nuevos soles el monto que por dicho concepto deberán abonar en forma solidaria los encausados Hilda Jacqueline Laura Hernández e Ilich Gamboa Gonzáles a favor del Estado, en el proceso seguido contra los citados encausados por delito aduanero - receptación en agravio del Estado; y los devolvieron.- S.S. SIVINA HURTADO; URBINA GANVINI; VINATEA MEDINA; PARIONA PASTRANA; ZECENARRO MATEUS.

refiere el artículo 192. Constituyen excepciones a la reserva: A) Las solicitudes de información, exhibiciones de documentos y declaraciones tributarias que ordene el Poder Judicial, el Fiscal de la Nación en los casos de presunción de delito, o las Comisiones Investigadoras del Congreso, con acuerdo de la comisión respectiva siempre que se refiera al caso investigado. Se tendrá por cumplida la exhibición si la Administración Tributaria remite copias completas de los documentos ordenados debidamente autenticadas por Fedatario”.

En el mismo sentido se pronuncia el artículo 2 numeral 5 de la Ley N° 27379 - Ley de Procedimiento para adoptar medidas excepcionales de limitación de derechos en investigaciones preliminares– el cual señala que *“se podrá solicitar al juez el levantamiento del secreto bancario y de la reserva tributaria”*. Ahora bien, en lo que respecta a la oportunidad para solicitar dichas medidas, el artículo 7 de la referida norma sostiene que *“las medidas establecidas en el artículo 2 de la presente Ley, con excepción de la indicada en el numeral 1), “podrán realizarse en el curso del proceso penal. En este caso será ordenas, dirigidas y controladas por el juez penal”*.

7.4. Sobre el principio del *ne bis in idem* en el ámbito penal-tributario

La existencia del Derecho Penal responde a la necesidad de sancionar aquellas conductas constitutivas de los ataques más graves contra los bienes jurídicos que se estiman más valiosos. En consecuencia, la conducta fraudulenta de índole tributaria que con mayor virulencia se presente o que conlleve unas consecuencias más dañosas socialmente, debe ser incluida en la legislación penal y ser objeto de sanciones más severas que las de carácter administrativo. Esto nos lleva a otro tema referido recurrente en los delitos tributarios, que es sobre la posibilidad sancionatoria en el ámbito administrativo y penal; y su relación con el principio del *ne bis in idem* que posee un doble significado: procesal porque nadie puede ser enjuiciado dos veces por los mismo hechos, y material, en virtud del cual nadie puede ser sancionado dos veces por una misma conducta^[105].

Al respecto, la jurisprudencia peruana a través de la ejecutoria suprema de fecha 24 de octubre de 2007 (Recurso Nulidad N° 5457-07 expedido por la Segunda Sala Penal Transitoria) se ha pronunciado al respecto. Así, en su

[105] La doctrina especializada señala tradicionalmente que, para que sea procedente el instituto del *ne bis in idem* (o también llamado cosa juzgada) es preciso que concurren tres requisitos comunes, que son los siguientes:

- Identidad de persona (*eadem personae*): debe tratarse del mismo demandante y demandado, jurídicamente hablando. Para fijar este requisito Eduardo Couture señalaba que hay que considerar tres principios: identidad jurídica (la identidad de carácter legal y no física), sucesión (a los causahabientes de una persona) y representación (la posibilidad de actuación a nombre de otro). Por ello, las personas que actúan en el litigio pueden ser físicamente distintas y existir identidad legal (por ejemplo, entre un heredero del

considerando undécimo de la citada ejecutoria menciona lo siguiente: “Que, finalmente, la procesada Amaya Martínez sostiene que en su caso se ha transgredido el principio del *ne bis in idem*, ya que ha sido sancionada, tanto en la vía administrativa como en la penal; que a este respecto cabe precisar, que el principio en referencia contempla el contenido material y procesal, y debe contener como presupuesto un mismo hecho, siempre que se trate del mismo sujeto y fundamento, que además, admite la acumulación de sanciones provenientes de diferentes órdenes cuando ellas obedecen a diferente fundamento, es decir, si son bienes jurídicos distintos y si el interés jurídicamente protegido por la infracción administrativa sea distinto al de la infracción penal, ya que en este supuesto la responsabilidad penal es independiente de la responsabilidad administrativa porque ambos ordenamientos jurídicos cumplen distintos fines o sirven a la satisfacción de intereses o bienes jurídicos diferentes, dicha posibilidad incluso la admite el artículo doscientos cuarenta y tres de la Ley número veintisiete mil cuatrocientos cuarenta y cuatro, en consecuencia, el procedimiento administrativo tiene por objeto investigar y, de ser el caso, sancionar una conducta del administrado, mientras que el proceso penal conlleva una sanción punitiva que puede incluso derivar en la privación de la libertad, siempre que se determine la responsabilidad del agente, por tales motivos, este extremo tampoco resulta atendible”.

demandante ya fallecido y el demandado) o, por el contrario ser físicamente idénticas y no existir tal identidad (por ejemplo, entre el demandante y el ex representante de una persona jurídica antes demandada).

- **Identidad de la cosa pedida (*eadem res*):** el objeto o beneficio jurídico que se solicita (no el objeto material) debe ser el mismo. O sea, lo que se reclama.
- **Identidad de la causa de pedir (*eadem causa petendi*):** el hecho jurídico o material que sirve de fundamento al derecho reclamado debe ser el mismo. O sea, por qué se reclama.

Parte de la doctrina estima que la anterior teoría es errónea por incompleta. Estos autores señalan que hay que distinguir tres elementos fundamentales, aunque advierten que no se pretende reproducir con otros términos la teoría tradicional, pues establecen ciertas subcategorías dentro de estos. Tales elementos son los siguientes:

- **Límite subjetivo (sujetos):** es necesaria la identidad de los sujetos, o sea, que sean los mismos en el anterior y el posterior juicio. Requiere de identidad física y jurídica, pero en algunas ocasiones este se atenúa, bastando la identidad jurídica (una misma calidad legal). Excepcionalmente no se presenta este límite, tratándose de la cosa juzgada general (que opera contra toda clase de personas).
- **Límite objetivo (objeto):** es necesario que ambos litigios tengan el mismo objeto procesal. Habrá identidad objetiva cuando se esté ante una misma pretensión procesal, que comprende tres caracteres: los sujetos; el objeto corporal o incorporeal en que recae la pretensión; y el título o petición delimitado por los hechos invocados.
- **Actividad en que el pronunciamiento consiste:** es necesaria que la actividad estricta, es decir, la modificación de la realidad que determina, sea la misma. Dicha actividad comprende tres dimensiones: el lugar, normalmente solo el territorio nacional (salvo homologación de decisiones extranjeras via *exequatur*); el tiempo, o sea, las circunstancias temporales que acompañaron y produjeron la decisión; y la forma, es decir, solo el pronunciamiento estricto que integra el fallo y no sus motivaciones o las declaraciones que hayan sido omitidas (salvo conexión evidente, en cuyo caso puede admitirse la equiparación de los extremos implícitamente decididos, situación conocida como cosa juzgada implícita).

La doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional peruano con respecto al instituto del *ne bis in idem*, y específicamente a la identidad de fundamento se alinea a la posición del Tribunal Constitucional español, que indica que dicha identidad se refiere a la del bien jurídico, tal como lo plasma nuestra Sala en la sentencia impugnada de fecha 03/07/2007 (invocando el Caso “Santiago Martín Rivas”). Sin embargo, en lo que respecta a la identidad de fundamento, es la identidad de *causa petendi*, la que mejor capta el mensaje de la identidad de fundamento, y no la identidad de bienes jurídicos, situación, por lo demás, que es un problema claramente de interpretación jurídica que no vamos a discrepar en estos momentos. Sin embargo, lo que sí tenemos que manifestar que en el presente caso, hay una situación sui generis, porque lo que se cuestiona –vía proceso constitucional– es la naturaleza de los fondos percibidos por parte de mi defendida, que están siendo valorados jurídicamente de manera distinta, sobre una misma base fáctica.

Por último, si lo que se cuestiona en el presente caso es que no hay una identidad de fundamento porque no hay una identidad de bienes jurídicos, es del caso precisar que en ambos procesos penales incoados contra mi defendida sí hay una identidad de bienes jurídicos tutelados, ya que en el proceso penal se le está juzgando por el delito de Cohecho (Exp. N° 007-02, ante la Tercera Sala Penal Especial Anticorrupción, actualmente en Recurso de Nulidad) donde el bien jurídico-penal es la “Administración Pública”; mientras que en el segundo proceso penal por el delito de Defraudación Tributaria (Exp. N° 347-2007 tramitado ante el 3 Juzgado Penal Supraprovincial, Sec. Dr. Hidalgo), el bien jurídico-penal es el sistema de recaudación tributaria según reza el Decreto Legislativo N° 813 –Ley de Delitos Tributarios–. La Exposición de Motivos de dicha Ley señala que: “Estos efectos deben ser necesariamente considerados al momento de legislar sobre el delito de defraudación tributaria, a fin de generar una mayor conciencia tributaria y una abstención en la comisión del citado ilícito, dado que el mismo afecta de manera significativa a la sociedad, **por cuanto perjudica el proceso de ingresos y egresos a cargo del Estado**, imposibilitando que este pueda cumplir con su rol principal de brindar los servicios básicos a los miembros de la sociedad y generando además planes de desarrollo global”.

Como puede verse, en el delito de defraudación tributaria el perjudicado o dañado con la defraudación es el Estado (en este caso el peruano). En consecuencia, hay una identidad de bienes jurídicos protegidos, por lo tanto, mal se hace en decir que no existe identidad de fundamento, puesto que en ambos casos es el estado “sujeto pasivo” de las infracciones penales. Si bien la representación puede ser diferente: en uno es la “Administración Pública”, y en otra es el “sistema de recaudación de tributos” o la “Sunat”, pero es el Estado quien tiene la titularidad de los bienes jurídicos vulnerados en ambas infracciones penales.

7.5. La pericia contable como prueba para acreditar el monto defraudado

En este punto debemos de citar el Recurso de Nulidad N° 342-2010-Cusco, expedida por la Sala Penal Permanente de la Corte Suprema de Justicia, que tiene dicho lo siguiente: “**Sexto:** Que, en la sesión de juicio oral de fecha veintiséis de noviembre de dos mil nueve, se procedió a la lectura de la sentencia absolutoria recurrida, cuyo sustento concreto está referido a que debido a que no fue posible recabar la documentación original solicitada, no se pudo realizar una pericia contable tributaria que le otorgue valor probatorio o desvirtúe el Informe sobre Presunción de Delito de Defraudación Tributaria número cero cuarenta y nueve - dos mil/SUNAT.NG cero trescientos veinte (informe de parte) en que se sustenta la acusación fiscal; en consecuencia no existiría prueba plena de responsabilidad penal de los encausados Julia Luz Marina Bejar Warthon y Mario Cuéllar Cano en el delito imputado”^[106].

[106] Lima, dieciséis de marzo de dos mil once.- **VISTOS;** el recurso de nulidad interpuesto por la Parte Civil - Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, contra la sentencia absolutoria de fecha veintiséis de noviembre de dos mil nueve, obrante a fojas mil cuarenta y uno; interviniendo como ponente el señor Juez Supremo José Antonio Neyra Flores; con lo expuesto por la señora Fiscal Suprema en lo Penal; y, **CONSIDERANDO:** **Primero:** Que, la parte civil al fundamentar su recurso de nulidad, obrante a fojas mil sesenta y uno, alega que la sentencia absolutoria recurrida se sustenta erróneamente en atribuir responsabilidad a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria en la no remisión del acervo documentario original que motivó el presente proceso penal, para efectos de que se practique la pericia contable respectiva, lo que habría conllevado a que no exista prueba respecto a la responsabilidad penal de los encausados Julia Luz Marina Bejar Warthon y Mario Cuéllar Cano en el delito de defraudación tributaria imputado; precisa, que dicho razonamiento vulnera el debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva, puesto que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria entregó el informe y la carpeta de pruebas originales para sustentar el inicio del presente proceso penal, en consecuencia, la pérdida del acervo probatorio no le puede ser atribuido a su representada, tanto más, si es el Poder Judicial quien tuvo y tiene en su poder dicha prueba; por lo tanto, el incumplimiento de la remisión de dichos actuados por parte de la Sala Penal Nacional dentro del plazo otorgado por el Colegiado Penal Superior que emitió la sentencia cuestionada, no puede motivar que se perjudique su derecho de defensa con la exclusión del informe técnico y la carpeta de pruebas; de otro lado, indica como medios probatorios que acreditan la responsabilidad penal de los encausados Julia Luz Marina Bejar Warthon y Mario Cuéllar Cano en el delito imputado, la declaración en acto oral de la primera de las mencionadas, quien refirió que conocía del negocio, esto es, de las actividades y operaciones efectuadas con la empresa Servicios Maruri EIRLTD, en donde ocupaba el cargo de Gerente, y como tal, responsable de la existencia, regularidad y veracidad de los sistemas de contabilidad; así como por el hecho que el sentenciado Juan Amachi Cossio reconoció haber asumido una identidad falsa a instancias de Leonardo Callalli Warthon y Julia Luz Marina Bejar Warthon, todo ello a efectos de constituir empresas fraudulentas con la finalidad de obtener un beneficio ilícito y evadir el pago de impuestos. **Segundo:** Que, revisada la acusación fiscal, obrante a fojas quinientos cuarenta y cuatro, se advierte que se le imputa concretamente a la encausada Julia Luz Marina Bejar Warthon, que en su calidad de Gerente General de la empresa Servicios Maruri Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, tenía conocimiento que las empresas fantasmas “Minera Aguajal S.A.”, “Minera Fortuna EIRL”, “Minera Cochasayhuas EIRL”, fueron creadas para otorgar crédito fiscal indebido a favor de su representada, con la consiguiente defraudación al Estado en la aportación de tributos; mientras que al encausado Mario Cuéllar Cano, se le imputa haber colaborado en la constitución de la empresa “Minera Cochasayhuas EIRL”, que sirvió para brindar crédito fiscal falso a la empresa Servicios Maruri Empresa Individual de Responsabilidad Limitada. **Tercero:** Que, el artículo trescientos del Código de Procedimientos Penales, modificado por el Decreto Legislativo número novecientos cincuenta y nueve, establece que el pronunciamiento que efectúe esta Suprema Sala, debe estar estrictamente referido al extremo que ha sido materia de impugnación en la sentencia recurrida; esto es, en el presente caso, la absolución de la acusación fiscal de los encausados Julia Luz Marina Bejar Warthon y Mario Cuéllar Cano por el delito de defraudación tributaria, en agravio del Estado - Superintendencia Nacional de

En este punto, debemos de citar otra jurisprudencia penal, que tiene dicho lo siguiente: “Que la parte civil y el fiscal superior al formalizar su recurso de nulidad de fojas ochocientos sesenta y cuatro y ochocientos setenta y uno

Administración Tributaria. **Cuarto:** Que, revisados los autos se advierte que mediante Ejecutoria Suprema de fecha dieciocho de junio de dos mil nueve, obrante en copia certificada a fojas ochocientos noventa y cinco, por mayoría se declaró Nula la sentencia de fecha veinticinco de marzo de dos mil nueve, disponiéndose la realización de un nuevo juicio oral, debido a que dicha sentencia fue emitida sin tenerse a la vista el acervo documentario probatorio que fue ofrecido en su oportunidad por el representante del Ministerio Público, con lo cual no ha sido posible un debido esclarecimiento de los hechos materia de investigación, disponiéndose para dicho propósito se practiquen las siguientes diligencias: **i)** se recabe la carpeta de pruebas (compuesta de ocho tomos y cuatro mil ciento once folios) adjuntada por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria en su denuncia de parte y ofrecida por el representante del Ministerio Público al formalizar su denuncia penal de fojas veintidós; **ii)** se recaben las copias certificadas del expediente administrativo de auditoría (tres tomos y cuatro mil treinta folios) practicado por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria a la empresa de Servicios Maruri –Empresa Individual de Responsabilidad Limitada–, cuyo original se presentó mediante escrito de fojas seiscientos cincuenta y siete, pero su devolución fue requerida por la referida institución, conforme se verifica a fojas setecientos treinta y cinco, pedido que fue admitido mediante decreto de fojas setecientos treinta y seis; y, **iii)** se practique una nueva pericia contable con los documentos originales que son requeridos. **Quinto:** Que, realizado el nuevo juicio oral respecto a los encausados Julia Luz Marina Bejar Warthon y Mario Cuéllar Cano, se advierte lo siguiente: **i)** en la sesión de apertura de acto oral de fecha once de setiembre de dos mil nueve, obrante a fojas novecientos treinta y tres, la parte civil informó que los documentos requeridos se encuentran a disposición de la Sala Penal Nacional con motivo del proceso penal con número de expediente ciento sesenta y siete-dos mil ocho, seguido contra la Empresa IMT por el delito de defraudación tributaria, en agravio de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria; disponiéndose se cursen los oficios respectivos a efecto que dicha Sala la documentación requerida en original o en copias certificadas del ser el caso; **ii)** a fojas novecientos ochenta y tres, obra el oficio remitido por la secretaria de la Sala Penal Nacional mediante el cual se remite solo copias certificadas del Informe sobre Presunción de Delito de Defraudación Tributaria emitida por la Intendencia Regional Cusco de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria; **iii)** en la sesión de acto oral de fecha veintinueve de octubre de dos mil nueve, obrante a fojas mil, se dispuso reiterar oficio a la Sala Penal Nacional a fin de que se remita la totalidad de la documentación requerida, bajo apercibimiento de prescindirse de dicho medio probatorio; **iv)** en la sesión de acto oral de fecha dieciséis de noviembre de dos mil nueve, obrante a fojas mil nueve, se dispuso prescindir de la remisión de los documentos originales requeridos, y de la realización de la nueva pericia contable ordenada por la Corte Suprema de Justicia de la República. **Sexto:** Que, en la sesión de Juicio Oral de fecha veintiséis de noviembre de dos mil nueve, se procedió a la lectura de la sentencia absolutoria recurrida, cuyo sustento concreto está referido a que debido a que no fue posible recabar la documentación original solicitada, no se pudo realizar una pericia contable tributaria que le otorgue valor probatorio o desvirtúe el Informe sobre Presunción de Delito de Defraudación Tributaria número cero cuarenta y nueve-dos mil/SUNAT.NG cero trescientos veinte (informe de parte) en que se sustenta la acusación fiscal; en consecuencia no existiría prueba plena de responsabilidad penal de los encausados Julia Luz Marina Bejar Warthon y Mario Cuéllar Cano en el delito imputado. **Sétimo:** Que, este Supremo Tribunal concuerda con la decisión adoptada por el Colegiado Penal Superior, debido a que era responsabilidad de la parte civil y del Ministerio Público –como partes procesales denunciante–, proporcionar la documentación requerida en la Ejecutoria Suprema de fecha dieciocho de junio de dos mil nueve, a efectos de ordenarse la realización de la pericia contable tributaria que dilucidaría el hecho ilícito investigado; sin embargo, dichas partes procesales no cumplieron con proveer de dicha prueba al Colegiado Penal Superior, sin perjuicio que este Órgano Jurisdiccional realizó las diligencias necesarias para dicho efecto; por lo tanto, no puede volver a someterse a los imputados a un nuevo juicio oral por falta de pruebas que le correspondió presentar a las partes denunciante, más aún, si se tiene en cuenta, el plazo razonable que debe tener una investigación judicial para efectos de esclarecer y dar solución a las partes procesales sobre determinada controversia penal puesta a conocimiento de la autoridad judicial competente (que en el presente caso tuvo su inicio mediante auto apertorio de instrucción de fecha el treinta de julio de dos mil tres, obrante a fojas veintisiete, esto es, que a la fecha ha transcurrido más de siete años y siete meses); por lo tanto, la sentencia recurrida se encuentra conforme con lo previsto en el artículo doscientos ochenta y cuatro del Código de Procedimientos Penales. Por estos fundamentos: declararon **NO HABER NULIDAD** en la sentencia de fecha veintiséis de noviembre de dos mil nueve, obrante a fojas mil cuarenta y uno, que absolvió a Julia Luz Marina Bejar Warthon (y no Luz Marina Bejar Warthon como erróneamente se consignó en la recurrida) y Mario Cuéllar Cano de la acusación fiscal formulada por el delito de defraudación tributaria, en agravio del Estado

respectivamente, alegan que no se ha valorado la fiscalización efectuada por la Sunat producto del cruce de información realizado a la empresa “CAU El Chical Sociedad de Responsabilidad Limitada”, presunta proveedora de La empresa Cerro Prieto Empresa Individual de Responsabilidad Limitada – representado por los encausados–, la cual no se dedica a la venta de guano de invierno, que alegan los encausados les fue vendido a su representada, y que pese a ello han presentado facturas pretendiendo acreditar dichas compras ficticias con el fin de obtener ilícitamente crédito fiscal, lo cual lograron; que a mayor abundamiento, precisan, que no se ha valorado el perjuicio fiscal ocasionado al Estado, contenido en el informe sobre presunción de delito de defraudación tributaria, que resulta suficiente para establecer la responsabilidad de los agentes.

En este punto debemos señalar lo expresado por el Tribunal Constitucional en un caso de hábeas corpus (contra resoluciones judiciales) donde se ventilaba un asunto de pericia (contable) para acreditar el delito de defraudación tributaria. En efecto, en el considerando 15 del citado fallo constitucional se expresa lo siguiente: “De autos se advierte que en su momento, el fiscal superior que habría de conocer el juicio oral, teniendo a la vista el informe final del fiscal provincial que intervino durante la etapa de instrucción, en la etapa intermedia del proceso reconoció la necesidad de ampliar la investigación pues, como órgano persecutor del delito, consideró imperativo contar con una pericia ordenada por el órgano jurisdiccional y realizada por los peritos inscritos en el registro de peritos judiciales (REPEJ) a fin de garantizarle a los imputados objetividad en el resultado del proceso. Ello fue acogido por la Sala encargada del juzgamiento, siendo remitido a fase de instrucción y ordenada su realización por el juez instructor, a fin de que elaboren la pericia respectiva. No obstante ello, se aprecia que los peritos del REPEJ elaboraron la pericia, pero los mismos nunca ratificaron la misma a nivel de juicio oral, en la medida en que la Sala encargada del juzgamiento prefirió desechar la citada pericia en tanto que la conclusión a la que esta arribaba era la de declarar nulo el informe de presunción de delito elaborado por la Sunat, optando dicho órgano jurisdiccional por dotarlo de plena validez y el carácter de prueba plena”^[107].

–Superintendencia Nacional de Administración Tributaria–, con lo demás que contiene; y los devolvieron. Interviene el señor Juez Supremo Santa María Morillo por vacaciones del señor Juez Supremo Villa Stein.

S.S. RODRÍGUEZ TINEO / PARIONA PASTRANA / NEYRA FLORES / CALDERÓN CASTILLO / SANTA MARÍA MORILLO

[107] Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 9 de noviembre de 2011, en el Exp. N° 02568-2011-PHC/TC-Lima, en el caso Lina del Carmen Amayo Martínez.

Agrega el mismo fallo constitucional, en el considerando 16, lo siguiente: “Que esta situación fue advertida por el fiscal supremo, quien al emitir su dictamen ante el recurso de nulidad interpuesto, señala que teniendo en cuenta que no se ha logrado practicar la pericia ordenada por el órgano jurisdiccional y atendiendo a que se ha aprobado como pericia una otorgada por una de las partes del proceso, resulta imperativo declarar la nulidad de la sentencia objeto de recurso. A pesar de ello, los jueces supremos no acogieron la postura del representante del Ministerio Público, bajo la consideración que el documento proporcionado por la Sunat en la medida en que ha sido elaborado por un órgano oficial del Estado guarda toda la legitimidad posible y debe ser tenida como tal”^[108]. En el considerando 17 tiene dicho lo siguiente: “En el caso de autos, más allá de la justificación efectuada por el órgano juzgador de primera instancia como del órgano revisor, de considerar que no era necesaria la incorporación de una pericia contable efectuada porque bastaba con la incorporada por la Sunat, no resulta de recibo, pues el informe elaborado por dicho organismo era un documento de parte, en tanto en cuanto el agraviado en el proceso que se le seguía a la hoy recurrente era el Estado y la Sunat es el ente recaudador oficial del mismo; es más no se puede argumentar primero que es necesario una pericia y luego en el *iter* del juicio oral se diga que no lo es”^[109].

Debemos precisar que se vulnera el derecho al juez imparcial el órgano jurisdiccional actúa solo el informe elaborado por la Sunat y desecha la pericia contable oficial. El Tribunal Constitucional ha dicho en este punto lo siguiente: “No ha existido un peritaje efectuado por un órgano neutral a las partes, pues se ha tomado como cierto el informe de presunción de delito formulado por los auditores de la Sunat, emitido al término de las acciones de fiscalización efectuadas a la recurrente por delito tributario. Y es que tanto la sentencia condenatoria emitida por la Sala Penal, como su confirmatoria a través de la ejecutoria suprema, hacen referencia a que dicho medio probatorio corrobora con suficiencia la ilicitud del comportamiento de la demandante”^[110]. Asimismo, el propio Tribunal Constitucional ha manifestado: “Los peritos oficiales elaboraron una pericia contable (que concluía que debía declararse nulo el informe de presunción de delito elaborado por la Sunat), pero no la ratificaron a nivel de juicio oral, pues la Sa-

[108] STC de fecha 9 de noviembre de 2011, Exp. N° 02568-2011-PHC/TC-Lima, en el caso Lina del Carmen Amayo Martínez.

[109] Ídem.

[110] Ídem.

la encargada del juzgamiento prefirió desecharla, optando por dotar de plena validez y con carácter de prueba plena al informe efectuado por la Sunat, pese a ser un documento de parte, en tanto el agraviado en el proceso que se le seguía a la recurrente era el Estado y la Sunat es el ente recaudador oficial de este^[111]. Enfáticamente el máximo órgano constitucional manifiesta que: “Dicho proceder de los órganos judiciales inclina la balanza de la justicia hacia una de las partes (agraviada), lo cual se traduce en una grosera afectación del derecho de la recurrente a ser juzgada por un órgano jurisdiccional imparcial, viciando de este modo la pulcritud jurídica con la que se debe tramitar un proceso, más aún uno de naturaleza penal, en la que está en riesgo un bien jurídico tan trascendental para el ser humano como es su libertad”^[112].

8. ANEXO: ACUERDO PLENARIO N° 02-2009 DE LA CORTE SUPREMA SOBRE REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA

V PLENO JURISDICCIONAL DE LAS SALAS PENALES PERMANENTE, TRANSITORIAS Y ESPECIAL

ACUERDO PLENARIO N° 2-2009/CJ-116

Concordancia Jurisprudencial

Artículo 116 TUO LOPJ

ASUNTO: Regulación Tributaria

PRECEDENTE VINCULANTE: Fundamentos Jurídicos del 6 al 13.

Lima, trece de noviembre de dos mil nueve

Los Jueces Supremos de lo Penal, integrantes de las Salas Penales Permanente y Transitorias de la Corte Suprema de Justicia de la República, reunidos en Pleno Jurisdiccional, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 116 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, han pronunciado el siguiente:

[111] Ídem.

[112] Ídem.

ACUERDO PLENARIO

I. ANTECEDENTES

1. Las Salas Permanente y Transitorias de la Corte Suprema de Justicia de la República, con la autorización del Presidente del Poder Judicial, mediante Resolución Administrativa número 221-2009-P-PJ, del 5 de agosto de 2009, con el apoyo del Centro de Investigaciones Judiciales, acordaron realizar el V Pleno Jurisdiccional de los Jueces Supremos de lo Penal, al amparo de lo dispuesto en el artículo 116 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial –en adelante, LOPJ–, y dictar Acuerdos Plenarios para concordar la jurisprudencia penal.

2. Para estos efectos se realizaron varios encuentros previos con los Secretarios, Relatores y Secretarios de Confianza de las Salas de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia y tres reuniones preparatorias sucesivas con los señores Jueces Supremos de lo Penal a fin de delimitar el ámbito de las materias que debían abordarse, luego de una previa revisión de los asuntos jurisdiccionales a su cargo y de una atenta valoración de las preocupaciones de la judicatura nacional. Con el concurso de la Secretaría Técnica, luego de los debates correspondientes, se estableció el día de la fecha para la realización del V Pleno Jurisdiccional Penal, aprobado por Resolución Administrativa número 286-2009-P-PJ, del 12 de octubre de 2009, y se concretaron los temas, de Derecho Penal y Procesal Penal, que integrarían el objeto de los Acuerdos Plenarios. De igual manera se designó a los señores Jueces Supremos encargados de preparar las bases de la discusión de cada punto sometido a deliberación y de elaborar el proyecto de decisión. Además, se estableció que el Juez Supremo designado sería el ponente del tema respectivo en la sesión plenaria y encargado de redactar el Acuerdo Plenario correspondiente.

3. En el presente caso, el Pleno decidió tomar como referencia las distintas Ejecutorias Supremas que analizan y deciden sobre los efectos penales de la regularización tributaria, prevista en el artículo 189 del Código Tributario –en adelante, CT–. En ellas se advierten, por lo menos, dos líneas jurisprudenciales contradictorias en orden a los alcances de la regularización tributaria que es del caso unificar.

De un lado, la exigencia que se pague la totalidad de la deuda tributarias o en su caso la devolución del íntegro del saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente (Ejecutorias Supremas número RQ-765-2005/Lima, del 3 de mayo de 2007, y RQ-132-2009/Tacna, del 13 de julio

de 2009) o que el fraccionamiento del pago de deudas tributarios en ningún caso alcanza conductas de contenido penal (Ejecutoria Suprema número RQ-160-2007/Lima, del 29 de mayo de 2007). De otro lado, las solicitudes de acogimiento a leyes de sinceramiento de deudas tributarias, aceptadas por la Sunat, con el fraccionamiento de la deuda tributaria, importa una regularización tributaria, que desestima la aplicación del Derecho Penal (Ejecutorias Supremas números RN-495-2007/Lima, del 29 de octubre de 2008, y RN-401-2008/Junín, del 16 de junio de 2009).

4. En cumplimiento de lo debatido y acordado en las reuniones preparatorias se determinó que en la sesión plenaria se procedería conforme a lo dispuesto en el artículo 116 de la LOPJ, que, en esencia, faculta a las Salas Especializadas del Poder Judicial dictar Acuerdos Plenarios con la finalidad de concordar jurisprudencia de su especialidad. En atención a la complejidad y singulares características del tema abordado, que rebasa los aspectos tratados en las diversas Ejecutorias Supremas que se invocaron como base de la discusión, se decidió redactar el presente Acuerdo Plenario e incorporar con la amplitud necesaria los fundamentos jurídicos correspondientes para configurar una doctrina legal que responda a las preocupaciones anteriormente expuestas. Asimismo, se resolvió decretar su carácter de precedente vinculante, en concordancia con la función de unificación jurisprudencial que le corresponde a la Corte Suprema de Justicia como cabeza y máxima instancia jurisdiccional del Poder Judicial.

5. La deliberación y votación se realizó el día de la fecha. Como resultado del debate y en virtud de la votación efectuada, por unanimidad, se emitió el presente Acuerdo Plenario. Se ratificó como ponentes a la señora Barrios Alvarado, quien expresa el parecer del Pleno.

II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

§ 1. Bases normativas

6. El artículo 189 CT, modificado por la Ley número 27038, incorpora una causa material de exclusión de pena concebida procesalmente como un impedimento procesal, cuyo efecto es, de un lado, excluir la punibilidad del hecho típico, antijurídico y culpable, y, de otro lado, impedir la iniciación del proceso penal.

Prescribe la citada norma, en sus párrafos segundo, tercero y cuarto, lo siguiente:

A. "No procede el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, ni la formulación de denuncia penal por delito tributario por parte del Órgano Administrador del Tributo cuando se regularice la situación tributaria, en relación con las deudas originadas por la realización de algunas de las conductas constitutivas del delito tributario contenidas en la Ley Penal.

Tributaria, antes de que se inicie la correspondiente investigación fiscal o a falta de esta, el Órgano Administrador del Tributo notifique cualquier requerimiento en relación al tributo y periodo en que se realizaron las conductas señaladas".

B. "La improcedencia de la acción penal contemplada en el párrafo anterior, alcanzará igualmente a las posibles irregularidades contables y otras falsedades instrumentales que se hubieran cometido exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización".

C. "Se entiende por regularización el pago de la totalidad de la deuda tributaria o en su caso la devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente. En ambos casos la deuda tributaria incluye el tributo, los intereses y las multas".

7. La indicada norma material debe ser interpretada en concordancia con los artículos 7 y 8 de la Ley Penal Tributaria –en adelante, LPT–.

A. El artículo 7 LPT, modificado por el nuevo Código Procesal Penal –en adelante, NCPP–, establece: "1. El Ministerio Público, en los casos de delito tributario, dispondrá la formalización de la Investigación Preparatoria previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo. 2. Las diligencias preliminares y, cuando lo considere necesario el Juez o el Fiscal en su caso, los demás actos de la instrucción o Investigación Preparatoria, deben contar con la participación especializada del Órgano Administrador del Tributo".

B. El artículo 8 LPT, modificado por el NCPP, preceptúa que: 1. El Órgano Administrador del Tributo cuando, en el curso de sus actuaciones administrativas, considere que existen indicios de la comisión de un delito tributario, inmediatamente lo comunicará al Ministerio Público, sin perjuicio de continuar con el procedimiento que corresponda. 2. El Fiscal, recibida la comunicación, en coordinación con el Órgano Administrador del Tributo, dispondrá lo conveniente. En todo caso, podrá ordenar la ejecución de determinadas diligencias a la Administración o

realizarlas por sí mismo. En cualquier momento, podrá ordenar al Órgano Administrador del Tributo le remita las actuaciones en el estado en que se encuentran y realizar por sí mismo o por la Policía las demás investigaciones a que hubiere lugar”.

§ 2. La regularización tributaria

8. Los delitos tributarios protegen la Hacienda Pública desde la perspectiva 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 [Lorenzo Morillas Cuevas. *Derecho Penal Español - Parte Especial*, tomo I, (Manuel Cobo del Rosal: Coordinador), Editorial Dykinson, Madrid, 2004, p. 613].

Los delitos tributarios comprendidos en la LPT tienen las siguientes notas características esenciales:

- A.** Se configuran como un delito especial propio y de infracción del deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento de los gastos públicos.
- B.** Tienen una naturaleza patrimonial, pero es de tener en cuenta su carácter público en atención a la función que los tributos cumplen en un Estado Social y Democrático de Derecho.
- C.** Son delitos de resultado. Se exige la producción de un perjuicio que se consuma desde el momento en que se deja de pagar, total o parcialmente, los tributos o que se obtenga o disfruta indebidamente de un beneficio tributario.
- D.** El núcleo típico es la elusión del pago de tributos debidos o la obtención indebida de beneficios tributarios, cuya perpetración puede producirse tanto por acción, como por omisión.
- E.** Es un delito doloso –directo o eventual–, centrada en el conocimiento de la afectación del interés recaudatorio del Fisco. Además, se requiere de un elemento subjetivo especial o de tendencia: el ánimo de lucro en provecho propio como de un tercero [Luis Alberto Bramont-Arias Torres/María del Carmen García Cantizano. *Manual de Derecho Penal - Parte Especial*, Tercera edición, Editorial San Marcos, Lima, 1977, p. 478], aunque no hace falta que se alcance efectivamente.

9. La finalidad de política tributaria de la regularización se encuentra en el objetivo estatal de conseguir que los tributos dejados de pagar efectivamente se recauden, y su fundamento dogmático reside en la reparación del daño [Percy García Caveró. *Derecho Penal económico - Parte Especial*, Tomo II, Grijley, Lima, 2007, pp. 693 y 698] y, como tal, con entidad para confluir con los fines de la pena –tanto en la retribución como en la prevención– [FELIPE VILLAVICENCIO TERREROS: *Derecho Pena I - Parte General*, Grijley, Lima, 2006, p. 80].

En tanto se trata de una causa material de exclusión de punibilidad *ex post factum* sus efectos liberatorios de la sanción penal necesariamente alcanzan o benefician a todos los intervinientes en el delito –autores y partícipes–. Destaca la perspectiva objetiva de la regularización tributaria, esto es, el ámbito de aplicación, los requisitos y los efectos de la regularización, como resulta evidente, se refieren al hecho o injusto culpable, no al autor. Tal consideración es, por cierto, compatible con el propio tenor literal del artículo 189 CT, que a final de cuenta impide toda posibilidad de someter a proceso penal por los hechos punibles objeto de regularización.

10. La regularización tributaria, en aras de alentar la regularización tributaria y su propia eficacia, y acudiendo a un argumento a fortiori [Fermín Morales Prats. *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*, Segunda Edición, Aranzadi, Pamplona, 1999, pp. 791/792], abarca tanto el conjunto de delitos comprendidos en la LPT (artículos 1/5), en tanto en cuanto perjudiquen la Hacienda Pública: omisión del pago de tributos debidos u obtención efectiva de beneficios tributarios –entendidos ampliamente, en cuya virtud se comprende a todos los mecanismos que por el resultado disminuyen o eliminan la carga tributaria [Carmen del Pilar Robles Moreno y otros: *Código Tributario, Doctrina y Comentarios*, Pacífico Editores, Lima, 2005, p. 671]–, como, por imperio del tercer párrafo del artículo 189 CT, “(...) las posibles irregularidades contables y otras falsedades instrumentales que se hubieran cometido exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización”. La extensión de la impunidad, en estos casos, solo puede admitirse en la medida en que estas carezcan de autonomía punitiva frente a los delitos tributarios; es decir, aquellas irregularidades contables y falsedades realizadas con finalidad y efectos exclusivos de tipo tributario [J. Boix Reig y otros. *Derecho Penal - Parte Especial*, Tercera edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, p. 592].

11. La regularización tributaria está sujeta a dos requisitos esenciales: actuación voluntaria a través de una autodenuncia y pago total de la deuda

tributaria o devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente.

A. Regularización voluntaria. Se expresa en la frase: “(...) *se regularice la situación tributaria (...) antes de que se inicie la correspondiente investigación fiscal o a falta de este, el Órgano Administrador del Tributo notifique cualquier requerimiento en relación al tributo y periodo en que se realizaron las conductas señaladas*” (artículo 189, segundo párrafo, CT). Esta exigencia o condicionante temporal plantea que la regularización se realice en forma voluntaria o espontánea, la que debe concretarse antes de la intervención de la autoridad tributaria o penal. En este último supuesto no hace falta una disposición fiscal de formalización de la investigación preparatoria (artículo 7.1 LPT en concordancia con el artículo 336 NCPP), cuyo equivalencia en el ACPP será la denuncia formalizada del Ministerio Público y el respectivo auto de apertura de instrucción; solo se requiere del inicio de actuaciones de investigación, que muy bien pueden tratarse de diligencias preliminares en tanto en cuanto exista suficiente precisión de los cargos, de su presunta relevancia delictiva. De otro lado, la regularización no necesariamente debe ser obra del obligado; además, los motivos internos que determinan la regularización no son relevantes, solo lo es el momento en que tiene lugar.

B. Pago total de la deuda tributaria o devolución íntegra del beneficio tributario. Se precisa en el cuarto párrafo del artículo 189 CT, que dice: “Se entiende por regularización el pago de la totalidad de la deuda tributaria o en su caso la devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente. En ambos casos la deuda tributaria incluye el tributo, los intereses y las multas”. No solo se trata de que se formule una autodenuncia a través de una declaración rectificatoria, sino de que pague efectivamente la deuda tributaria o efectúe la devolución correspondiente. Frente a montos dudosos o de necesaria determinación administrativa –que traen causa en la comisión de delitos tributarios–, es posible que la autoridad cuestione la rectificación y exija un monto mayor, oportunidad en que debe establecerlo –con inclusión a los tributos, de los intereses y las multas– y el obligado a pagar inmediata e íntegramente el diferencial respectivo.

12. El delito tributario, desde la reforma de la LPT por el NCPP –en especial del artículo 8–, es un delito de persecución pública a cargo del Ministerio Público, aunque con la necesaria intervención de la autoridad administrativa

tributaria. A partir de esas modificaciones tiene sentido que la regularización pueda realizarse: **(i)** antes que la Fiscalía inicie diligencias preliminares de averiguación sobre la posible comisión de un delito tributario –no necesariamente, como era antes de la reforma, una denuncia por delito tributario debe ser de previo conocimiento de la autoridad tributaria, aunque su ulterior intervención es preceptiva–; y, en su defecto –ante la inexistencia de la intervención de la Fiscalía, del inicio de actuaciones de averiguación–, **(ii)** el Órgano Administrador del Tributo notifique un requerimiento en relación al tributo y periodo en que se realizaron las conductas presuntamente delictivas señaladas.

El requerimiento de la administración tributaria debe ser específico, vinculado a un delito tributario concreto, enmarcado temporalmente. El bloqueo a la regularización necesita de un requerimiento expreso en cuanto al delito presuntamente cometido o la referencia a las conductas delictivas que le dan por su naturaleza relevancia penal [Jorge Santisteván de Noriega. *Regularización Tributaria*, Actualidad Jurídica. N° 115, Lima, junio 2003, Lima, p. 20].

§ 3. Fraccionamiento tributario, leyes especiales y exención de pena

13. Con carácter general, el artículo 36 CT estatuye que: *“Se puede conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria con carácter general, excepto en los casos de tributos retenidos o percibidos, de la manera que establezca el Poder Ejecutivo.- En casos particulares, la Administración Tributaria está facultada a conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria al deudor tributario que lo solicite, (...), siempre que dicho deudor cumpla con los requerimientos o garantías que aquella establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar y con los siguientes requisitos: (...) El incumplimiento de las condiciones bajo las cuales se otorgó el aplazamiento y/o fraccionamiento, conforme a lo establecido en las normas reglamentarias, dará lugar automáticamente a la ejecución de las medidas de cobranza coactiva por la totalidad de la amortización e intereses correspondientes que estuvieran pendientes de pago”.*

Como se advierte de su texto, el citado artículo 36 CT reconoce la posibilidad de que el deudor tributario se acoja al aplazamiento y/o fraccionamiento de su deuda tributaria, siempre sujeto a una serie de condiciones y garantías que la Administración Tributaria ha de valorar para su aceptación o rechazo. Sin embargo, el hecho de reconocer la deuda tributaria y su imposibilidad de pago oportuno, al igual que la emisión de la correspondiente

autorización administrativa que acepta el aplazamiento y/o el fraccionamiento de su pago, en modo alguno tiene relevancia jurídico-penal cuando el incumplimiento de la obligación tributaria trae su causa en la comisión de delitos tributarios, a menos que el legislador por medio de una norma con rango de ley así lo decida, clara e inequívocamente. Razones de prevención general explican esta conclusión, en tanto que ya se produjo la conducta delictiva y la consiguiente afectación a la Hacienda Pública.

Por lo demás, la única causa material de exclusión de punibilidad es aquella, ya analizada, referida a la regularización tributaria y esta importa no el aplazamiento o el fraccionamiento del pago sino su total cancelación. Esta exigencia es compatible con la finalidad de política fiscal de toda regularización tributaria, que persigue que se paguen los tributos, no solo que espontánea o voluntariamente se indique el faltante, única posibilidad que haría cesar la necesidad de pena.

En tal virtud, el acogerse a un sistema especial de fraccionamiento o de sinceramiento tributario, como lo fue en su día los adoptados por las leyes números 27344 –Ley del régimen especial de fraccionamiento tributario– y 27681 –Ley de reactivación a través del sinceramiento de las deudas tributarias (RESIT)–, carece de relevancia como presupuesto para excluir la pena.

III. DECISIÓN

14. En atención a lo expuesto, las Salas Penales Permanente y Transitorias de la Corte Suprema de Justicia de la República, reunidas en Pleno Jurisdiccional, con una votación de catorce Jueces Supremos por el presente texto y uno en contra, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 116 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial;

ACORDARON:

15. ESTABLECER como doctrina legal, los criterios expuestos en los fundamentos jurídicos 6 al 13.

16. PRECISAR que los principios jurisprudenciales que contiene la doctrina legal antes mencionada deben ser invocados por los jueces de todas las instancias judiciales, sin perjuicio de la excepción que estipula el segundo párrafo del artículo 22 de la LOPJ, aplicable extensivamente a los Acuerdos Plenarios dictados al amparo del artículo 116 del citado estatuto orgánico.

17. PUBLICAR el presente Acuerdo Plenario en el diario oficial *El Peruano*.
Hágase saber.

SS.

SAN MARTÍN CASTRO

LECAROS CORNEJO

PRADO SALDARRIAGA

RODRÍGUEZ TINEO

VALDEZ ROCA

BARRIENTOS PEÑA

BIAGGI GÓMEZ

MOLINA ORDÓÑEZ

BARRIOS ALVARADO

PRÍNCIPE TRUJILLO

NEYRA FLORES

BARANDIARÁN DEMPWOLF

CALDERÓN CASTILLO



SEGUNDA PARTE

Delitos aduaneros



CAPÍTULO PRIMERO

Delito de contrabando

Delito de contrabando

1. CONCEPTO E IMPORTANCIA DE LA TIPIFICACIÓN

En general, en niveles gubernamentales “los servicios aduaneros son esenciales y están destinados a **facilitar** el comercio exterior, contribuyendo al desarrollo nacional y velando por el interés fiscal”.

La Sunat, por ejemplo, es la Intendencia Nacional de Prevención del Contrabando y Control Fronterizo que nace de una iniciativa aduanera destinada a coordinar y potenciar las políticas en materia de contrabando y tráfico ilícito de mercancías, y que se llevan a cabo desde las distintas aduanas a nivel nacional y las demás entidades públicas y sociales del país y del exterior.

La potestad aduanera es el primer pilar para el ejercicio correcto de una adecuada política criminal en este campo.

Como nos menciona el profesor Pajuelo Beltrán, según el artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas la Potestad Aduanera era restrictiva a la “facultad” de Aduanas para aplicar normas legales y reglamentarias que regulan las actividades aduaneras y el paso de personas, mercancías y medios de transporte por el territorio aduanero.

Actualmente viene a ser el conjunto de facultades y atribuciones que tiene la Sunat para controlar el ingreso, permanencia, traslado y salida de personas, mercancías y medios de transporte, hacia y desde el territorio aduanero, aplicando las normas reglamentarias.

Además, la Sunat podrá disponer la ejecución de acciones de control, antes y durante el despacho de las mercancías, con posterioridad a su levante o antes de su salida del territorio aduanero tales como: inmovilización, descarga, desembalaje, verificación, reconocimiento, imposición de marcas, sellos y precintos, establecimiento de rutas, custodia para su traslado o almacenamiento y cualquier acción necesaria de control.

También podrá requerir a los deudores tributarios, operadores de comercio exterior o terceros que proporcionen información, así como su comparecencia.

El Gobierno a través de la Sunat va a disponer de medidas y procedimientos para asegurar el ejercicio de la potestad aduanera, de modo tal que los administradores y concesionarios, o quienes hagan sus veces, de los puertos, aeropuertos y terminales terrestres, tienen la obligación de proporcionar a la autoridad aduanera las instalaciones idóneas para ejercer sus funciones.

En cuanto a la responsabilidad tenemos que antes había responsabilidad de los agentes operadores de comercio exterior del sector privado (con delegación de funciones) que intervienen en procedimientos aduaneros administrativos, tributarios, civiles y penales, por el cumplimiento de las obligaciones derivadas de su participación directa.

Ahora esto se amplía un tanto más dado que los operadores de comercio exterior que intervienen en procedimientos aduaneros son responsables administrativa, tributaria, civil y penalmente del cumplimiento de sus obligaciones. Es decir, no solamente por actos derivados de su participación directa sino también indirecta.

1.1. Tipificación del contrabando

Artículo 1.- Contrabando

El que se sustrae, elude o burla el control aduanero ingresando mercancías del extranjero o las extrae del territorio nacional o no las presenta para su verificación o reconocimiento físico en las dependencias de la Administración Aduanera o en los lugares habilitados para tal efecto, cuyo valor sea superior a dos Unidades Impositivas Tributarias, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años, y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días multa.

La ocultación o sustracción de mercancías a la acción de verificación o reconocimiento físico de la aduana, dentro de los recintos o lugares habilitados, equivale a la no presentación.

Etimológicamente contrabando procede del prefijo “contra” que denota oposición y del término latino *bonnum* que alude a la ley dictada en una ciudad o provincia. Este delito se encuentra tipificado en el artículo 1 de la

Ley N° 28008 (Ley de Delitos Aduaneros, del 19 de junio de 2002) y consiste en sustraer, eludir o burlar el control aduanero ingresando mercancías del extranjero o extraerlas del territorio nacional o no presentarlas para su verificación o reconocimiento físico en las dependencias de la Administración Aduanera o en los lugares habilitados por tal efecto; el valor de las mencionadas mercancías tiene que ser superior a las dos unidades impositivas tributarias (UIT). La ocultación o sustracción de mercancías a la acción de verificación o reconocimiento físico de la Aduana, dentro de los recintos o lugares habilitados, equivale a la no presentación^[1].

Si hemos de referirnos a la efectividad represiva de la nueva legislación se denota básicamente un gran **incremento** de la intención represiva **en la proposición jurídica** del legislador y nos encontramos ante el primer obstáculo **en materia de persecución penal**.

Por otro lado, respecto de “la efectividad de la prueba” o efectividad probatoria, en fin, de la probanza, observamos que en general esta nueva legislación penal aduanera como en muchas instituciones penales en nuestro país, adolece de excesiva exuberancia formal de modo que la “cuestión probatoria” será un constante elemento de desequilibrio entre el fin normativo y la eficiencia de la norma en el proceso.

Entendiéndose como eficiencia la tendencia restrictiva o de contención, que se debe generar en los índices de criminalidad aduanal.

Como vemos, el tipo penal de contrabando no recae sobre todas las mercancías, pues se fija una cuantía, valor o baremo que debe ser superado para que se pueda castigar penalmente dicha acción, que en la actualidad es de dos unidades impositivas tributarias, diferenciándose de esta manera la comisión de un delito de la realización de una simple infracción administrativa.

El artículo 3 de la Ley N° 28008 señala que incurre igualmente en el delito de contrabando el que, con unidad de propósito, realice el contrabando de forma sistemática por cuantía superior a dos unidades impositivas tributarias, en forma fraccionaria, en un solo acto o en diferentes actos de inferior importe cada uno, que aisladamente serían considerados infracciones administrativas vinculadas al contrabando.

[1] PÉREZ LÓPEZ, Jorge. “Análisis del delito de contrabando”. En: *Gaceta Penal & Procesal Penal*. N° 22, Gaceta Jurídica, Lima, abril 2011, p. 123.

En este sentido, se entenderá al contrabando como ingresar o extraer fraudulentamente del país mercancías evitando el control aduanero para evadir el cumplimiento de obligaciones tributarias impuestas legalmente, no siendo necesario para su configuración que se produzca perjuicio fiscal alguno. Cabe precisar que esta evasión no solo se realiza en lugares de acceso no habilitados para ello, sino cuando se atraviesa por vías habilitadas y el agente no declara las mercancías que lleva consigo a fin de evitar el pago correspondiente.

Por *ingresar* hay que entender introducir mercancías del extranjero al ámbito del territorio nacional. El término *extraer* supone el traslado físico de mercancías de nuestro país a otro. El núcleo de comportamiento típico del delito de contrabando está constituido por el traslado físico de las mercaderías a través de las fronteras, resultando indiferente si el autor porta directamente la mercancía o traslada utilizando otros medios como, por ejemplo, contrabando servicios de transporte como el correo público o privado, transporte terrestre, marítimo o aéreo, por medio de terceros traficantes, etc.^[2].

El comportamiento de ingresar o extraer mercancías ha de realizarse eludiendo el control aduanero, el que se realiza normalmente en territorio aduanero y sirve para definir la condición jurídica en que se encuentran las mercancías. Su función es la de fijar el elemento “tiempo” (momento preciso en que las mercancías ingresan al territorio aduanero) en el elemento “espacio”^[3] (que no está expresamente mencionado en la norma, pero que está referido a nuestras fronteras y el litoral peruano), en la medida que identifica el momento jurídico en el cual la mercancía se interna o extrae de dicho control^[4].

[2] Ver: BAJO FERNÁNDEZ, Miguel. “El comercio, tenencia o circulación de géneros de lícito comercio”. En: *Comentarios a la legislación penal*. Tomo III: Delitos e infracciones de contrabando. Bajo Fernández (coord.), Edersa, Madrid, 1984, p. 44. PÉREZ LÓPEZ, Jorge. “Análisis del delito de contrabando”. En: *Gaceta Penal & Procesal Penal*. N° 22, abril 2011, p. 124.

[3] Respecto al ámbito espacial, en el artículo 2 de la ley de delitos aduaneros se distinguen tres zonas geográficas en las que puede consumarse el delito en cuestión: a) Las zonas no habilitadas para el tráfico de personas, mercancías y medios de transporte de zona fronteriza; b) Las zonas habilitadas en la que el agente ingresa o extrae mercancías en horarios no hábiles, ingresa o extrae mercancías en horario hábil pero sin presentarlas a la aduana para su despacho conforme a ley y el consumo, utilización o deposición de mercancías que se encuentran en zona primaria, o su extracción cuando la autoridad aduanera no ha autorizado su levante incondicional; y c) Contrabando por las fronteras aduaneras internas, en virtud de la presunción de extraterritorialidad que se aplica a las zonas de tratamiento aduanero especial, sujetas a un régimen arancelario especial, franquicias o beneficios tributarios (zona franca).

[4] Ver: MUÑOZ MERINO, Ana. *Delito de contrabando*. Aranzadi, Pamplona, 1992, p. 253. PÉREZ LÓPEZ, Jorge. “Análisis del delito de contrabando”. En: *Gaceta Penal & Procesal Penal*. Ob. cit., p. 126.

Vidal Albarracín refiere que el control aduanero se ejerce a través de la aplicación de un conjunto de medidas destinadas a asegurar el acatamiento de la legislación aduanera, sobre los transportes y las mercancías^[5]. Este es ejercido en tres niveles. En primer lugar, están los niveles de controles previos, que son ejecutados desde el ingreso de las mercancías a una zona primaria, hasta antes de la solicitud formal del despacho, con la presentación física o telemática de la Declaración Única de Aduanas (DUA). En segundo lugar se encuentran los controles concurrentes. Finalmente, el tercer nivel, referido a los controles posteriores, se da luego del levante incondicional de las mercancías y consiste en acciones de auditoría a los operadores de comercio exterior^[6].

Zagal Pastor^[7] define al contrabando como toda acción u omisión en la entrada o salida de mercancías que, eludiendo la intervención de los funcionarios aduaneros o induciéndolos al error, viola las leyes establecidas por razones de orden público o perjudica la percepción de los tributos que deben recaudarse en ocasión a la operación.

2. MODALIDADES DE CONTRABANDO QUE CONTEMPLA LA LEY

Como bien nos menciona el profesor Alva Matteucci y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley N° 28008 constituyen modalidades del delito de Contrabando aquellas personas que desarrollen las siguientes acciones:

- a. Extraer, consumir, utilizar o disponer de las mercancías de la zona primaria delimitada por la Ley General de Aduanas o por leyes especiales sin haberse autorizado legalmente su retiro por la Administración Aduanera.
- b. Consumir, almacenar, utilizar o disponer de las mercancías que hayan sido autorizadas para su traslado de una zona primaria a otra, para su reconocimiento físico, sin el pago previo de los tributos o gravámenes.

[5] VIDAL ALBARRACÍN, Héctor. *Delitos aduaneros*. Mave, Buenos Aires, 2004, p. 83.

[6] GALLARDO MIRAVAL, Juvenal. *Los delitos aduaneros. Fundamentos de comercio internacional*. Rodhas Lima, 2008, p. 279.

[7] ZAGAL PASTOR, Roberto. *Derecho aduanero*. San Marcos, Lima, 2008, p. 2974.

- c. Internar mercancías de una zona franca o zona geográfica nacional de tratamiento aduanero especial o de alguna zona geográfica nacional de menor tributación y sujeta a un régimen especial arancelario hacia el resto del territorio nacional sin el cumplimiento de los requisitos de Ley o el pago previo de los tributos diferenciales.
- d. Conducir en cualquier medio de transporte, hacer circular dentro del territorio nacional, embarcar, desembarcar o transbordar mercancías, sin haber sido sometidas al ejercicio de control aduanero.
- e. Intentar introducir o introduzca al territorio nacional mercancías con elusión o burla del control aduanero utilizando cualquier documento aduanero ante la Administración Aduanera.

Para Cuéllar Fernández, las modalidades de contrabando pueden presentarse del siguiente modo:

- Hormiga: Cuando es camuflado en el equipaje y el cuerpo de las personas de condición humilde que pasan la frontera.
- Caleta: Camuflado en compartimentos de vehículos.
- Pampeo: Se utilizan vías alternas, pampas o trochas.
- Culebra: Convoy de camiones de carga pesada.
- Chacales: Personas contratadas para utilizar indebidamente la franquicia de la zona franca de Tacna.
- Carrusel: Utilización repetida de un documento aduanero que se adultera con ese fin.

Comete también contrabando el que con unidad de propósito, en forma fraccionada, realiza el contrabando en forma sistemática.

Si cada acto menor a 2 UIT son aislados se consideran infracciones administrativas vinculadas al contrabando.

Será reprimido con idénticas penas a los tipos penales previstos en las modalidades.

Lo interesante que se debe rescatar en el artículo 3 de la Ley N° 28008 que regula el contrabando fraccionado es que la mencionada ley sanciona la unidad de propósito para los casos en los que ocurra la evasión de control sistemático.

De este modo, para Pajuelo Beltrán: “Se produce una integración del tipo penal en base a la presunción legal subjetiva de que varias porciones de una mercancía de procedencia ilícita corresponde a una sola persona al ser intervenidos por el servicio aduanero.

La condición sine qua non es que dicha mercadería sea identificable como dominio de un solo propietario –consignatario– dueño, con las consecuentes trabas formales en la “cuestión probatoria” o la probanza”.

3. BIEN JURÍDICO PENALMENTE TUTELADO

El contenido del bien jurídico protegido en el delito de contrabando no es acogido de manera unánime por la doctrina, que mantiene diversas opiniones entre las que destacan las siguientes:

- a) Se protege el interés concerniente al cumplimiento de la ley tributaria y a hacer más expedita la labor de la Administración Pública en sentido lato, en cuanto particularmente conviene garantizar el régimen de control aduanero, siendo este el bien jurídico de mayor preponderancia^[8].
- b) Se protege la Administración Tributaria, en tanto es ella la que sufre el perjuicio.
- c) Se protege el orden de la política económica, puesto que los comportamientos establecidos por la ley atentan contra sus intereses, en su versión de control de las mercancías en las aduanas, función asignada a la Administración Tributaria en un sentido amplio^[9].
- d) Se protege el patrimonio del erario público; no obstante, el delito de contrabando también afectaría, como resultado propio de uno de los más genuinos delitos económicos, a toda una política económica y social que incide sobre el ahorro, la inversión, la distribución de la renta nacional, etc.^[10].

[8] BRAMONT ARIAS, Luis. *Temas de Derecho Penal*. Tomo IV. San Marcos, Lima, p. 89.

[9] MUÑOZ MERINO, Ana. Ob. cit., p. 129.

[10] Ver: BAJO FERNÁNDEZ, Miguel. Ob. cit., p. 38.

Como vemos, existen diversas teorías sobre el objeto de protección en el delito de contrabando; sin embargo, la doctrina dominante refiere que el bien jurídico protegido es el proceso de ingresos y egresos del Estado (representado por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - Sunat), pero referido específicamente a lo que percibe el Estado a través del control aduanero^[11] de las mercancías (entendido como la facultad del Estado para actuar a través de la Administración Aduanera con la finalidad de verificar toda la mercancía que ingresa o sale de nuestras fronteras).

Además hay que indicar que existe también una pluralidad de intereses macrosociales protegidos como, por ejemplo: el orden público^[12] o la política económica nacional, es decir, intereses de carácter colectivo y estatutario. Esa misma es la opinión de Bustos Ramírez^[13], quien indica que el bien jurídico en el delito de contrabando es, en principio, el proceso de ingresos y egresos del Estado, existiendo además en este delito una pluralidad de intereses macrosociales protegidos.

En el caso de Argentina, para el profesor Murature el bien jurídico protegido por un delito adquiere fundamental importancia, pues al ser el objeto de tutela permite, por un lado, realizar una correcta interpretación del tipo penal que precisamente pretende protegerlo y, por otro, justifica su aplicación en tanto en cuanto haya sido lesionado o cuando menos haya sido puesto en peligro.

En el caso de los delitos aduaneros, la determinación del bien jurídico tutelado –o de los bienes jurídicos protegidos si los hubiera– presenta ciertas particularidades y dificultades producto, principalmente, de 3 cuestiones: 1) La falta de un indicio dado por el legislador, como ocurre cuando en el ámbito del Código Penal, bajo un título y capítulo, agrupa los delitos que en forma preponderante o exclusiva afecta aquel bien bajo el cual están nucleados. Aquí solo se hace referencia a “delitos aduaneros” y luego al “contrabando”; 2) La amplitud de cuestiones, intereses y bienes jurídicos que se encuentran contemplados o considerados al momento de dictar las normas que regulan el tráfico internacional de mercadería, básicamente en sus dos

[11] Asegura el acatamiento de la legislación aduanera en razón de controlar el paso, ingreso y salida de territorio aduanero de personas, mercancías e inclusive medios de transporte.

[12] BRAMONT-ARIAS TORRES, Luis Alberto y GARCÍA CANTIZANO, María del Carmen. *Manual de Derecho Penal. Parte especial*. 4ª edición, San Marcos, Lima, 2008, p. 494.

[13] BUSTOS RAMÍREZ, Juan. *Manual de Derecho Penal. Parte especial*. 3ª edición, Ariel, Barcelona, 1989, p. 394.

aspectos, la importación y la exportación; 3) Esta amplitud se ve reflejada en la loable intención pero criticable técnica del legislador que acuñó un tipo penal que por querer abarcar de alguna manera todos aquellos aspectos vinculados con el tráfico internacional resultó ser de una suma imprecisión.

En líneas generales, podría decirse que la doctrina mayoritaria como la jurisprudencia de nuestro máximo tribunal aluden a que el objeto de protección de los delitos aduaneros lo constituye el adecuado ejercicio de la función del control del tráfico internacional de mercaderías asignadas a las aduanas, con todos los matices y particularidades que al respecto destaca cada autor como así también los que surge del fallo quizás más trascendente en este sentido, como lo es el reconocido caso “Legumbres”.

Sin embargo, la idea a la cual nos remite dicha conceptualización del bien jurídico protegido, consistente en una actividad meramente de control, y las importantes penalidades previstas para las figuras que buscan protegerlos, nos hace pensar si efectivamente es solo ese el objeto de protección o si resulta necesario, para la aplicación de las sanciones, la afectación o puesta en peligro de otros bienes jurídicos que de alguna manera están vinculados con aquel.

En términos de Eugenio R. Zaffaroni, podría decirse que el caso de los delitos aduaneros constituiría un caso de fraccionamiento de los bienes jurídicos que en realidad interesan proteger, creando de manera artificial uno nuevo, de carácter intermedio como sería el “control aduanero”, que permitiría el adelantamiento de la tipicidad a actos que desde el punto de vista del bien jurídico originario, fraccionado o principal, como podría ser, por ejemplo, la renta fiscal, la salud, la seguridad y otros, serían atípicos.

Teniendo en cuenta la amplitud e imprecisión del tipo de contrabando, y que el bien jurídico constituido por el “debido control aduanero” se trataría en realidad de la creación de un peligro artificial cuya afectación es lesiva solo por poner en peligro otros bienes jurídicos, creemos conveniente considerar que solo resultarían antinormativas aquellas conductas que efectivamente pongan en peligro o lesionen aquellos bienes jurídicos finales que se pretenden proteger mediante el de carácter intermedio.

No nos parece que la mera “funcionalidad” que representa el “debido control aduanero” pueda constituirse en un bien jurídico de tamaño envergadura que amerite el grado de protección –conforme las distintas penalidades previstas– que le otorgan las disposiciones penales contenidas en el código aduanero, las que solo podrían adquirir cierto grado de razonabilidad si son

interpretadas como demandantes –para su aplicación– de la afectación de otro bien jurídico al cual aquella mera actividad administrativa precisamente pretende proteger.

4. TIPICIDAD OBJETIVA

Siguiendo la postura del profesor Pérez López en el delito de contrabando consiste en eludir, sustraerse, ocultar o burlar el control aduanero, ingresando mercancías del extranjero o extrayéndolas del territorio nacional, y por omisión correspondería a la no presentación de las mercancías para el despacho aduanero.

- a) **Sustraerse del control aduanero** consiste en ingresar o extraer mercancías donde la autoridad aduanera ejerce control; sustraerse es eludir una obligación o deber. Cuando decimos que el sujeto activo elude un control aduanero, hacemos referencia a que lo hace respecto al pago de los tributos referentes a la importación o exportación de mercancías.
- b) **Eludir el control aduanero** es evitar o huir de una dificultad, en este caso del pago de tributos y de la verificación de la procedencia del bien, por ejemplo, escondiendo la mercancía en el doble fondo de una maleta u ocultándola entre la ropa^[14]. También se realiza fuera de la jurisdicción de la Aduana, trasladando la mercancía por lugares no autorizados por la ley, por ejemplo, las modalidades denominadas “pampeo” que consiste en un desvío del puesto de control, o “culebra” que consiste en traspasar las fronteras violentamente en convoy de camiones llenos de mercancías, como ocurre en la zona de Puno (según los reportajes periodísticos).
- c) **Burlar el control aduanero** consiste en engañar, al sustituir mercancías, camuflarlas, acondicionarlas, etc., o transportarlas por lugares en los que no está permitido hacerlo y, de este modo, eludir el control aduanero.

[14] Ver: BRAMONT-ARIAS TORRES, Luis Alberto y GARCÍA CANTIZANO, María del Carmen. Ob. cit., p. 495.

- d) **La no presentación de mercancías para su verificación** consiste en omitir la obligación de exhibir los documentos que acreditan las mercancías, no obstante que estas ya se encuentren depositadas en la zona de despacho (zona primaria). Es la omisión de presentar mercancías al reconocimiento físico por parte de la autoridad aduanera.
- e) **Ocultar mercancías para su verificación o reconocimiento físico** consiste en esconderlas a la vista de la autoridad aduanera.
- f) **Sustraer mercancías de la verificación:** se realiza cuando se retiran las mercancías de la zona primaria antes de que la Administración Aduanera realice el respectivo reconocimiento físico.

Los actos subrepticios del agente durante el ingreso o para la extracción de mercancías al país, sin dar aviso a la Aduana, son constitutivos de la elusión del control aduanero que configura un fraude por omisión, mediante ocultación o silencio.

4.1. Sujetos activo y pasivo

La ley especial no refiere que el autor del delito deba tener cualidades determinadas, utiliza la forma neutra: "El que", por ende, podría ser cualquier persona (incluyendo los agentes de comercio exterior, despachadores, transportistas, responsables de almacenes, etc.), tratándose de un delito común. Cabe resaltar que la responsabilidad por la comisión del delito de contrabando puede recaer en el representante de una persona jurídica; por lo tanto, podría atribuírsele el compromiso de pago de la reparación civil, así como tercero civilmente responsable ante el Estado.

El sujeto pasivo es el titular del bien jurídico lesionado; en el delito examinado dicha calidad recae en la personería del Estado, representado por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat), quien está facultada para constituirse en parte civil en el proceso penal.

En el caso del tratamiento ecuatoriano, para el sujeto activo las normas de la Ley Orgánica de Aduanas no establecen ninguna calificación especial, está dirigido, por lo tanto, a cualquier persona que incurra en la conducta descrita en la hipótesis abstracta; sin embargo, está implícito que el contribuyente o su representante vinculados a la mercancía traficada ilícitamente son en primera instancia los responsables de los resultados del delito.

La concurrencia a título de participación en el ilícito de un funcionario público, que consta en el artículo 85 de la mencionada ley, no califica al sujeto activo, tiene sí el efecto de agravar la sanción para dicha persona.

Conviene precisar si la persona jurídica es susceptible de ser sancionada en el cometimiento del ilícito. Sabido es que este ente jurídico carece de conciencia y voluntad y no se le puede aplicar la sanción característica de la privación de la libertad, no obstante, no es menos cierto que en la actual economía se ha verificado que se crean entes jurídicos con el fin expreso de cometer ilícitos, y que asimismo, en otros casos aunque una persona jurídica actúe en el ámbito de la legalidad las personas se valen de ella para cometer delitos. Al ser el Código Tributario ley supletoria se entiende que a las personas jurídicas se les puede sancionar desde el ámbito penal atribuyéndoles responsabilidad real y solidaria con sus representantes, directivos, gerentes, administradores o mandatarios, quienes serán sancionadas pecuniariamente, según lo prescribe el artículo 347 de dicho Código.

En cuanto al sujeto pasivo de la infracción es la Administración Pública central representada por la administración de aduanas que intervendrá por medio de sus delegados como parte en los juicios penales por contrabando y demás delitos aduaneros.

5. TIPICIDAD SUBJETIVA

El delito de contrabando es un delito doloso. El agente debe haber actuado con el ánimo y voluntad de perpetrar el ilícito, eludiendo el control aduanero y evitando que se cumpla con el control del tráfico internacional por parte de la autoridad aduanera. No es necesaria la intención de obtener ventaja económica, importa solo la acreditación del dolo del agente de eludir el control aduanero. La intencionalidad del agente debe ser evidente al tratar de evitar que las autoridades aduaneras cumplan con su función de controlar el tráfico internacional de mercaderías^[15].

La prueba del dolo consiste en acreditar que la conducta típica del contribuyente se haya encaminado conscientemente a burlar los tributos (dolo directo), lo que debe probar la autoridad judicial, recurriendo a diversos

[15] GALLARDO MIRAVAL, Juvenal. Ob. cit., p. 292. PÉREZ LÓPEZ, Jorge. "Análisis del delito de Contrabando". En: *Gaceta Penal & Procesal Penal*. N° 22, Gaceta Jurídica, Lima, abril 2011, p. 128.

medios legales de prueba, en especial a instrumentales, testigos, etc., inclusive a través de la información de terceros e informes de peritos^[16].

En este orden de ideas en el caso ecuatoriano, no cabe duda de que los delitos aduaneros, y específicamente el contrabando no es realizable por la culpa; estos delitos solo pueden ser realizados con conciencia y voluntad, es decir, con representación y aceptación del resultado. Si se demuestra culpa, esto es, que el agente ha actuado sin representación del resultado o que, representándolo en su mente, no lo haya aceptado, no hay punibilidad y el hecho tendrá otras consecuencias jurídicas pero en ningún caso penales. Zavala Egas dice que: “Por otra parte, en cuanto al elemento subjetivo de la conducta, no puede existir contrabando sin el dolo. No es concebible un contrabando culposo punible. Si se da cualquier circunstancia de exclusión del dolo, como el error, se excluye, asimismo el contrabando punible”.

El segundo inciso del artículo 81 de la Ley Orgánica de Aduanas determina que para la configuración de los delitos se requiere la existencia de dolo, en ese sentido, cabe perfectamente la presunción de dolo contenida en el artículo 33 del Código Penal, pero esto no significa en ningún caso presunción de culpabilidad como algunos han querido interpretar. La presunción de inocencia no se ve alterada por la presunción de dolo, lo que establece la norma referida es acerca de la modalidad del acto y no otra cosa.

6. TENTATIVA Y CONSUMACIÓN

El contrabando, como tipo penal complejo, puede consumarse en un solo acto (como el ingresar al país por vías no habilitadas) o puede consumarse al final de la realización de una serie de actos destinados al ingreso de las mercancías al país. También se puede configurar este delito en grado de tentativa.

El artículo 9 de la Ley de Delitos Aduaneros señala que la tentativa será reprimida con la pena mínima legal que corresponda al delito consumado; y que se exceptúan de punición los casos en los que el agente se desista voluntariamente de proseguir con los actos de ejecución del delito o impida que produzca el resultado, salvo que los actos practicados constituyan por sí otros delitos.

[16] SANABRIA ORTIZ, Rubén. *Comentarios al Código Tributario y los ilícitos tributarios*. 3ª edición, San Marcos, Lima, 1997, p. 678.

El delito de contrabando se consuma cuando se ingresa, proveniente del extranjero, o se extrae mercancía del territorio nacional eludiendo el control aduanero.

Para los casos en lo que el sujeto activo ingresa mercancías sin pasar por la Aduana, es decir, trasladándose a través de otras rutas no controladas, el delito se consumará desde el mismo instante en que se encuentre en territorio nacional, en este caso no será posible hablar de tentativa, toda vez que el sujeto activo puede argumentar que su intención era declarar la mercancía. En el contrabando de ingreso por vías inhabilitadas configura el delito la mera ejecución; como, por ejemplo, el paso de mercancías desde Ecuador por la línea limítrofe a la nuestra.

Si el sujeto pretende ingresar la mercancía subrepticamente a través de la Aduana, el delito queda consumado cuando el sujeto pasa la Aduana o es sorprendido en el control escondiendo la mercancía. Antes de esto, sería difícil hablar de tentativa por cuanto –como en el caso antes mencionado– el sujeto puede argumentar que su intención era declarar la mercancía.

En el contrabando de ingreso por zona primaria se configura el delito, por ejemplo, en el caso de que un viajero en el aeropuerto camufle mercancías dentro de sus pertenencias, configurándose el ilícito penal si estas cruzan la línea de control de equipajes sin ser descubierto. Diferente es el caso del sujeto que trate de extraer mercancía de contrabando, siempre y cuando él mismo pase por la Aduana escondiéndola: habrá un delito consumado si es sorprendido en el mismo control aduanero con la mercancía, pero si es descubierto antes de pasar el control habrá que considerar la tentativa^[17].

Si la extracción de mercancías del país se pretende realizar utilizando vías distintas al paso de la Aduana, el delito estará consumado desde el momento en que comiencen a realizarse los actos tendientes a permitir la salida de la mercancía; por ejemplo: su descarga a un barco en el puerto o cuando el sujeto es detenido transportando la mercancía por una carretera en dirección a otro país, que, sin embargo, no pasa por la Aduana^[18].

[17] BRAMONT-ARIAS TORRES, Luis Alberto y GARCÍA CANTIZANO, María del Carmen. Ob. cit., p. 497. PÉREZ LÓPEZ, Jorge. "Análisis del delito de contrabando". En: *Gaceta Penal & Procesal Penal*. N° 22, abril 2011, p. 130.

[18] *Ibidem*, p. 494.

En el contrabando de salida, el tipo penal exige un resultado, es decir, que las mercancías se hayan efectivamente extraído del país. Por lo tanto, si el agente es descubierto antes de lograr extraer las mercancías podrá imputársele el delito de contrabando en grado de tentativa. No se exige para la consumación del ilícito penal que el sujeto activo haya obtenido un provecho.

Es en este punto perentorio comentar sobre el modelo ecuatoriano de tipificación, a pesar de que el literal o) del artículo 83 de la Ley Orgánica de Aduanas establece que en los casos descritos en los literales anteriores se sancionará la tentativa, desde un punto de vista fáctico en algunos de ellos no cabe la misma. Por otro lado, ya se expuso que la fórmula descrita adolece de una falla de técnica jurídica. Adicionalmente, el lugar donde ha sido ubicada la norma no es el más adecuado: debió hacérselo en un artículo independiente.

La tentativa se inscribe doctrinariamente en el proceso conocido como el *iter criminis*, es decir, en el camino del delito, pero para que esto acontezca en la realidad es necesario que la hipótesis descrita en el tipo penal admita una fraccionabilidad de los actos. Del sucinto análisis de los tipos descritos es evidente que algunos de ellos no admiten fragmentación en el proceso ejecutivo, consisten más bien en un solo acto. En la descripción de las conductas que constituyen delitos aduaneros existen algunos delitos que son ya formales, ya de omisión simple, ya con condiciones objetivas de punibilidad, y en todos ellos no cabe otra posibilidad que la consumación sin que puedan darse situaciones de tentativa.

7. CIRCUNSTANCIAS AGRAVANTES

El artículo 10 de la Ley N° 28008 señala las circunstancias agravantes del delito, en virtud de las cuales este se sanciona con pena privativa de libertad no menor de ocho ni mayor de doce años y setecientos treinta a mil cuatrocientos sesenta días de multa. Estas circunstancias son:

- a) Las mercancías objeto del delito sean armas de fuego, municiones, explosivos, elementos nucleares, abrasivos químicos o materiales afines; sustancias o elementos que por su naturaleza, cantidad o características pudieran afectar la salud, seguridad pública y medio ambiente.
- b) Interviene en el hecho en calidad de autor, instigador o cómplice primario un funcionario o servidor público en el ejercicio o en ocasión de

sus funciones, con abuso de su cargo o cuando el agente ejerce funciones públicas conferidas por delegación del Estado.

- c) Interviene en el hecho en calidad de autor, instigador o cómplice primario un funcionario público o servidor de la Administración Aduanera o un integrante de las Fuerzas Armadas o de la Policía Nacional a las que por mandato legal se les confiere la función de apoyo y colaboración en la prevención y represión de los delitos tipificados en la presente ley.
- d) Se cometiere, facilite o evite su descubrimiento o dificulte u obstruya la incautación de la mercancía objeto de material del delito mediante el empleo de violencia física o intimidación en las personas o fuerza sobre las cosas.
- e) Es cometido por dos o más personas o el agente integra una organización destinada a cometer los delitos tipificados en esta ley.
- f) Los tributos u otros gravámenes o derechos *antidumping* o compensatorios no cancelados o cualquier importe indebidamente obtenido en provecho propio o de terceros por la comisión de delitos tipificados en esta ley, sean superiores a cinco unidades impositivas tributarias.
- g) Se utilice un medio de transporte acondicionado o modificado en su estructura con la finalidad de transportar mercancías de procedencia ilegal.
- h) Se haga figurar como destinatarios o proveedores a personas naturales o jurídicas inexistentes, o se declare domicilios falsos en los documentos o trámites referentes a los regímenes aduaneros.
- i) Se utilice a menores de edad o a cualquier otra persona inimputable.
- j) Cuando el valor de las mercancías sea superior a veinte unidades impositivas tributarias.
- k) Las mercancías objeto del delito sean falsificadas o se les atribuya un lugar de fabricación distinto al real.

En los casos de los incisos b) y c), la sanción será además de inhabilitación conforme a los numerales 1, 2 y 8 del artículo 36 del Código Penal^[19].

El artículo 7 de la Ley de Delitos Aduaneros señala que al que financie por cuenta propia o ajena la comisión de los delitos tipificados en ella, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de ocho ni mayor de doce años y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días multa.

8. PENA Y CONSECUENCIAS ACCESORIAS

La problemática del contrabando y su represión exige una acción oportuna del aparato judicial y penalidades efectivas. Depende también –entre otros factores– de la eficacia fiscal y de la estructura de impuestos que aplican a los comerciantes y productores formales^[20].

Según la ley, la persona que comete el delito de contrabando en sus diferentes modalidades será reprimida con pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años, y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días multa.

Respecto a las consecuencias accesorias, es preciso señalar que toda pena que impusiere por delito de contrabando llevará consigo el decomiso de los bienes, efectos e instrumentos de aquel, encargándose la Administración Aduanera de su adjudicación o destrucción de acuerdo a los artículos 23 y siguientes de la Ley N° 28008.

El artículo 11 de la mencionada ley señala que si para la ejecución de un delito aduanero se utiliza la organización de una persona jurídica o negocio unipersonal, con conocimiento de sus titulares, el juez deberá aplicar, según la gravedad de lo hechos conjunta o alternativamente, las siguientes medidas:

[19] **Artículo 36 del Código Penal.** - “La inhabilitación producirá, según disponga la sentencia: (...) 1. Privación de la función, cargo o comisión que ejercía el condenado, aunque provenga de elección popular. 2. Incapacidad para obtener mandato, cargo, empleo o comisión de carácter público (...). 8. Privación de grados militares o policiales, títulos honoríficos u otras distinciones que correspondan al cargo, profesión u oficio del que se hubiese servido el agente para cometer el delito”.

[20] Ver: GARCÍA D., Jaime A. *Modernización del comercio exterior y reforma aduanera en el marco de promoción de la libre competencia*. Herál Mol, Lima, 1999, p. 79.

- a. Clausura temporal o definitiva de sus locales o establecimiento.
- b. Disolución de la persona jurídica.
- c. Cancelación de licencias, derechos y otras autorizaciones administrativas o municipales de que disfruten.
- d. Prohibición temporal o definitiva a la persona jurídica para realizar actividades de la naturaleza de aquellas en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito.

Simultáneamente, con la medida dispuesta, el juez ordenará a la autoridad competente la intervención de la persona jurídica para los fines legales correspondientes, con el objeto de salvaguardar los derechos de los trabajadores y acreedores.

Asimismo, el artículo 12 de la misma ley dispone que si los responsables de los delitos fuesen extranjeros, serán condenados, además, con una pena de expulsión definitiva del Perú, la que se ejecutará después de cumplida la pena privativa de libertad en nuestro país.

9. TIPIFICACIONES EN OTROS PAÍSES

Paraguay

Artículo 225.- Contrabando. Concepto

Existe contrabando, en toda entrada o salida de mercaderías o efectos de cualquier naturaleza, realizada en forma clandestina o violenta o sin la documentación legal correspondiente o en violación de los requisitos esenciales exigidos por las leyes aduaneras o de disposiciones especiales establecidas para la entrada o salida de determinados artículos, sean de carácter aduanero o no.

Costa Rica

Artículo 211.- Contrabando

Quien introduzca en el territorio nacional o extraiga de él mercancías de cualquier clase, valor, origen o procedencia, eludiendo el ejercicio del control aduanero, aunque con ello no cause perjuicio fiscal, será sancionado

con una multa de dos veces el monto del valor aduanero de las mercancías objeto de contrabando, y con pena de prisión, según los rangos siguientes:

- a) De seis meses a tres años, cuando el valor aduanero de la mercancía exceda de cinco mil pesos centroamericanos y no supere los diez mil pesos centroamericanos.
- b) De uno a cinco años, cuando el valor aduanero de la mercancía supere la suma de diez mil pesos centroamericanos.

El valor aduanero de las mercancías será fijado en sede judicial, mediante ayuda pericial y de conformidad con la normativa aplicable”.

República Dominicana

Artículo 167.- (Derogado y sustituido por la Ley N° 302 de fecha 30/06/1966, G. O. 8993)

Se califica como delito de contrabando la introducción o la salida del territorio nacional, así como el transporte interno, la distribución, el almacenamiento, o la venta pública o clandestina de mercancía, implementos, productos, géneros, maquinarias, repuestos materiales, materias primas, objetos y artículos con valor comercial o artístico que hayan sido pasados o no por las aduanas del país, en complicidad o no con cualquier funcionario o autoridad, sin haber cumplido con todos los requisitos ni satisfecho el pago total de los derechos e impuestos previstos por las leyes de importación y de exportación. Además, se reputará para los fines de esta Ley, delito de contrabando, el tráfico con mercancías exoneradas, sin llenar previamente los requisitos de la Ley de Exoneraciones, para la venta de las mismas. Párrafo I.- El delito de contrabando se comprueba cuando el poseedor de una mercancía cualquiera no pueda presentar, a requerimiento de autoridad competente, en un plazo de 24 horas laborales siguientes al día de haber sido sorprendido, la documentación comprobatoria de que ha cumplido con todas las disposiciones fiscales contenidas en este artículo, o que adquirió dicha mercancía de una persona que a su vez pueda probar, dentro de ese mismo plazo, que ha cumplido con todos los requisitos hará recaer sobre esta las sanciones previstas para el delito de contrabando conjuntamente con el poseedor de la mercancía. Párrafo II.- En ningún caso se aceptará el alegato de la adquisición de la mercancía, por parte del poseedor, de persona o personas desconocidas, como liberatorio de las sanciones establecidas por esta Ley, y el poseedor será considerado, para todos los fines de la misma, como el infractor responsable. Párrafo III. (Modificado por la

Ley N° 265, de fecha 6/3/68, G. O. 9074), los cigarros, cigarrillos, y los estupefacientes que sean comisados en virtud de esta ley, no podrán venderse, debiendo destruirse públicamente dentro de las cuarenta y ocho (48) horas de haberse comprobado el delito de contrabando conforme a lo previsto en el Párrafo I de este mismo artículo. Esta destrucción se hará en presencia de una comisión designada para tal fin, la cual levantará un acta que remitirá al Colector de Aduana. Los demás objetos comisados serán puestos por la aduana en pública subasta en un plazo no mayor de treinta (30) días si fueren de libre circulación comercial y su producto se ingresa al Tesoro Público.

Artículo 168.- La tentativa de contrabando se castigará como el hecho consumado, según las distinciones que más adelante se establecen.

Chile

Artículo 168 de la OA

Incurrirá en el delito de contrabando el que introduzca al territorio nacional, o extraiga de él, mercancías cuya importación o exportación, respectivamente, se encuentren prohibidas.

Comete también el delito de contrabando el que, al introducir al territorio de la República, o al extraer de él, mercancías de lícito comercio, defraude la hacienda pública mediante la evasión del pago de los tributos que pudieren corresponderle o mediante la no presentación de las mismas a la Aduana.

Asimismo, incurre en el delito de contrabando el que introduzca mercancías extranjeras desde un territorio de régimen tributario especial a otro de mayores gravámenes, o al resto del país, en alguna de las formas indicadas en los incisos precedentes.

Bolivia

Artículo 166

Comete delito de contrabando:

- a) Quien instruya o realice tráfico de mercancías para su introducción o extracción del territorio aduanero nacional en forma clandestina.
- b) Quien realice tráfico de mercancías sin la documentación legal o en violación de los requisitos esenciales exigidos por las normas aduaneras o por leyes especiales.

- c) Quien realice tráfico de mercancías eludiendo el control aduanero o por vías u horarios no habilitados.
- d) Quien realice transbordo de mercancías infringiendo disposiciones de esta Ley o las descargue en lugares distintos de la aduana de destino, salvo fuerza mayor comunicada en el día a la administración de la aduana.
- e) Quien comercialice mercancías transportadas ilegalmente.
- f) Quien realice tráfico o comercialización de mercancías extranjeras dentro del territorio nacional sin el amparo de la respectiva documentación aduanera, conforme a lo establecido en el artículo 4 de la presente Ley. Quien retire del control aduanero mercancías no comprendidas en la Declaración Aduanera que ampara el régimen al que debieran ser sometidas.
- g) Quien tenga o comercialice mercancías cuya importación se encuentre prohibida.
- h) Quien tenga mercancías extranjeras sin la autorización de la Aduana Nacional o comercialice mercancías, mientras están bajo el Régimen de Tránsito Internacional ingresadas al territorio nacional bajo el régimen de tránsito aduanero internacional.
- i) Quien infrinja otras disposiciones expresamente señaladas en la presente Ley.
- j) Quien realice cualquiera de los actos señalados en el artículo 66, numeral II de la presente Ley.

El delito de contrabando no quedará desvirtuado al no estar gravadas las mercaderías con el pago de tributos aduaneros.

Ecuador

Artículo 82.- Delito aduanero

El delito aduanero consiste en el ilícito y clandestino tráfico internacional de mercancías, o en todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño que induzca a error a la autoridad aduanera, realizados para causar perjuicios al fisco, evadiendo el pago total o parcial de impuestos o el cumplimiento de normas aduaneras, aunque las mercancías no sean objeto de tributación.

México

Artículo 177.- Se presumen cometidas las infracciones establecidas por el artículo 176 de esta Ley, cuando:

- I. Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aun cuando sean de rancho o abastecimiento.
- II. Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional, salvo caso de fuerza mayor, así como cuando se efectúe un transbordo entre dos aeronaves con mercancía extranjera, sin haber cumplido los requisitos previstos en el artículo 13 de esta Ley.
- III. Durante el plazo a que se refiere el artículo 108, fracción I de esta Ley, la maquiladora o empresa con programa de exportación autorizado por la Secretaría de Economía que hubiera efectuado la importación temporal, no acrediten que las mercancías fueron retornadas al extranjero, se destinaron a otro régimen aduanero o que se encuentran en el domicilio en el cual se llevará a cabo el proceso para su elaboración, transformación o reparación manifestado en su programa.
- IV. Se introduzcan o extraigan del país mercancías ocultas o con artificio tal que su naturaleza pueda pasar inadvertida, si su importación o exportación está prohibida o restringida o por la misma deban pagarse los impuestos al comercio exterior.
- V. Se introduzcan al país mercancías o las extraigan del mismo por lugar no autorizado.
- VI. Se encuentren en la franja o región fronteriza del país, mercancías que en los términos de la fracción XX del artículo 144 de esta Ley, deban llevar marbetes o sellos y no los tengan.
- VII. Se encuentren fuera de la franja o región fronteriza del país, mercancías que lleven los marbetes o sellos a que se refiere la fracción XX del artículo 144 de esta Ley.
- VIII. Tratándose de mercancías susceptibles de ser identificadas individualmente, no se consigne en el pedimento, en la factura, en el documento de embarque o en relación que en su caso se haya anexado al pedimento, los números de serie, parte, marca, modelo o, en su defecto, las especificaciones técnicas o comerciales necesarias para identificar las

mercancías y distinguirlas de otras similares, cuando dichos datos existan. Esta presunción no será aplicable en los casos de exportación, salvo tratándose de mercancías importadas temporalmente que retornen en el mismo estado o que se hubieran importado en los términos del artículo 86 de esta Ley.

- IX. Se exhiban para su venta mercancías extranjeras sin estar importadas definitivamente o sujetas al régimen de depósito fiscal, con excepción de las muestras o muestrarios destinados a dar a conocer mercancías que se hubieran importado temporalmente.
- X. Las mercancías extranjeras destinadas al régimen de depósito fiscal no arriben en el plazo autorizado al almacén general de depósito o a los locales autorizados.



CAPÍTULO SEGUNDO

Defraudación de rentas de aduanas

Defraudación de rentas de aduanas

1. CONCEPTO E IMPORTANCIA DE LA TIPIFICACIÓN

El propio artículo 4 de la Ley N° 28008 determina la descripción del tipo jurídico que sanciona la conducta de la defraudación de rentas de aduanas. Así, dicho artículo precisa que:

“El que mediante trámite aduanero, valiéndose de engaño, ardid, astucia u otra forma fraudulenta deja de pagar en todo o en parte los tributos u otro gravamen o los derechos *antidumping* o compensatorios que gravan la importación o aproveche ilícitamente una franquicia o beneficio tributario, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días multa”.

Sobre el tema del delito de defraudación tributaria, Tocunaga menciona que “(...) en materia penal defraudar a la renta de aduanas significa eludir el pago de tributos que por derecho le corresponde percibir al fisco, como acreedor del tributo aduanero (...), ahora bien, la defraudación de rentas de aduanas, puede conceptualizarse como la acción dolosa destinada a valerse de un trámite aduanero, con el deliberado propósito de eludir el pago de los tributos de esa renta”.

Como se observa, en la configuración de este tipo de delito se presenta una acción dolosa destinada a valerse de un trámite aduanero con el deliberado propósito de eludir el pago de todo o parte del tributo.

Para configurar entonces la conducta sancionable el transgresor al sistema ingresa y busca someterse al control aduanero, gestiona el despacho aduanero, de manera formal y ordinaria, utilizando los documentos y desarrollando el procedimiento establecido en la Ley, pero de una manera deliberada procura ocultar, engañar, para dejar de pagar tributos u otro gravamen.

2. MODALIDADES DE LA DEFRAUDACIÓN DE RENTAS DE ADUANAS

Constituyen modalidades del delito de defraudación de rentas de aduana y serán reprimidas las acciones siguientes:

- a. Importar mercancías amparadas en documentos falsos o adulterados o con información falsa en relación con el valor, calidad, cantidad, peso, especie, antigüedad, origen u otras características como marcas, códigos, series, modelos, que originen un tratamiento aduanero o tributario más favorable al que corresponde a los fines de su importación.
- b. Simular ante la Administración Aduanera total o parcialmente una operación de comercio exterior con la finalidad de obtener un incentivo o beneficio económico o de cualquier índole establecido en la legislación nacional.
- c. Sobrevaluar o subvaluar el precio de las mercancías, variar la cantidad de las mercancías a fin de obtener en forma ilícita incentivos o beneficios económicos establecidos en la legislación nacional, o dejar de pagar en todo o en parte derechos *antidumping* o compensatorios.
- d. Alterar la descripción, marcas, códigos, series, rotulado, etiquetado, modificar el origen o la subpartida arancelaria de las mercancías para obtener en forma ilícita beneficios económicos establecidos en la legislación nacional.
- e. Consumir, almacenar, utilizar o disponer de las mercancías en tránsito o reembarque incumpliendo la normativa reguladora de estos regímenes aduaneros.



CAPÍTULO TERCERO

Receptación aduanera

Receptación aduanera

1. CONCEPTO E IMPORTANCIA DE LA TIPIFICACIÓN

Conforme lo señala el artículo 6 de la Ley N° 28008, se sanciona como delito lo siguiente:

“El que adquiere o recibe en donación, en prenda, almacena, oculta, vende o ayuda a comercializar mercancías cuyo valor sea superior a dos Unidades Impositivas Tributarias y que de acuerdo a las circunstancias tenía conocimiento o se comprueba que debía presumir que provenía de los delitos contemplados en esta Ley, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de tres ni mayor de seis años y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días multa”.

Como se aprecia, este tipo penal se da finalizado o consumado el hecho delictuoso de contrabando. Constituye también un delito autónomo, cuyo autor es otra persona en la comisión de un hecho nuevo.

Tanto en el delito de contrabando como en la receptación aduanera, se le niega al Fisco su derecho de percepción de los tributos. Para que se configure el adquirente debe haber comprado una mercancía extranjera que no ha sido nacionalizada.

2. CIRCUNSTANCIAS AGRAVANTES

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley N° 28008, se regula el tema de las circunstancias agravantes del siguiente modo:

Serán reprimidos con pena privativa de libertad no menor de ocho ni mayor de doce años y setecientos treinta a mil cuatrocientos sesenta días multa, los que incurran en las circunstancias agravantes siguientes, cuando:

- a. Las mercancías objeto del delito sean armas de fuego, municiones, explosivos, elementos nucleares, abrasivos químicos o materiales afines, sustancias o elementos que por su naturaleza, cantidad o características pudieran afectar la salud, seguridad pública y el medio ambiente.
- b. Interviene en el hecho en calidad de autor, instigador o cómplice primario un funcionario o servidor público en el ejercicio o en ocasión de sus funciones, con abuso de su cargo o cuando el agente ejerce funciones públicas conferidas por delegación del Estado.
- c. Interviene en el hecho en calidad de autor, instigador o cómplice primario un funcionario público o servidor de la Administración Aduanera o un integrante de las Fuerzas Armadas o de la Policía Nacional a las que por mandato legal se les confiere la función de apoyo y colaboración en la prevención y represión de los delitos tipificados en la presente Ley.
- d. Se cometiére, facilite o evite su descubrimiento o dificulte u obstruya la incautación de la mercancía objeto material del delito mediante el empleo de violencia física o intimidación en las personas o fuerza sobre las cosas.
- e. Es cometido por dos o más personas o el agente integra una organización destinada a cometer los delitos tipificados en esta Ley.
- f. Los tributos u otros gravámenes o derechos *antidumping* o compensatorios no cancelados o cualquier importe indebidamente obtenido en provecho propio o de terceros por la comisión de los delitos tipificados en esta Ley, sean superiores a cinco Unidades Impositivas Tributarias.
- g. Se utilice un medio de transporte acondicionado o modificado en su estructura con la finalidad de transportar mercancías de procedencia ilegal.
- h. Se haga figurar como destinatarios o proveedores a personas naturales o jurídicas inexistentes, o se declare domicilios falsos en los documentos y trámites referentes a los regímenes aduaneros.
- i. Se utilice a menores de edad o a cualquier otra persona inimputable.
- j. Cuando el valor de las mercancías sea superior a veinte (20) Unidades Impositivas Tributarias.

- k. Las mercancías objeto del delito sean falsificadas o se les atribuye un lugar de fabricación distinto al real.

En el caso de los incisos b) y c), la sanción será, además, de inhabilitación conforme a los numerales 1), 2) y 8) del artículo 36 del Código Penal.

3. CASO PRÁCTICO SOBRE EL ALCANCE PARCIAL DE LOS DELITOS DE DERECHOS DE AUTOR Y DE LA RECEPCIÓN ADUANERA

Como lo explica el profesor Pajuelo Beltrán, sobre este aspecto consideramos que dicha intervención dio como resultado la incautación de mercadería consistente en CDs de películas que habían sido grabados, y exhibidos para su venta en uno de los tantos centros comerciales tipo “Malvinas” o “Polvos Azules”.

La investigación preliminar contiene como es obvio una propuesta de tipificación –decimos propuesta de tipificación por cuanto la configuración del tipo se da incluso luego de la etapa intermedia, es decir, en la etapa de juzgamiento como comentaremos más adelante– anclada en los presupuestos del Decreto Legislativo N° 822 que regula en el Perú la comisión del delito contra los derechos de autor de la siguiente manera.

Tomemos, por ejemplo, el artículo 217 del Código Penal sobre difusión, distribución y circulación de la obra sin la autorización del autor, dice: será reprimido con pena privativa de libertad no menor de dos ni mayor de seis años y con treinta a noventa días-multa, el que con respecto a una obra, una interpretación o ejecución artística, un fonograma, o una emisión o transmisión de radiodifusión, o una grabación audiovisual o una imagen fotográfica expresada en cualquier forma, realiza alguno de los siguientes actos, sin la autorización previa y escrita del autor o titular de los derechos:

- a. La modifique total o parcialmente.
- b. La reproduzca total o parcialmente, por cualquier medio o procedimiento.
- c. La distribuya mediante venta, alquiler o préstamo público.
- d. La comunique o difunda públicamente por cualquiera de los medios o procedimientos reservados al titular del respectivo derecho.

- e. La reproduzca, distribuya o comunique en mayor número que el autorizado por escrito”.

En tal sentido, Indecopi a la fecha juega un rol que debiera revisarse a efectos de que la acción penal ciertamente reúna los requisitos no solo de tipo sino de antijuridicidad debido a que el artículo del cuerpo legal en mención establece que la actuación de un proceso administrativo ante el Indecopi no se considera vía previa por lo que la acción penal procede sin que el titular previamente haya recurrido a la instancia administrativa, lo que entraría en franca colisión en cuanto a la legalidad de estos operativos por cuanto si no se cuenta con la denuncia previa de parte del titular adolecería del elemento de antijuridicidad no solamente en el ámbito penal sino en el resto de fueros llamados a la protección de este particular derecho.

Una muestra de la discordancia de la realización de operativos sin denuncia expresa del titular del derecho moral protegido estriba en que luego de ejecutada la sentencia condenatoria se procederá a la entrega de los bienes incautados y comisados a favor del titular del derecho –artículo 221 del Código Penal– pero dicha entrega **no tiene carácter indemnizatorio**, lo que implica una situación innecesariamente compleja por cuanto no se clarifica la naturaleza de esta imposición que probablemente sea justa pero que en todo caso debe ir alineada con el derecho de que esta entrega se asuma luego de que el juzgamiento se derive una denuncia expresa del titular del *copyright*. Por consiguiente nos encontramos ante un titularato de jure que colisiona con el carácter de personalísimo que tiene el derecho de autor.

En otras realidades, el delito contra los derechos de autor es una transgresión de carácter federal como el caso de México que protege el *copyright* hasta por un periodo de cien años después de la muerte del autor, lo que demuestra su importancia y gravedad.

En fin, estas disquisiciones pueden dar para largo y ser materia de otras opiniones ya que lo que se desea es aportar al debate, sin embargo el referido expediente contiene como delito colateral el delito de receptación aduanera, de modo tal que nos llamó la atención respecto de lo que habría ocurrido en sede judicial al momento de dictarse una eventual sentencia condenatoria y lamentablemente nos encontramos con que el nuevo modelo procesal penal aún no ha producido una sentencia firme en este sentido.

En el caso concreto se arribó a un acuerdo de terminación anticipada del proceso y esto ocasiona que la historia quede incompleta en cuanto a jurisprudencia sobre la materia. Por un lado, el tratamiento de la sanción penal

por atentar contra el *copyright* y, por otro, la eventual inexistencia del tipo penal de receptación por la falta de un elemento de tipo connatural como es la preexistencia de delito aduanero.

En el primer caso tenemos un derecho e interés personalísimo relativo al autor de la obra y por otro lado el interés del Estado como titular frente a la perpetración del ilícito aduanero que no puede fácilmente transarse en la vía premial penal por existir interés público gravemente comprometido.

Desarrollando este último aspecto diremos que el procesamiento penal del delito de receptación aduanera conlleva a la preexistencia de delito aduanero, es decir, que no existe receptación como figura penal autónoma sino que necesariamente el presupuesto típico, antijurídico y culpable importa la preexistencia de delito aduanero como es el caso de: Contrabando, defraudación de rentas de aduanas, tráfico de mercancías de importación restringida o de importación prohibida, ello porque la receptación aduanera se encuentra definida básicamente como la figura por la que el agente (art. 6 de la Ley N° 28008) que adquiere o recibe en prenda, almacena, oculta, vende o ayuda a comercializar mercancías cuyo valor sea mayor a 2 UIT. Ya en un aporte anterior decíamos que “es importante destacar que esta figura tomada de los delitos contra el patrimonio tampoco admite la figura de la doble receptación o receptación por receptación, es decir, se constriñe la responsabilidad a nivel de autoría solamente al primer adquirente de bienes de procedencia presuntamente ilícita (...)”. Además que: dichas mercancías serán apreciadas por el sujeto que de acuerdo a las circunstancias tenía conocimiento de su procedencia ilegal o se comprueba que debía presumir que provenía de los delitos contemplados en la LDA.

Evidentemente, y además, esta conducta requiere la presencia de dolo y como bien se sabe la dogmática penal requiere esa afirmación positiva para procesar la conducta ilícita, sin embargo, repito, en estos casos a veces entra en conflicto el interés o, mejor diríamos, derecho del consumidor, quien no se encuentra obligado a premunirse de documentación de importación de bienes adquiridos para consumo final.

Material e inclusive procesalmente entonces se requiere que exista y se pruebe primero delito aduanero para que se pueda procesar el delito eventual de receptación, es una figura bipolar por la que podemos afirmar como axioma que puede existir delito de contrabando sin receptación pero no puede existir delito de receptación sin contrabando. Por consiguiente, se debe reafirmar la necesidad de que en la etapa de investigación preliminar

el Ministerio Público disponga la ejecución de determinadas diligencias pero con un direccionamiento previo: corroborar que se ha perpetrado un ilícito aduanero, plantear una teoría del caso basado en una premisa independiente que no es otra que la figura tipo, y una premisa dependiente: la receptación.

Menudo trabajo, pues en muchos casos la tarea no resulta sencilla cuando nos encontramos con que por ejemplo cuando el fraude se origina en un tercer país, surgen serias limitaciones para acreditar por parte de las autoridades gubernamentales de países en el extranjero. Claro, la ley penal por definición –principio de aplicación espacial– se aplica a los hechos cometidos dentro del territorio nacional.

Sin embargo, tampoco hay que olvidar que cuando una mercancía inicia el proceso de destinación aduanera desde el extranjero, desde cualquier plaza, va a ingresar al país por vía y territorio aduanero autorizado, de modo tal que –con excepción del delito de contrabando– se encuentra sometido al control aduanero efectivo y bajo la presunción de prenda legal aduanera, pudiendo eventualmente ser objeto de devolución al exterior mediante reembarque o a ser sometido a un régimen suspensivo como es el caso del régimen de depósito o, por último, en el caso de que la mercancía sea materia de tránsito internacional no sería susceptible fácilmente de interdicción por la autoridad aduanera dado que no se ha producido la importación o nacionalización, que sí se traduciría en un atentado contra el control de aduanas o contra el erario nacional.

Queda claro entonces que en el caso de asumir intraproceso que efectivamente nos encontremos ante una figura delictiva de receptación aduanera las intervenciones acotadas deben agotarse en la etapa de investigación preliminar o preparatoria para la acreditación del delito base de contrabando, sin embargo a la fecha nos hemos dado con muchos casos en que el Ministerio Público viene procesando a los delitos contra los derechos intelectuales y de eventual receptación aduanera como si se tratara de dos elementos de confluencia natural. Por ello se viene produciendo que en la vía premial de la terminación anticipada el delito de receptación junto al delito contra los derechos de autor de modo que deviene en cuestionable el proceder de los jueces de investigación preparatoria que aceptan acuerdos de terminación sin que se haya corroborado la configuración del delito base.

No puede caer el Ministerio Público en ningún tipo de facilismo para fundamentar un caso y menos en aquel que pretende fundar una acusación de existencia de receptación si es que no se ha acreditado previa y perfectamente el delito aduanero respecto del cual proviene el bien materia de receptación.

En modo alguno es nuestra intención pretender fomentar una cultura de impunidad en la materia. Nuestro enfoque es constructivo, como no puede ser de otra manera.

Se trata de que la dogmática material penal y adjetiva penal implica la observancia de requisitos de procedibilidad para el adecuado procesamiento e imputación legítima en defensa del interés penalmente tutelado.

Ciertamente hago valer la oportunidad que la tendencia mundial respecto de la base penal implica un giro hacia el minimalismo y también ello opera en materia penal aduanera. Claro, lo cierto es que ante los tratados comerciales contemporáneos en todo el orbe y la velocidad de las transacciones van a dar como resultado una suerte de quite de fronteras y ese derecho aduanero penal mínimo en mucho tendrá una misma base con los delitos de propiedad intelectual.

Por ejemplo, si observamos a estas alturas cómo vienen operando las aduanas (en realidad al estar unificada la política fiscal debemos hablar de una sola Aduana) las fronteras de los países conformantes de la UE –máximo parangón en materia de integración de mercados en el mundo– en la cosa del control aduanal nos damos con la siguiente realidad: los controles aduaneros son totalmente aleatorios y prácticamente se limitan a cosas puntuales relativas a contrabando de mercancías prohibidas en razón de salud pública (TID).

El combate a las actividades de piratería deberán en todo caso reformularse, sin duda, pero con un programa paralelo no a nivel penal sino de intensificación de la generación de un entorno cultural de defensa de la creación intelectual y artística sobre el cual nuestro sistema educativo no dice casi nada, así como para impulsar de verdad la investigación científica de patentes y desarrollo de un efectivo esquema de protección a la propiedad intelectual conforme un derrotero del nivel de la Organización Mundial de Propiedad Intelectual con la visión de producir tecnología de calidad para no tener que darle la carga a la cuestión meramente represiva.

Se requiere una vez más el rediseño de una política económica y social del progreso de nuestras naciones emergentes sobre todos los temas que involucran a la capacidad de lograr el progreso. Todo ello es propiedad intelectual, el nuevo idioma para salir del atraso y la espada de Damocles del subdesarrollo que aún se cierne sobre nosotros. Debemos promover las primeras medidas para no criminalizar innecesariamente determinadas prácticas negativas pero que en el fondo son de índole comercial abusiva y en cambio plantear las soluciones desde un punto de vista netamente político-económico.

CONSUMACIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN DE RENTAS DE ADUANAS AGRAVADA

“(...) los hechos a que se refiere el presente proceso se consumaron el veintiséis de abril de mil novecientos noventa y seis cuando el encausado Lolas de Saba formuló la declaración única de importación que originó las desgravaciones tributarias solicitadas basadas en información falsa, por lo que desde ese momento a la fecha que se emitió la resolución recurrida ha transcurrido en exceso el plazo de prescripción de la acción penal –doce años– (...)”.

SALA PENAL PERMANENTE

R. N. N° 550-2009-LIMA

Lima, veintinueve de abril de dos mil diez

VISTOS; interviene como ponente el señor Juez Supremo Calderón Castillo; el recurso de nulidad interpuesto por la parte civil-Procurador Público Ad-Hoc Adjunto de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria contra el auto superior de fojas quinientos noventa y dos, dictada en audiencia de fecha veinticinco de agosto de dos mil ocho que declaró fundada la excepción de prescripción de la acción penal y consecuentemente extinguida la acción penal a favor de Labide Casis Lolas De Saba por delito de defraudación de rentas de aduanas y delito contra la fe pública-falsedad material y falsedad genérica en agravio del Estado; de conformidad con el dictamen de la señora Fiscal Adjunta Suprema en lo Penal; y **CONSIDERANDO: Primero:** Que la parte civil en su recurso formalizado de fojas seiscientos alega que se debió formular acusación por el delito de defraudación de rentas de aduanas agravada; por lo que la Sala Penal debió

disponer la ampliación de la acusación conforme al artículo doscientos sesenta y tres del Código de Procedimientos Penales; añade además que la resolución cuestionada no se encuentra debidamente motivada. **Segundo:** Que conforme la acusación fiscal de fojas cuatrocientos cincuenta y tres se acusó a Labide Casis Lolas De Saba por los delitos de defraudación de rentas de aduanas y contra la fe pública-falsedad material y falsedad genérica previstos en el artículo cuatro de la Ley número veintiséis mil cuatrocientos sesenta y uno y los artículos cuatrocientos veintisiete y cuatrocientos treinta y ocho del Código Penal, respectivamente, ilícitos penales por los que se emitió el auto de enjuiciamiento de fojas quinientos veinticuatro; del veinte de diciembre de dos mil siete. **Tercero:** Que al respecto debe tenerse en cuenta que el delito de falsificación de documento privado es sancionado con una pena privativa de libertad no mayor de cuatro lo mismo que el delito de falsedad genérica; y el delito de defraudación de rentas de aduanas previsto en el artículo cuatro de la Ley número veintiséis mil cuatrocientos sesenta y uno, aplicable al presente caso por ser más favorable a la acusada, era sancionado con pena conminada no menor de cinco ni mayor de ocho años de pena privativa de libertad; que, en tal sentido para el cómputo del plazo de prescripción de la acción se debe considerar la pena del delito más grave –que corresponde al de defraudación de rentas de aduanas–; que, al respecto, el artículo ochenta del acotado Código establece que cuando se trata de pena privativa de la libertad, la acción penal prescribe cuando transcurre un plazo igual al máximo de la pena fijada por ley para el delito objeto del proceso penal –en este caso es de ocho años de plazo ordinario, por ser el delito más grave–, plazo al que debe sumársele una mitad –cuatro años de plazo extraordinario– en armonía con la última parte del artículo ochenta y tres del mismo cuerpo legal, lo que implica que el plazo total de prescripción resulta ser de doce años. **Cuarto:** Que, según la tesis inculpativa, los hechos a que se refiere el presente proceso se consumaron el veintiséis de abril de mil novecientos noventa y seis cuando el encausado Lolas de Saba formuló la declaración única de importación que originó las desgravaciones tributarias solicitadas basadas en información falsa, por lo que desde ese momento a la fecha que se emitió la resolución recurrida ha transcurrido en exceso el plazo de prescripción de la acción penal –doce años–, razón por la cual es de estimar que lo resuelto por el Colegiado Superior se sujeta al mérito de los actuado, no siendo operante una eventual desvinculación de los términos de la acusación fiscal por no haberse planteado esta posibilidad en el curso del proceso, la que por lo demás no ha sido considerada ni compartida por el Ministerio Público en todos sus instancias.

Por estos fundamentos: declararon **NO HABER NULIDAD** en el auto superior de fojas, quinientos noventa y dos, del veinticinco de agosto de dos mil ocho que declaró fundada la excepción de prescripción de la acción penal deducida por la encausada Labide Casis Lolas De Saba, en consecuencia extinguida la acción penal instaurada en su contra por los delitos de defraudación de rentas de aduanas y contra la fe pública-falsedad material y falsedad genérica en agravio del Estado; con lo demás que al respecto contiene y es materia del recurso; y los devolvieron.

S.S.

LECAROS CORNEJO

PRADO SALDARRIAGA

PRÍNCIPE TRUJILLO

CALDERÓN CASTILLO

SANTA MARÍA MORILLO

■ TRANSPORTE DE MERCANCÍAS DE CONTRABANDO

“(...) este delito en particular reprime, entre otros, aquel comportamiento que consiste en transportar mercancías –llevar a trasladarlas de un lugar a otro–, cuyo valor supere las cuatro Unidades Impositivas Tributarias, a sabiendas de que procede de contrabando; que, a final de cuentas, el tipo penal en cuestión reprime propiamente un acto de colaboración con el contrabando, en concreto de las actividades de transporte de mercancías, estimada fundamental para el logro de sus objetivos económicos ilícitos, de suerte que la represión se extiende a todo el ámbito de la circulación de las mercancías de contrabando (...)”.

SALA PENAL PERMANENTE

R.N. N° 2716-2004-CONO NORTE-LIMA

Lima, nueve de noviembre de dos mil cuatro

VISTOS; el recurso de nulidad interpuesto por los encausados Segundo Nicolás Oblitas Villalobos, Carlos Alberto Rodas Hidalgo, Víctor Jesús Chavarría Cholán y César Augusto Martínez Pasapera contra la sentencia de fojas tres mil doscientos setenta y cuatro, en el extremo que los condena por el delito de contrabando en su modalidad agravada y por la parte civil (Sunat) en el

extremo que absuelve a Celia Ignacio Aponte por el delito de contrabando y fija en veinte mil nuevos soles la reparación civil; de conformidad en parte con el dictamen del señor Fiscal Supremo en lo Penal; por sus fundamentos pertinentes; y **CONSIDERANDO: Primero.-** Que el sentenciado Segundo Nicolás Oblitas Villalobos al impugnar la sentencia sostiene que la ampliación del auto apertorio de instrucción originario por la modalidad agravada se hizo a solicitud de la Procuraduría Pública del Estado cuando no tenía la calidad de parte civil, incurriéndose de esta manera en causal de nulidad insalvable al formularse la acusación fiscal en esas condiciones; que, de otro lado, acepta que parte de la mercadería incautada era de su propiedad, esto es, ocho paquetes de rollos de cámara fotográfica por un valor de ochocientos sesentitrés soles, la que no superan las cuatro unidades impositivas tributarias para ser considerado delito, por lo que su conducta resulta atípica; que, por su parte, el procesado Carlos Alberto Rodas Hidalgo sostiene que no estuvo presente cuando se realizó la carga de la mercadería, puesto que su función solo fue la de conseguir la carga para uno de los camiones para el cual trabaja; agrega que cumplió con solicitar la documentación de la mercadería a los propietarios, quienes pidieron viajar juntamente con la mercadería, lo que inmediatamente comunicó a los choferes del camión; asimismo enfatizó que si hubiera tenido participación dolosa no habría procedido en esa forma, y por último, que no ocultó nada porque suponía que todo estaba en regla, razón por la cual solicita su absolucón de los cargos formulados por el representante del Ministerio Público; que Víctor Jesús Chavarría-Cholán alega que si bien es cierto fue el piloto del vehículo intervenido, no tuvo conocimiento que iba a transportar mercadería de contrabando porque cuando llegó al Mercado de Mochequeque el camión ya había sido cargado, además el día de los hechos se encontraba en la Provincia de San Pablo del Departamento de Cajamarca a efectos de sufragar para las elecciones Regionales y Municipales y, en todo caso, le favorece la presunción de inocencia; que César Augusto Martínez Pasapera se considera inocente, alega que haber sido copiloto no significa que haya actuado en complicidad con el piloto Víctor Chavarría Cholán; asimismo, niega haber estado presente durante la estiba y camuflaje de la carga considerada como contrabando, y puntualiza cumplió con informar a Chavarría Cholán que solicitara la documentación sustentatoria de la mercadería transportada, a lo que el comisionista Carlos Alberto Rodas Hidalgo señaló que los propietarios viajarían como pasajeros. **Segundo.-** Que por su parte, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria sostiene que la encausada Celia Ignacio Aponte, en su condición de propietaria del vehículo intervenido, tenía pleno conocimiento del delito que se cometía por estar informada de todas las

operaciones que se realizaban, según lo declarado por el piloto y copiloto; que, de otro lado, estima diminuto el monto de la reparación civil, pues conforme a lo dispuesto en los incisos uno y dos del artículo noventidós del Código Penal, al graduarse esta debió considerarse el valor de la mercadería ingresada subrepticamente al país y el pago de los derechos aduaneros dejados de percibir, los que convertidos en moneda nacional asciende a ciento diez mil y treinta y ocho mil nuevos soles, además de la indemnización propiamente dicha la que se calcula en cuarenta mil nuevos soles. **Tercero.-** Que de autos aparece que el día dieciocho de noviembre de dos mil dos, en la Ex-Garita de Control de Ancón, al promediar las doce del mediodía aproximadamente, personal policial de la Intendencia Nacional de Prevención del Contrabando con apoyo de la Sección de Inteligencia de la Unidad de Investigaciones Especiales de la Policía Nacional del Perú adscrita a Aduanas y con la participación de la representante del Ministerio Público se intervino el vehículo camión marca Volvo de placa de rodaje XO-mil ochocientos cincuenta y siete conducido por Víctor Jesús Chavarría Cholán, cuyo copiloto era César Augusto Martínez Pasapera; que de la revisión del mismo se logró detectar diversa mercadería de procedencia extranjera sin guías de remisión, camuflada entre artículos de pan llevar, tales como medicinas diversas, zapatillas, útiles de belleza, accesorios de bicicletas (catalinas, chavetas, monturas, entre otros), productos de belleza y vitaminas, las que habrían ingresado por la frontera con el Ecuador sin la documentación que acredite su ingreso legal al país y el correspondiente pago por concepto de importación; que asimismo, en el interior del referido vehículo se encontraban en calidad de pasajeros Imer Antonio Araujo Cruz, Duverli JulcaCulquicondor y Segundo Nicolás Oblitas Villalobos; que la investigación preliminar estableció que Celia Ignacio Aponte era la propietaria del vehículo intervenido, y que Carlos Rodas Hidalgo era comisionista, cuya labor se circunscribió a conseguir la carga con la cual el camión partió de la Ciudad de Chiclayo con destino a Lima. **Cuarto.-** Que la materialidad del delito de contrabando está acreditada con las actas fiscales, de inmovilización y de incautación, las mismas que corren de fojas veinticuatro a treinta, y el Informe Técnico Legal número cero cero cuatro-dos mil dos-ADUANAS/INPC/GOP del veinte de noviembre de dos mil dos, que concluye que la mercadería incautada tiene como valor imponible la suma de treintisiete mil trescientos treinta dólares americanos con siete centavos de dólar y por concepto de derechos aduaneros doce mil ochocientos ochentisiete dólares americanos con cuarentidós centavos de dólar; que la conducta atribuida a los encausados se encuadró en el artículo tres e inciso d) del artículo siete de la Ley número veintiséis mil cuatrocientos sesentiuno, a excepción de la procesada Celia Ignacio

Aponte quien solo fue comprendida por el primer tipo penal. **Quinto.-** Que Segundo Nicolás Oblitas Villalobos en sede policial, con la intervención del representante del Ministerio Público, admitió su responsabilidad en el delito que se investiga, narrando la forma y circunstancias de su participación en dicho evento; que en su declaración instructiva de fojas ciento cuarentitrés agrega que la mercadería la trasladó hasta la calle esparcimiento nueve de octubre a un corralón, y en su ampliación de fojas cuatrocientos seis, sostiene que su conducta resultaría atípica porque dicha mercadería no supera las cuatro unidades impositivas tributarias, por cuanto solo es propietario de cuarenta y ocho paquetes de rollos para cámara fotográfica marca Kodak incautados, de lo cual se encuentra arrepentido; que las liquidaciones de derechos y la diligencia de liquidación de fojas ciento dos a ciento veinte no consigna que el acusado sea propietario de la mercadería que alega, ni siquiera existe constancia sobre el particular en las actas respectivas, por lo que el agravio que expone resulta inatendible, tanto más si en sede preliminar con asistencia del Fiscal señaló que fue contratado por dos señoras para que trasladara su mercadería de contrabando de Chiclayo a Lima –conforme se advierte a fojas treintitrés–; que de la prueba actuada se advierte que está vinculado en el transporte de toda la mercadería incautada, que es precisamente lo que sanciona el artículo tres de la ley número veintiséis mil cuatrocientos sesenta y uno. **Sexto.-** Que sin embargo, no se ha logrado acopiar pruebas de cargo suficientes capaces de desvirtuar la presunción de inocencia respecto del acusado Carlos Alberto Roda Hidalgo; que si bien es cierto en su declaración, instructiva de fojas ochocientos setentiséis y en el juicio oral refiere que trabajaba como comisionista en la Ciudad de Chiclayo, cierto es también que no se ha acreditado que haya tenido participación en los hechos materia de investigación y específicamente que conocía del transporte de la mercadería de procedencia extranjera incautado, toda vez que en el específico caso del encausado Oblitas Villalobos –pues era ajeno a los demás casos– este le indicó que tenía la documentación en regla y que viajaría juntamente con su mercadería; que aunado a ello se tiene que ninguno de sus coacusados le formula cargos concretos respecto al delito que se investiga y se le atribuye; que, en tal virtud, la imputación fiscal resulta insuficiente para ser considerado coautor del delito de contrabando en su modalidad agravada, por lo que es menester absolverlo de la acusación fiscal por insuficiencia de pruebas a tenor del artículo doscientos ochenticuatro del Código de Procedimientos Penales. **Sétimo.-** Que, respecto a la culpabilidad del procesado Víctor Jesús Chavarría Cholán piloto del camión, no está acreditado que haya intervenido en las tratativas, estiba y acondicionamiento de las cajas conteniendo la mercadería ilícita incautada en la garita de

Ancón, cuyo destino final era la ciudad de Lima; que, en efecto, conforme ha sostenido, cuando llegó a Chiclayo después de sufragar en el Distrito de San Pablo de la Ciudad de Cajamarca, el camión ya estaba cargado, informándole el comisionista que los documentos de la mercadería lo tenían los pasajeros quienes además viajarían en el camión; que esta versión es corroborada con el oficio número seiscientos veinticinco-dos mil cuatro-GCE/ONPE de diez de junio de dos mil cuatro de la Oficina Nacional de Procesos Electorales, del que se deduce que el citado acusado Chavarría Cholán ejerció su derecho al sufragio en las elecciones Regionales y Municipales llevadas a cabo el diecisiete denoviembre de dos mil dos, en la mesa ubicada en el Distrito y Provincia de San Pablo, del Departamento de Cajamarca; que asimismo, está acreditado que fue el copiloto Martínez Pasapera quien hizo el trato de la mercadería a transportar; que, en tal virtud, resulta procedente absolverlo, conforme al artículo doscientos ochenticuatro del Código Adjetivo. **Octavo.-** Que, en cuanto al procesado César Augusto Martínez Pasapera, resulta que con las pruebas incorporadas al proceso se ha establecido que su intervención material en los hechos, fue en calidad de autor, puesto que en sede policial, con la intervención del representante del Ministerio Público, admitió que empezó a cargar la mercadería alrededor de las once de la mañana del día dieciocho de noviembre de dos mil dos –no obstante que tenía la condición de copiloto del vehículo– esto por ausencia del piloto del camión, el mismo que se encontraba sufragando en la localidad de San Pablo del Departamento de Cajamarca; que, para exculparse del embarque de la mercadería después incautada, señala que se retiró del lugar de embarque de la mercadería al promediar las tres de la tarde y al retornar después de una hora ya se había terminado de cargar el vehículo; que, sin embargo, conforme se consigna en el acta fiscal de fojas treinta, en la parte inferior del camión se halló aproximadamente doscientos veinte sacos de frijoles y ciento dieciséis cajas de granadinas y otros productos, entre los cuales se encontró numerosas cajas y paquetes debidamente acomodadas conteniendo mercadería de contrabando, de lo que se colige, tomando en cuenta lo anotado anteriormente, que intervino personalmente en el acondicionamiento de la mercadería de contrabando, por lo que los agravios que expone resultan inatendibles. **Noveno.-** Que, de otro lado, y en lo atinente a la pretensión de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria resulta que, la absolución de la encausada Celia Ignacio Aponte dispuesta en la sentencia se encuentra arreglada a ley, pues, si bien es cierto está acreditado que es la propietaria del vehículo camión marca Volvo de placa de rodaje XO-mil ochocientos cincuenta y siete donde se halló la mercadería sublitis, no lo es que decidió el transporte ni que sea la titular del negocio de transporte

de mercaderías, tanto más si el piloto César Jesús Chavarría Cholán y el copiloto César Augusto Martínez Pasapera no formulan cargos contra ella; que, de otro lado, en relación al cuántum de la reparación civil, ha sido graduada prudencialmente en atención a la entidad del injusto, a la concreta participación de los imputados en los hechos delictivos y al perjuicio sufrido por el Estado, por lo que se considera que el monto fijado en la sentencia se encuentra arreglado a ley. **Décimo.-** Que, en lo concerniente al sentenciado Duverli Julca Culquicondor, según aparece del acta de lectura de sentencia de fojas tres mil doscientos ochenta y cinco interpuso recurso de nulidad y la Sala resolvió conceder el plazo perentorio de diez días a efectos de que cumpla con fundamentar el escrito interpuesto, de conformidad con el artículo trescientos del Código de Procedimientos Penales modificado por la Ley número veintisiete mil cuatrocientos cincuenticuatro, sin embargo no cumplió con dicho trámite, por lo que es del caso que este Supremo Colegiado resuelva con arreglo a ley y conforme a la facultad prevista en el penúltimo párrafo del artículo doscientos noventa y ocho del Código Adjetivo modificado por el Decreto Legislativo número ciento veintiséis. **Undécimo.-** Que, conforme se ha expuesto en el tercer fundamento jurídico, los hechos objeto de este proceso penal han sido calificados en el artículo tres de la Ley de los Delitos Aduaneros –transporte ilegal de mercancías–, con la circunstancia agravante prevista en el inciso d) del artículo siete –intervención de dos o más personas en su comisión–; que este delito en particular reprime, entre otros, aquel comportamiento que consiste en transportar mercancías –llevar a trasladarlas de un lugar a otro–, cuyo valor supere las cuatro Unidades Impositivas Tributarias, a sabiendas de que procede de contrabando; que, a final de cuentas, el tipo penal en cuestión reprime propiamente un acto de colaboración con el contrabando, en concreto de las actividades de transporte de mercancías, estimada fundamental para el logro de sus objetivos económicos ilícitos, de suerte que la represión se extiende a todo el ámbito de la circulación de las mercancías de contrabando, que como ha ocurrido en el caso de autos cubría el traslado clandestino de medicinas, zapatillas, útiles de belleza, accesorios de bicicletas y otras de Chiclayo a Lima; que, ahora bien, en el presente caso están vinculados al transporte propiamente dicho los acusados Martínez Pasapera –copiloto del camión intervenido–, Oblitas Villalobos, Julca Culquicondor y Araujo Cruz; que, en cuanto a Martínez Pasapera y Oblitas Villalobos, respecto de quienes corresponde que este Supremo Tribunal se pronuncie en virtud del recurso de nulidad interpuesto, ambos tienen la condición de coautores, pues intervinieron en el transporte de la mercadería incautada codominando el hecho; el primero concertó el transporte y era copiloto del camión,

mientras que el segundo fue contratado por terceros no identificados, al igual que otros acusados, para el traslado de la mercadería a Lima, e iba en el camión con el conjunto de los bienes ilícitos, de modo que –en concierto con su coacusado Martínez Pasapera– realizó la conducta prohibida; que dada la forma y circunstancias de la comisión delictiva debe imputarse a los citados acusados el delito de transporte ilegal de mercancías por el total de ellas, es decir, por todas las mercancías de procedencia extranjera que se encontraron en el camión intervenido; que el acusado Martínez Pasapera, sin embargo, ha sido considerado cómplice primario de este delito, lo que constituye un error de subsunción que obliga a su corrección, y que por cierto no vulnera el principio de interdicción de la reforma peyorativa tanto porque el artículo veinticinco del Código Penal establece que el cómplice primario será reprimido con la pena prevista para el autor, cuanto porque, en el presente caso, no se modifica la pena impuesta. Por estas consideraciones: **I. Declararon NO HABER NULIDAD** en la sentencia recurrida de fojas tres mil doscientos setenta y cuatro, de fecha tres de agosto de dos mil cuatro, en el extremo que absuelve a Celia Ignacio Aponte de la acusación fiscal por el delito de contrabando en agravio del Estado; condena a Segundo Nicolás Oblitas Villalobos como autor y a César Augusto Martínez Pasapera –entendiéndose que tiene la calidad de coautor y no de cómplice primario como se señaló en la recurrida– del delito de contrabando agravado en agravio del Estado, a ocho años de pena privativa de libertad, fija en veinte mil nuevos soles la suma que por concepto de reparación civil deberán abonar los sentenciados Segundo Nicolás Oblitas Villalobos y César Augusto Martínez Pasapera juntamente con el sentenciado Duverli Julca Culquicondor en forma solidaria a favor del Estado, e impone setecientos treinta días multa, equivalente al cincuenta por ciento de sus ingresos diarios, que abonarán a favor del Tesoro Público, dentro del plazo perentorio de diez días de quedar ejecutoriada la sentencia; **INTEGRARON** la citada sentencia en el extremo de la pena de multa impuesta, la cual deberá abonarse bajo apercibimiento de conversión en caso de incumplimiento. **II. Declararon HABER NULIDAD** en la propia sentencia en la parte que condena a Carlos Alberto Rodas Hidalgo como coautor y Víctor Jesús Chavarría Cholán como cómplice primario del delito de contrabando en agravio del Estado a ocho años de pena privativa de libertad; con lo demás que al respecto contiene; reformándola en estos extremos: **ABSOLVIERON** de la acusación fiscal a Carlos Alberto Rodas Hidalgo como coautor y Víctor Jesús Chavarría Cholán como cómplice primario del delito de contrabando agravado en agravio del Estado; **MANDARON** archivar definitivamente el proceso al respecto; y, de conformidad con lo establecido por el Decreto Ley veinte mil quinientos setentinueve:

DISPUSIERON anular sus antecedentes policiales y judiciales generados por el presente proceso; **ORDENARON** la inmediata libertad de Carlos Alberto Rodas Hidalgo y Víctor Jesús Chavarría Cholán, siempre y cuando no exista en su contra orden o mandato de detención emanado de autoridad competente, comunicándose vía fax para tal efecto a la Primera Sala Penal de Reos Libres de la Corte Superior de Justicia del Cono Norte de Lima. **III.** Declararon **INADMISIBLE** el recurso de nulidad interpuesto por Duverli Julca Culquicondor, conforme a lo señalado en el décimo considerando de la presente Ejecutoria. **IV.** Declararon **NO HABER NULIDAD** en lo demás que contiene y es materia del recurso; y los devolvieron.

FALTA DE PRESENTACIÓN DE DOCUMENTOS QUE ACREDITEN LA VULNERACIÓN DEL DERECHO

(...) el argumento esgrimido por la sentenciada Elena Clara Miguel Lázaro en su recurso de nulidad de fojas ciento noventidós, donde alega la falsedad de lo expuesto en el considerando tercero de la sentencia en la parte que refiere no haber reclamado la mercadería ante la autoridad aduanera, queda desvirtuado toda vez que no ha presentado la documentación pertinente que acredita la devolución del producto decomisado, contrariamente a lo expuesto en su recurso; aunado al documento de evalúo y liquidación de mercancías, en el cual se deriva un adeudo total de impuestos no pagados que supera las cuatro unidades impositivas tributarias corriente a fojas ciento cincuentiséis, pruebas valoradas en el considerando tercero y cuarto de la sentencia recurrida, de lo que se acredita su responsabilidad penal (...)."

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL PERMANENTE

EXP. N° 1292-2003-TUMBES

Lima, cinco de julio de dos mil cuatro

VISTO; el recurso de nulidad interpuesto por la procesada Elena Clara Miguel Lázaro contra la sentencia condenatoria de fojas ciento ochenta y cinco; de conformidad con el dictamen del señor Fiscal Supremo, por los propios fundamentos de la recurrida; y **CONSIDERANDO**, además: Que el argumento esgrimido por la sentenciada Elena Clara Miguel Lázaro en su recurso de nulidad de fojas ciento noventidós, donde alega la falsedad de lo

expuesto en el considerando tercero de la sentencia en la parte que refiere no haber reclamado la mercadería ante la autoridad aduanera. Queda desvirtuado toda vez que no ha presentado la documentación pertinente que acredita la devolución del producto decomisado, contrariamente a lo expuesto en su recurso; aunado al documento de evaluación y liquidación de mercancías, en el cual se deriva un adeudo total de impuestos no pagados que supera las cuatro unidades impositivas tributarias corriente a fojas ciento cincuentiséis, pruebas valoradas en el considerando tercero y cuarto de la sentencia recurrida, de lo que se acredita su responsabilidad penal; por otro lado, si bien el auto apertorio de instrucción y la acusación fiscal son por delito de defraudación de rentas de aduanas, artículo cuarto de la ley veintiséis mil cuatrocientos sesentiuno, y la sentencia condena por delito de contrabando previsto en la misma ley en los artículos primero y segundo, esta se encuentra arreglada a ley, pues dicho delito se encuentra dentro del mismo género, al proteger igual bien jurídico (Delitos Aduaneros), no siendo la pena más grave; asimismo el Colegiado al momento de determinar el quantum de la pena impuesta le impone cuatro años de pena privativa de libertad, esto es por debajo del mínimo legal, debido a sus condiciones personales, estudios hasta el quinto año de secundaria, a su calidad de comerciante, y por no tener antecedentes penales, conforme obra a fojas cuarenticinco; asimismo se advierte que la Sala Superior al dictar la sentencia materia de grado ha omitido integrar el plazo en el que se deberá pagar los días multa y el apercibimiento de conversión en caso de incumplimiento, siendo procedente integrar dicho extremo del fallo conforme a la facultad conferida por el penúltimo párrafo del artículo doscientos noventa y ocho del Código de Procedimientos Penales, modificado por el Decreto Legislativo ciento veintiséis; por consiguiente, declararon: **NO HABER NULIDAD** en la sentencia recurrida de fojas ciento ochenta y cinco, de fecha nueve de diciembre de dos mil dos, que condena a Elena Clara Miguel Lázaro por el delito de Contrabando, en agravio del Estado, a cuatro años de pena privativa de libertad, suspendida en su ejecución por el periodo de dos años, bajo reglas de conducta; con trescientos sesenta y cinco días multa en un porcentaje equivalente al veinticinco por ciento de sus ingresos que abonará a favor del Tesoro Público e **INTEGRÁNDOLA** la misma que deberá ser pagada dentro de los diez días de notificada la presente resolución, bajo apercibimiento de conversión, en caso de incumplimiento; fija en un mil nuevos soles la suma que por concepto de reparación civil deberá abonar la sentenciada a favor del Estado; con lo demás que contiene; y los devolvieron.

BIEN JURÍDICO PENALMENTE TUTELADO EN EL DELITO DE CONTRABANDO

“(...) El bien jurídico en el delito de Contrabando es el ‘Control Aduanero’, no es el monto de los tributos dejados de pagar, sino el valor de las mercancías. Según Bustos Ramírez, el bien jurídico es ‘en principio el proceso de ingresos y egresos del Estado, sin embargo, hay que tener en cuenta que además de la Ley de contrabando hay una pluralidad de intereses macrosociales protegidos’ (...)”.

JUZGADO PENAL UNIPERSONAL - LAMBAYEQUE

Expendiente N° : 1920-2010-36-1708-JR-PE-01

Especialista : Denis Angulo Díaz

Imputado : Rolyn Stiwart Arellano Borrero

Delito : Contrabando

Agraviado : El Estado

SENTENCIA

LAMBAYEQUE, VEINTE DE MAYO DEL AÑO DOS MIL ONCE

RESOLUCIÓN NÚMERO: TRES

VISTOS Y OÍDA: La presente causa en audiencia pública:

1. IDENTIFICACIÓN DE LOS PROCESADOS:

PERCY MILTON ARELLANO VILLEGAS, identificado con documento nacional de identidad número 02894563, natural de Bellavista - Sullana - Piura, domiciliado en calle Cuzco N° 623 - Bellavista - Sullana - Piura, soltero, de treinta y cuatro años de edad, nacido el día quince de abril de mil novecientos setenta y siete, hijo de don Rolando Arellano y María Villegas, grado de instrucción: secundaria completa, chofer, sin tatuajes, y no registra antecedentes penales.

ROLYN STIWART ARELLANO BORRERO, identificado con documento nacional de identidad número 45334189, natural de Bellavista - Sullana - Piura,

domiciliado en calle Apurímac N° 305 - Bellavista - Sullana - Piura, soltero, de veintidós años de edad, nacido el día ocho de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, hijo de don Edward Arellano Villegas y Ana María Borrero Ramos, grado de instrucción: secundaria completa, ayudante de chofer, sin tatuajes y no registra antecedentes penales

2. PRETENSIÓN PUNITIVA

Mediante acusación fiscal el Ministerio Público formaliza su pretensión punitiva, mediante la atribución de los hechos, calificación jurídica y petición de pena que a continuación se indican:

2.1. Teoría del caso del fiscal.- En el alegato preliminar la Fiscalía señaló que el día quince de abril del año dos mil diez, a los dos horas aproximadamente, personal de Aduanas y la Policía Nacional intervinieron un vehículo camión marca Volvo, de placa de rodaje WS-6080, con remolque de placa ZD-2410, de propiedad de Gregorio Garces Salambay, conducido por Percy Milton Arellano Villegas, y como copiloto a Rolyn Stiwart Arellano Borrero, en la carretera Panamericana Norte (Peaje de Morrope), procedente de la ciudad de Piura, en donde se verificó que diez cajas de cartón estaban camufladas entre la carga de limón, las mismas que contenían mercancía de procedencia extranjera que no contaba con la documentación que acreditara su ingreso legal al país.

Refiere el Fiscal que dicha mercancía fue trasladada a los Almacenes de Aduanas en donde se determinó que las diez cajas contenían 50 frascos de medicamento ACI-TIP de procedencia extranjera, 48 frascos de Epamin de 50 cápsulas cada una, de procedencia colombiana; 4820 sobres de Dristan de 18 gramos, de procedencia colombiana; 574 paquetes de esmalte para uñas, sin marca; 1728 latitas de crema desodorante Nodor-Sport de 12.5 gramos, de procedencia ecuatoriana; 288 frascos de loción "Tabú" de 20cc, de procedencia colombiana; 3200 blisters de aspirina Bayer, cada blister contenía diez pastillas y eran de procedencia ecuatoriana; 1259 blisters de aspirina marca Bayer, cada blister contenía diez pastillas y eran de procedencia colombiana.

Sostiene el Fiscal que de acuerdo al informe N° 241-2010-SUNAT/3Q0030 de reconocimiento y avalúo de la mercancía, esta está valorizada en: \$ 5589.72, cantidad que supera las dos unidades impositivas tributarias.

2.2. Calificación jurídica.- El supuesto fáctico antes descrito ha sido calificado jurídicamente por la fiscalía como delito aduanero, en la modalidad de

contrabando, tipificado en el artículo 1 de la Ley N° 28008 - Ley de Delitos Aduaneros, concordante con el artículo 2, literal d) de la citada ley.

2.3. Petición de pena.- El Ministerio Público solicitó por ello se le imponga cinco años de pena privativa de libertad y 365 días multa, a favor del Estado.

3. ARGUMENTOS DEL ACTOR CIVIL

El actor reprodujo los hechos expuestos por el Ministerio Público, y agregó que de acuerdo al informe de aforo y avalúo se ha determinado que la mercancía es de procedencia extranjera y su valor supera las dos UIT, por lo que solicita una reparación civil de cuatro mil setecientos ocho nuevos soles, por concepto de daño emergente, y que está referido a los tributos no pagados; así como el pago de cinco mil nuevos soles por concepto daño moral. De igual forma solicitó el comiso de la mercancía incautada.

4. ARGUMENTOS DE LA DEFENSA

4.1. Teoría del caso de la defensa. Por su parte, el abogado defensor solicitó la conclusión anticipada del juicio e informó que previamente ha conferenciado con el Fiscal y el abogado del Actor Civil y han llegado a un acuerdo respecto a la pena y reparación civil a imponer.

Posición de los acusados

Se le informó a los acusados de sus derechos y posteriormente se les preguntó en forma individual si admitían ser autores o partícipes del delito materia de acusación, quienes contestaron que sí admitían los cargos.

Luego el Fiscal sustentó el acuerdo, el mismo que se fijó en los términos siguientes:

ACUERDO:

El Fiscal informó que a la pena solicitada debe efectuarse la reducción de séptimo de la misma en virtud de lo establecido el acuerdo plenario N° 5-2008/CJ-116, IV-Pleno jurisdiccional de las Salas Penales Permanente, Transitorias y Especial de la Corte Suprema, por lo que la pena a imponer sería de cuatro años, tres meses y trece días; sin embargo, solicitan que en aplicación del principio de proporcionalidad se les imponga una pena de cuatro años de pena privativa de la libertad; suspendida en su ejecución, por el periodo de prueba de tres años y la imposición de las reglas de conducta señaladas en el artículo cincuenta y ocho del Código Penal; el pago de trescientos sesenta

y cinco días multa, a razón del veinticinco por ciento de su ingreso diario, lo que hace un total de mil ochocientos veinticinco nuevos soles.

Finalmente se acordó un pago de cuatro mil setecientos nuevos soles por concepto de reparación civil.

Respecto al pago de la reparación civil se acordó que en la fecha los acusados amortizarán la suma de doscientos nuevos soles y el saldo en doce cuotas mensuales de trescientos setenta y cinco nuevos soles, cuyas fechas de pago de serán los días treinta de cada mes, siendo el pago de la primera cuota el día treinta de junio del año en curso y las demás en los meses siguientes.

Respecto a la multa se acuerda que en el día se va a amortizar la suma de trescientos veinticinco nuevos soles y el saldo en el plazo de diez días hábiles, tal como lo señala la norma.

Finalmente, se acordó que en caso de incumplimiento de las reglas de conducta se aplicará la tercera alternativa del artículo 59 del Código Penal; así como el comiso de la mercadería incautada.

Preguntados los acusados, su abogado defensor y el abogado actor civil, estos manifestaron su conformidad.

El juez suspendió el juicio oral y se dispuso la lectura de la sentencia para el día veinte de mayo del año en curso, a las doce horas con cuarenta y cinco minutos, en la Sala de Audiencias del Juzgado Unipersonal de Lambayeque, que se realizará con las partes que concurran a dicho acto.

CONSIDERANDO:

El establecimiento de la responsabilidad penal supone, en primer lugar la valoración de la prueba actuada con la finalidad de establecer los hechos probados; en segundo lugar, la precisión de la normatividad aplicable; y, en tercer lugar, realizar la subsunción de los hechos en la normatividad jurídica. Posteriormente, de ser el caso, se individualizará la pena y se determinará la Reparación civil. En consecuencia se tiene:

Primero: El delito aduanero, en su modalidad de contrabando, previsto en el artículo 1 de la Ley N° 28008, se configura cuando el agente sustrae, elude o burla el control aduanero ingresando mercancías del extranjero o las extrae del territorio nacional o no las presenta para su verificación o

reconocimiento físico en las dependencias de la Administración Aduanera o en los lugares habilitados para tal efecto, cuyo valor sea superior a dos Unidades Impositivas Tributarias, siendo una de las modalidades la conducta señalada en el artículo 2), literal d) de la citada Ley, consistente en “Conducir en cualquier medio de transporte, hacer circular dentro del territorio nacional, embarcar, desembarcar o trasbordar mercancías, sin haber sido sometidas al ejercicio de control aduanero”.

Segundo: El bien jurídico en el delito de contrabando es el “Control Aduanero”, no es el monto de los tributos dejados de pagar, sino el valor de las mercancías. Según Bustos Ramírez el bien jurídico es “en principio el proceso de ingresos y egresos del Estado, sin embargo, hay que tener en cuenta que además de la Ley de contrabando hay una pluralidad de intereses macrosociales protegidos”.

Tercero: Habiendo el acusado juntamente con su abogado defensor, celebrado un acuerdo con el Fiscal y el abogado del actor civil, respecto a la aplicación de cuatro años de pena privativa de libertad, suspendida en su ejecución, por el periodo de prueba de tres años, asimismo respecto al pago de trescientos sesenta y cinco días multa y cuatro mil setecientos nuevos soles por concepto de reparación civil, lo que significa la aceptación libre y voluntaria de los cargos materia de acusación.

El hecho incriminado y aceptado por los acusados, es que el día quince de abril del año dos mil diez, a las dos horas aproximadamente, personal de Aduanas y la Policía Nacional intervinieron un vehículo camión marca Volvo, de placa de rodaje WS-6080, con remolque de placa ZD-2410, de propiedad de Gregorio Garces Salambay, conducido por Percy Milton Arellano Villagas, y como copiloto a Rolyn Stiwart Arellano Borrero, en la carretera Panamericana Norte (Peaje de Morrope), procedente de la ciudad de Piura, en donde se verificó que diez cajas de cartón estaban camufladas entre la carga de limón, las mismas que contenían mercancía de procedencia extranjera que no contaba con la documentación que acreditara su ingreso legal al país, tal como se ha detallado en la teoría del caso del Fiscal, cuyo valor supera las dos UIT.

En consecuencia, se tiene que los hechos imputados se subsumen en el tipo penal de los artículos 1 y 2, literal d) de la Ley N° 28008, y en el presente caso la conducta del acusado no encuentra causas de justificación ni de inculabilidad, previstas en el artículo veinte del Código Penal.

Cuarto: Individualización de la pena

4.1. La pena abstracta establecida por el legislador para el hecho punible, es no menor de cinco ni mayor de ocho años de pena privativa de la libertad y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días multa. Debiendo entonces determinar judicialmente la pena concreta a imponer dentro del marco legal antes descrito, teniendo en cuenta básicamente para este efecto lo estipulado en el artículo 46 del Código Penal.

4.2. En atención a lo anteriormente señalado, considero que atendiendo a que los acusados no cuentan con antecedentes penales, y por ende no son habituales ni reincidentes, al monto de la mercancía señalada y a su grado de instrucción, la pena concreta a imponerse es la solicitada por el Ministerio Público, es decir, cinco años de privación de la libertad.

4.3. El Juzgador, además, considera que al haber los acusados aceptado los cargos, también resulta aplicable lo establecido como doctrina legal en el acuerdo plenario N° 5-2008/CJ-116, IV Pleno Jurisdiccional de las Salas Penales Permanente, Transitorias y Especial de la Corte Suprema, respecto a la reducción como máximo de un séptimo de la pena cuando el acusado se acoge a la conclusión anticipada; en consecuencia al haberse determinado que la pena a imponerse en el presente caso es de cinco años debe efectuarse una reducción de ocho meses y diecisiete días; es decir, la pena a imponer es de cuatro años, tres meses y trece días.

4.4. No obstante lo expuesto, este Juzgado acoge los fundamentos expuestos por el Ministerio Público, el acusado y el actor civil, en aplicación del principio de proporcionalidad contenido en el artículo VIII del Título Preliminar del Código Penal, el mismo que establece que: “La pena no puede sobrepasar la responsabilidad por el hecho. Esta norma no rige en caso de reincidencia ni de habitualidad del agente del delito. La medida de seguridad solo puede ser ordenada por intereses públicos predominantes”.

La doctrina distingue una proporcionalidad abstracta de una proporcionalidad concreta. La primera tiene lugar en la etapa de creación de las leyes penales, y la segunda se da en la actividad judicial. Respecto a la primera, el Juzgador considera que la pena establecida por el legislador para este delito no resulta proporcional, puesto, que la pena mínima es de cinco años, es decir, la imposición de dicha pena en todos los casos impone una pena privativa de la libertad con el carácter de efectiva, a pesar que el Estado tiene diversos medios para alcanzar la protección del bien jurídico protegido por este tipo penal.

Tal como señala Castillo Alva, mencionado por Víctor Prado Saldarriaga, “Para el Derecho Penal la proporcionalidad supone la correspondencia valorativa entre el delito y la sanción respectiva (pena o medida de seguridad) o entre el injusto y la sanción que asocia. En sentido negativo el principio de proporcionalidad supone el rechazo del establecimiento de conminaciones y la imposición de penas que carezcan de toda valoración con el hecho delictivo, ya sea cuando el conflicto sobre cuya base opera es de ínfima lesividad o cuando, no siéndolo, la afectación de derechos es groseramente desproporcionada respecto a la lesividad del conflicto”.

Por lo expuesto, Víctor Prado Saldarriaga concluye que “(...) del Principio de Proporcionalidad se desprende, como contenido esencial, que toda imposición desmedida o innecesaria de sanciones, sean penas, medidas de seguridad o consecuencias accesorias, representará siempre una restricción o privación abusiva y arbitraria de derechos. Además de él también se deriva como regla para el legislador la necesidad de establecer límites claros y tolerables para cada pena. Esto es, en la praxis legislativa o judicial debe afianzarse la materialidad de una pena justa”.

4.5. En el presente caso, el Juzgador considera que no resulta una pena proporcional, ni mucho menos justa, que se imponga a los acusados una pena privativa de la libertad con el carácter de efectiva, puesto, que tal como se ha señalado, los acusados son agentes primarios, no son habituales ni reincidentes, y van a cancelar una reparación civil y una pena de multa, además de disponerse el decomiso de la mercadería.

4.6. A mayor argumento debe establecerse, que la aplicación del principio de proporcionalidad en sede judicial ya ha sido previsto por la judicatura nacional. Así se tiene que en la primera conclusión del pleno jurisdiccional regional penal sobre explotación sexual y comercial de los niños, niñas y adolescentes, realizado en la ciudad de Lima, en el año 2007, en el primer acuerdo se estableció que: “Es posible rebajar la pena por debajo del mínimo legal, estando facultados los jueces a aplicar pena por debajo del mínimo establecido en la ley; sin que concurran algunas de las causales de atenuación de la pena, en atención a los principios de proporcionalidad y razonabilidad debiendo de fundamentar en cada caso concreto”.

4.7. Por las razones ya expuestas, el Juzgador considera que resulta proporcional en el presente caso aplicar una pena por debajo del mínimo legal; en consecuencia, debe aplicarse una pena de cuatro años de pena privativa de la libertad con el carácter de suspendida.

4.8. Finalmente, debe señalarse que también resulta proporcional la imposición de 365 días multa, a razón del veinticinco por ciento del ingreso diario de los acusados.

Quinto: Fundamentación de la reparación civil

La reparación civil acordada se encuentra dentro de los criterios de proporcionalidad respecto del daño emergente causado por el no pago de los tributos respectivos.

Por estas consideraciones y en aplicación de lo dispuesto en los artículos trescientos noventa y cuatro y trescientos noventa y nueve del Código Procesal Penal, concordante con los artículos 1 y 2 de la Ley N° 28008 - Ley de Delitos Aduaneros, administrando justicia a nombre de la nación, FALLO: APRUEBO EL ACUERDO celebrado entre el Representante del Ministerio Público, el actor civil, la defensa y el acusado, en consecuencia CONDENO A PERCY MILTON ARELLANO VILLEGAS y ROLYN STIWART ARELLANO BORRERO, cuyas generales de ley obran en la parte expositiva de la presente sentencia como autores del delito aduanero, en la modalidad de contrabando, tipificados en el artículo 1 de la Ley N° 28008 - Ley de Delitos Aduaneros, concordante con el artículo 2, literal d) de la citada ley, y como a tal LES IMPONGO CUATRO AÑOS DE PENA PRIVATIVA DE LA LIBERTAD, SUSPENDIDA EN SU EJECUCIÓN, por el periodo de tres años; quedando sujetos al cumplimiento de las siguientes Reglas de Conducta: a) Prohibición de ausentarse del lugar donde reside sin autorización del Juez; b) No portar objetos que faciliten la comisión de otro delito; c) Presentarse en forma personal y obligatoria al local del Juzgado el último día hábil de cada mes para informar, justificar sus actividades y firmar el libro de condenados, d) Pagar la reparación civil en la forma y fecha acordada; todo bajo apercibimiento en caso de incumplimiento de alguna de las reglas de conducta impuestas de aplicárseles la tercera alternativa prevista por el artículo cincuenta y nueve del Código Penal. e) IMPÓNGANSELES la pena de TRESCIENTOS SESENTA Y CINCO DÍAS MULTA, estableciéndose el importe del día multa en el veinticinco por ciento de los ingresos mensuales de los condenados (seiscientos nuevos soles), por lo que el importe del día multa es de cinco nuevos soles, en consecuencia la PENA DE MULTA asciende A MIL OCHOCIENTOS VEINTICINCO NUEVOS SOLES, los mismos que serán cancelados en el plazo de diez días, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 44 del Código penal. FÍJESE EN CUATRO MIL SETECIENTOS NUEVOS SOLES el monto de la reparación civil, que los condenados deberán abonar en forma solidaria a favor del agraviado. DISPÓNGASE EL DECOMISO de la mercancía que ha sido objeto del

presente delito, de conformidad con lo dispuesto en artículo 102 del Código Penal y 23 de la Ley N° 28008. Consentida o ejecutoriada la presente resolución MANDO se INSCRIBA la sentencia donde corresponda y se REMITA los actuados al Juzgado de Investigación preparatoria para su ejecución. Notifíquese con arreglo a ley; sin perjuicio de publicarse la presente en la dirección electrónica <www.juzgadounipersonallambayeque.blogspot.com>.

■ DETENCIÓN ARBITRARIA AL NO EXISTIR LA FLAGRANCIA

“(…) Sin necesidad de entrar en detalles o temas que pertenezcan al ámbito competencial y funcional propios del Ministerio Público, es conveniente analizar si es que existía flagrancia de realización de algún tipo de delito de orden aduanero o en su defecto de propiedad intelectual. Para ello no necesitamos entrar en el detalle de todas y cada una de las figuras delictivas, sino observar que el Fiscal demandado procedió a emitir 9 días después de la intervención una resolución fiscal en la que resuelve inhibirse por no haber encontrado elementos de juicio de la comisión de delito que verse sobre su especialidad funcional; ello nos lleva a concluir, consecuentemente, que la intervención no estuvo justificada por ningún acto de flagrancia de delito aduanero ni mucho menos contra la propiedad intelectual (…).”

EXP. N° 01628-2010-PHC/TC-LIMA NORTE GLORIA CONDORI GONZÁLES RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Lima, 18 de abril de 2012

VISTO

El recurso de agravio constitucional interpuesto por doña Gloria Condori Gonzáles contra la resolución de la Primera Sala Penal de Reos Libres la Corte Superior de Justicia de Lima Norte, de fojas 539, su fecha 22 de diciembre de 2009, que declaró infundada la demanda de autos; y,

ATENDIENDO A

1. Que con fecha 4 de agosto de 2009 la recurrente interpone demanda de hábeas corpus y la dirige contra el Comandante de la Policía

Nacional del Perú y Jefe de la Quinta Sección de Investigación de Delitos Aduaneros, don José Manuel Jorge Álvarez; el Mayor de la Policía Nacional del Perú perteneciente a la Quinta Sección de la División de Investigación de Delitos Aduaneros, don Ricardo Llerena Hurtado, y contra el Fiscal Provincial Penal de Investigación de Delitos Aduaneros de Lima Norte, don Juan Wong Prella. Alega la vulneración de sus derechos a la libertad y seguridad personal, a la defensa, al debido proceso y de los derechos conexos a la libertad personal. Denuncia, más precisamente, allanamiento de depósito sin presencia de fiscal, incautación ilegal, abuso de autoridad y violación de domicilio.

Refiere la recurrente que el día 11 de julio de 2009 se produjo el allanamiento de su domicilio y de un vehículo de transporte de carga sin la presencia del fiscal y sin que medie mandato judicial; que se efectuó una ilegal incautación del material de cobre de su propiedad pese a que presentó las facturas y guía de remisión, por lo que alega abuso de autoridad y violación de domicilio; y que la inconcurrencia del fiscal a dicho acto propició su indefensión, pues no hizo respetar el principio de legalidad; por todo ello solicita que se declare fundada la demanda, se disponga el cese inmediato de la violación de sus derechos constitucionales y se le restituya el alambre de cobre de aproximadamente 10 toneladas, de su propiedad.

2. Que la Constitución establece expresamente en el artículo 200.1 que a través del hábeas corpus se protege tanto la libertad individual como los derechos conexos; no obstante, no cualquier reclamo que alegue a priori la afectación del derecho a la libertad individual o derechos conexos puede reputarse efectivamente como tal y merecer tutela, pues para ello debe analizarse previamente si los actos denunciados vulneran el contenido constitucionalmente protegido de los derechos invocados, conforme lo establece el artículo 5.1 del Código Procesal Constitucional.
3. Que en el presente caso la recurrente pretende, a través de este proceso constitucional, que la demandada cumpla con hacerle entrega de las 10 toneladas de cobre en desuso incautado durante el operativo policial de fecha 11 de julio de 2009; al respecto, cabe señalar que a fojas 113 de autos obra el Acta de Incautación-09-DIRPOFIS-PNP-DI-VIDA-SEC.5 GRUPO 1, donde se puede apreciar que la Policía Nacional del Perú –Dirección de Policía Fiscal– División de Investigación de

Delitos Aduaneros intervino el aludido vehículo de transporte y el domicilio de la recurrente con autorización telefónica del fiscal emplazado. De ello se concluye que dicha intervención fue legítima, *máxime* si del atestado N° 109-2009-DIRPOFIS-PNP-DIVIDA-DEPIDIC-S5-G1, de fojas 87, se observa que dicha intervención respondía al plan de operaciones “FISCAL 2009”. Por otro lado, este Tribunal Estima precisó señalar que la devolución del alambre de cobre incautado está supeditada a que en la vía ordinaria se acredite la titularidad de la accionante sobre dicho bien, lo que implica un trámite propio de la jurisdicción ordinaria y no de la justicia constitucional, que examina casos de otra naturaleza; siendo así, la reclamación de la recurrente (hechos y petitorio) no está referida al contenido constitucionalmente protegido de los derechos tutelados por el hábeas corpus, por lo que resulta de aplicación el artículo 5, *inciso* 1 del Código Procesal Constitucional, de modo que la demanda debe ser rechazada.

Por estas consideraciones, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú

RESUELVE, con el voto en mayoría de los magistrados Mesía Ramírez y Eto Cruz, que devino en la posición minoritaria y en discordia; el voto del magistrado Beaumont Callirgos; el voto del magistrado Calle Hayen, llamado a dirimir, que instaura una nueva posición; el voto del magistrado Álvarez Miranda, llamado a dirimir, que se suma a la posición del magistrado Beaumont Callirgos; y el voto finalmente dirimente del magistrado Vergara Gotelli, que converge con la posición de los magistrados Beaumont Callirgos y Álvarez Miranda; votos todos, que se acompañan a los autos,

Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de hábeas corpus de autos.

Publíquese y notifíquese.

SS.

ÁLVAREZ MIRANDA

VERGARA GOTELLI

BEAUMONT CALLIRGOS

VOTO DEL MAGISTRADO ÁLVAREZ MIRANDA

Con el debido respeto por la opinión vertida por mis colegas, en la presente causa me adhiero a lo resuelto por el magistrado Beaumont Callirgos, toda vez que, por los fundamentos que expone, también considero que la presente demanda debe ser declarada **IMPROCEDENTE**.

Sr.

ÁLVAREZ MIRANDA

VOTO DEL MAGISTRADO BEAUMONT CALLIRGOS

Visto el recurso de agravio constitucional interpuesto por doña Gloria Condori Gonzáles contra la resolución de la Primera Sala Penal de Reos Libres la Corte Superior de Justicia de Lima Norte, de fojas 539, su fecha 22 de diciembre de 2009, que declaró infundada la demanda de autos, el magistrado firmante emite el siguiente voto:

1. Con fecha 4 de agosto de 2009, la recurrente interpone demanda de hábeas corpus y la dirige contra el Comandante de la Policía Nacional del Perú y Jefe de la Quinta Sección de Investigación de Delitos Aduaneros, don José Manuel Jorge Álvarez; el Mayor de la Policía Nacional del Perú perteneciente a la Quinta Sección de la División de Investigación de Delitos Aduaneros, don Ricardo Llerena Hurtado, y contra el Fiscal Provincial Penal de Investigación de Delitos Aduaneros de Lima Norte, don Juan Wong Prella. Alega la vulneración de sus derechos a la libertad y seguridad personal, a la defensa, al debido proceso y de los derechos conexos a la libertad personal, allanamiento de depósito sin presencia de fiscal, incautación ilegal, abuso de autoridad y violación de domicilio.

Refiere la recurrente que el día 11 de julio de 2009 se produjo el allanamiento de su domicilio y de un vehículo de transporte de carga sin la presencia del fiscal y sin que medie mandato judicial; que se efectuó una ilegal incautación del material de cobre de su propiedad pese a que presentó las facturas y guía de remisión, por lo que alega abuso de autoridad y violación de domicilio; y que la inconcurrencia del fiscal a dicho acto propició su indefensión, pues no hizo respetar el principio de legalidad; por todo ello solicita que se declare fundada la demanda, se disponga el cese inmediato de la violación de sus derechos

constitucionales y se le restituya el alambre de cobre de aproximadamente 10 toneladas, de su propiedad.

2. La Constitución establece expresamente en el artículo 200.1 que a través del hábeas corpus se protege tanto la libertad individual como los derechos conexos; no obstante, no cualquier reclamo que alegue a priori la afectación del derecho a la libertad individual o derechos conexos puede reputarse efectivamente como tal y merecer tutela, pues para ello debe analizarse previamente si los actos denunciados vulneran el contenido constitucionalmente protegido de los derechos invocados, conforme lo establece el artículo 5.1 del Código Procesal Constitucional.
3. En el presente caso la recurrente pretende, a través de este proceso constitucional, que la demandada cumpla con hacerle entrega de las 10 toneladas de cobre en desuso incautado durante el operativo policial de fecha 11 de julio de 2009; al respecto, cabe señalar que a fojas 113 de autos se encuentra el Acta de Incautación-09-DIRPOFIS-PNP-DIVIDA-SEC.5 GRUPO 1, donde se puede apreciar que la Policía Nacional del Perú –Dirección de Policía Fiscal– División de Investigación de Delitos Aduaneros intervino el vehículo de transporte y el domicilio de la recurrente con autorización telefónica del fiscal emplazado. Por lo que concluyo que dicha intervención fue legítima, *máxime* si del atestado N° 109-2009-DIRPOFIS-PNP-DIVIDA-DEPIDIC-S5-G1, de fojas 87, se observa que dicha intervención respondía al plan de operaciones “FISCAL 2009”. Estimo preciso señalar que la devolución del alambre de cobre incautado está supeditado a que en la vía ordinaria se acredite la titularidad de la accionante sobre dicho bien, lo que implica un trámite propio de la jurisdicción ordinaria y no de la justicia constitucional, que examina casos de otra naturaleza; siendo así, considero que la reclamación de la recurrente (hechos y petitorio) no está referida al contenido constitucionalmente protegido del derecho o los derechos tutelados por el hábeas corpus, por lo que resulta de aplicación el artículo 5, inciso 1 del Código Procesal Constitucional, de modo que la demanda debe ser rechazada.

Por estas razones, mi voto es por declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de hábeas corpus de autos.

Sr.

BEAUMONT CALLIRGOS

VOTO DIRIMENTE DEL MAGISTRADO VERGARA GOTELLI

Emito el presente voto dirimente por las siguientes consideraciones:

1. La recurrente interpone demanda de hábeas corpus contra el Comandante de la Policía Nacional del Perú y Jefe de la Quinta Sección de Investigación de Delitos Aduaneros, don Jose Manuel Jorge Álvarez, el Mayor de la Policía Nacional del Perú perteneciente a la Quinta Sección de Investigación de Delitos Aduaneros, don Ricardo Llerena Hurtado, y contra el Fiscal Provincial Penal de Investigación de Delitos Aduaneros de Lima Norte, don Juan Wong Prella, denunciando que los emplazados han ingresado a su inmueble sin que exista mandato judicial y sin presencia de fiscal, lo que constituye un acto ilegal que ha afectado sus derechos a la inviolabilidad de domicilio, a la libertad personal, al debido proceso entre otros. Asimismo denuncia que se ha incautado en dicho acto material de cobre de su propiedad, pese a que presentó las facturas respectivas acreditando ser propietaria, habiendo incurrido los emplazados en los delitos de abuso de autoridad y violación de domicilio.
2. Que la Constitución señala en su artículo 2, numeral 9, que toda persona tiene derecho “[a] la inviolabilidad del domicilio. Nadie puede ingresar en él ni efectuar investigaciones o registros sin autorización de la persona que lo habita o sin mandato judicial, salvo flagrante delito o muy grave peligro de su perpetración. (...)”, declaración constitucional que guarda concordancia con el artículo 11 numerales 2 y 3 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.
3. Que asimismo la norma fundamental establece expresamente en su artículo 200, inciso 1 que el hábeas corpus procede cuando se vulnera o amenaza la libertad individual o los derechos constitucionales conexos a ella, lo que implica que los hechos denunciados de inconstitucionales vía este proceso deben necesariamente redundar en una afectación directa y concreta en el derecho a la libertad individual. No obstante corresponde declarar la improcedencia de la demanda de la libertad individual cuando a la fecha de su presentación ha cesado su amenaza o violación o el eventual agravio se ha convertido en irreparable, de conformidad a la causal de improcedencia contenida en el artículo 5, inciso 5 del Código Procesal Constitucional.

4. Que siendo la finalidad de los procesos constitucionales, entre ellos el hábeas corpus, el reponer las cosas al estado anterior a la violación o amenaza de violación del derecho fundamental a la libertad personal o un derecho conexo a ella, **corresponde el rechazo de la demanda de autos en aplicación de la causal de improcedencia contenida en el artículo 5, inciso 5 del Código Procesal Constitucional**, toda vez que **el presunto** agravio al derecho a la inviolabilidad del domicilio, que se habrían materializado con fecha 11 de julio de 2009, **ha cesado** en momento anterior a la postulación de la presente demanda, lo que resulta conforme a la expresado por la demandante en el texto de su demanda y de los actuados que obran en el expediente, actuados de los que no se manifiesta que la alegada violación del citado domicilio haya continuado con posterioridad al momento y fecha cuya realización se denuncia en la demanda.
5. Que no obstante el rechazo de la demanda considero oportuno señalar que la inviolabilidad del domicilio implica el ingreso o los registros (por parte de terceros) en el domicilio de la persona y sin la correspondiente autorización (de la persona o dispuesta por el Juez), afectación que subsiste en tanto continúe la *permanencia arbitraria* de los agresores en el interior del domicilio de la persona [Cfr. RTC Exp. N° 01999-2008-PHC/TC y RTC Exp. N° 02523-2011-PHC/TC, entre otras]; situación que no se presenta en el caso de autos, puesto que se observa que la denunciada afectación al derecho a la inviolabilidad de domicilio ha cesado, no encontrándose los presuntos agresores en el inmueble de la demandante.
6. Finalmente, respecto del extremo de la demanda referido a que se le haga entrega a la demandante de las 10 toneladas de cobre en desuso incautado durante el operativo mencionado, cabe expresar que tal pretensión no puede obtener pronunciamiento por parte de este Colegiado en atención a que es materia que debe ser dilucidada en la jurisdicción ordinaria y no en la constitucional.

■ RECEPCIÓN ADUANERA Y DERECHO A PROBAR

“(...) El Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia ha precisado que no es instancia en la que pueda dictarse pronunciamiento tendiente a determinar si existe, o no, responsabilidad penal de los inculpados, ni tampoco calificar el tipo penal en que estos hubieran incurrido, toda vez que tales atribuciones son

exclusivas de la jurisdicción penal ordinaria, por lo que el cuestionamiento de que la conducta del recurrente no se adecúa al tipo penal de receptación aduanera sino que constituiría una infracción al cumplimiento de sus deberes de funcionario y que al declararse fundada la demanda se lo absuelva, excede el objeto de los procesos constitucionales de la libertad así como de los derechos tutelados por el hábeas corpus, siendo en este extremo de aplicación el artículo 5, inciso 1, del Código Procesal Constitucional. (...)”.

“(...) El Tribunal Constitucional en la STC Exp. N° 06065-2009-PHC/TC, caso Pablo Contreras Calderón, ha reiterado que se vulnera el derecho a probar cuando habiéndose dispuesto en el propio proceso la actuación o la incorporación de determinado medio probatorio, ello no es llevado a cabo (cfr. Exps. N°s 6075-2005-PHC/TC, 00862-2008-PHC/TC). No obstante el criterio referido, este Colegiado advierte que si bien dicha omisión resulta prima facie atentatoria del debido proceso, puede darse el caso de que el medio probatorio no tenga una relevancia tal que amerite la anulación de lo actuado, en atención, por ejemplo, a la valoración de otros medios de prueba, lo que no es más que una manifestación del principio de trascendencia que informa la nulidad procesal (cfr. Exps. N° 0271-2003-AA aclaración, 0294-2009-AA fund. 15, entre otros). Naturalmente, es la justicia ordinaria la que en primer lugar evalúa la trascendencia del medio probatorio, a fin de determinar si procede o no a la anulación de lo actuado (...)”.

EXP. N° 02277-2011-PHC/TC-PUNO

RAÚL VIDAL ARAMAYO VALDIVIA

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima (Arequipa), a los 19 días del mes de julio de 2011, la Sala Primera del Tribunal Constitucional, integrada por los magistrados Álvarez Miranda, Calle Hayen y Urviola Hani, pronuncia la siguiente sentencia.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por don Raúl Vidal Aramayo Valdivia contra la sentencia expedida por la Primera Sala Penal de Apelaciones de la Corte Superior de Justicia de Puno, de fojas 335, su fecha 12 de abril del 2011, que declaró infundada la demanda de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 19 de octubre del 2010 don Raúl Vidal Aramayo Valdivia interpone demanda de hábeas corpus contra el juez del Primer Juzgado Especializado en lo Penal de Puno, don Félix Ochatoma Paravicino, y los magistrados de la Sala Penal e Itinerante de Puno, de la Corte Superior de Justicia de Puno señores Luque Mamani, Ayestas Ardiles y Flores Ortiz. El recurrente solicita la nulidad de la sentencia condenatoria de fecha 22 de enero del 2008 y de su confirmatoria de fecha 10 de julio del 2008; y que en consecuencia, que se lo absuelva y se ordene su inmediata libertad. Invoca la vulneración de los derechos a la debida motivación de las resoluciones judiciales, al debido proceso, de defensa, a la libertad individual y del principio de legalidad.

El recurrente refiere que se le inició el proceso penal N° 2006-00626-0-2101-JR-PE-01, por la comisión de delito aduanero en la modalidad de receptación aduanera, en el que resultó condenado a cuatro años de pena privativa de la libertad suspendida en su ejecución por el plazo de tres años. Señala que se le acusó porque en su condición de registrador público habría permitido la inscripción de vehículos que ingresaron en forma ilícita al país sin considerar que la conducta imputada no configura el tipo penal por el que fue condenado, puesto que nunca comercializó los vehículos y que en todo caso, habría cometido una infracción por incumplimiento de sus deberes de funcionario. Añade que las pericias grafotécnicas presentadas en el proceso revelaron que la firma puesta en los asientos no provenía de su puño gráfico; y que sin embargo no fueron tomadas en cuenta por lo que el juzgado no evaluó los medios probatorios que él mismo dispuso y que acreditan su falta de responsabilidad.

El Procurador Público Adjunto ad hoc a cargo de los asuntos judiciales del Poder Judicial al contestar la demanda señala que se pretende constituir una suprainstancia que revise nuevamente los medios probatorios, función que solo compete al órgano jurisdiccional.

El Tercer Juzgado Unipersonal de Puno, con fecha 21 de marzo del 2011, declaró infundada la demanda por considerar que si no se tomó en cuenta las pericias grafotécnicas fue porque estas se presentaron después de la acusación fiscal y cuando ya se había citado para la lectura de sentencia. Asimismo, estimó que no correspondía en el proceso de hábeas corpus analizar la calificación jurídica de los hechos, y que las sentencias se encontraban debidamente motivadas; añadiendo que el recurrente ha podido

ejercer su derecho de defensa, haciendo valer su derecho a la pluralidad de instancias.

La Primera Sala Penal de Apelaciones de la Corte Superior de Justicia de Puno confirmó la apelada por similares fundamentos y además por considerar que el recurrente debió interponer recurso de revisión.

FUNDAMENTOS

1. El objeto de la demanda es que se declare la nulidad de la sentencia de fecha 22 de enero de 2008, expedida por el Primer Juzgado Especializado en lo Penal de Puno, que condenó a don Raúl Vidal Aramayo Valdivia por la comisión de delito aduanero, en la modalidad de receptación aduanera, a cuatro años de pena privativa de la libertad, suspendida en su ejecución por el plazo de tres años, y de su confirmatoria expedida por la Sala Penal e Itinerante de la Corte Superior de Justicia de Puno con fecha 10 de julio de 2008; y que en consecuencia, se lo absuelva y se ordene su inmediata libertad. Se invoca la vulneración de los derechos a la debida motivación de las resoluciones judiciales, al debido proceso, de defensa, a la libertad individual y al principio de legalidad.
2. La Constitución Política del Perú establece expresamente en el artículo 200, inciso 1, que a través del hábeas corpus se protege tanto la libertad individual como los derechos conexos a ella; no obstante, no cualquier reclamo en el que se alegue afectación del derecho a la libertad individual o derechos conexos puede reputarse efectivamente como tal y merecer tutela, pues para ello es necesario analizar previamente si tales actos denunciados vulneran el contenido constitucionalmente protegido de los derechos invocados.
3. El Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia ha precisado que no es instancia en la que pueda dictarse pronunciamiento tendiente a determinar si existe, o no, responsabilidad penal de los inculpados, ni tampoco calificar el tipo penal en que estos hubieran incurrido, toda vez que tales atribuciones son exclusivas de la jurisdicción penal ordinaria, por lo que el cuestionamiento de que la conducta del recurrente no se adecua al tipo penal de receptación aduanera sino que constituiría una infracción al cumplimiento de sus deberes de funcionario y que al declararse fundada la demanda se lo absuelva, excede el objeto de los procesos constitucionales de la libertad así como de los derechos tutelados por el hábeas corpus, siendo en este extremo de aplicación el artículo 5, inciso 1, del Código Procesal Constitucional.

4. El Tribunal Constitucional en la STC Exp. N° 06065-2009-PHC/TC, *Caso Pablo Contreras Calderón*, ha reiterado que se vulnera el derecho a probar cuando habiéndose dispuesto en el propio proceso la actuación o la incorporación de determinado medio probatorio, ello no es llevado a cabo (cfr. Exps. N°s 6075-2005-PHC/TC, 00862-2008-PHC/TC). No obstante el criterio referido, este Colegiado advierte que si bien dicha omisión resulta prima facie atentatoria del debido proceso, puede darse el caso de que el medio probatorio no tenga una relevancia tal que amerite la anulación de lo actuado, en atención, por ejemplo, a la valoración de otros medios de prueba, lo que no es más que una manifestación del principio de trascendencia que informa la nulidad procesal (cfr. Exps. N° 0271-2003-AA aclaración, 0294-2009-AA, fund 15, entre otros). Naturalmente, es la justicia ordinaria la que en primer lugar evalúa la trascendencia del medio probatorio, a fin de determinar si procede o no a la anulación de lo actuado.
5. En el caso de autos, en el considerando décimo tercero de la sentencia de fecha 22 de enero de 2008, a fojas 75, se señala respecto a los peritajes, que estos fueron presentados con posterioridad a la acusación fiscal escrita y a la convocación del acto de juzgamiento, y que los peritos no se ratificaron en las pericias realizadas. El que el juzgado no considerara los dictámenes periciales constituyó uno de los argumentos del recurso de apelación del recurrente para fundamentar su alegada inocencia conforme se aprecia a fojas 82 de autos; sin embargo, los vocales de la Sala emplazada no emitieron ningún pronunciamiento al respecto, vulnerando así los derechos del recurrente.
6. En efecto, esta falta de pronunciamiento por parte de los vocales emplazados vulneró el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales que, como lo señaló el Tribunal Constitucional en el fundamento 11 de la sentencia recaída en el Expediente N° 1230-2002-PHC/TC *Caso César Humberto Tineo Cabrera*, “(...) La exigencia de que las decisiones judiciales sean motivadas en proporción a los términos del inciso 5) del artículo 139 de la Norma Fundamental, garantiza que los jueces, cualquiera que sea la instancia a la que pertenezcan, expresen el proceso mental que los ha llevado a decidir una controversia, asegurando que el ejercicio de la potestad de administrar justicia se haga con sujeción a la Constitución y a la ley; pero también con la finalidad de facilitar un adecuado ejercicio del derecho de defensa de los justiciables”; puesto que parte del contenido del derecho al debido proceso “(...) es el derecho de obtener de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada y congruente

con las pretensiones oportunamente deducidas por las partes en cualquier clase de procesos". En ese sentido, el Tribunal Constitucional consideró que el contenido esencial del derecho a la debida motivación de las resoluciones se respeta "(...) siempre que exista fundamentación jurídica, congruencia entre lo pedido y lo resuelto y, por sí misma, exprese una suficiente justificación de la decisión adoptada, aun si esta es breve o concisa, o se presenta el supuesto de motivación por remisión"; lo que no ha sucedido en el caso de autos puesto que los magistrados emplazados no se pronunciaron sobre los dictámenes periciales, siendo de aplicación el artículo 2 del Código Procesal Constitucional.

7. Por consiguiente, corresponde que el Tribunal Constitucional declare la nulidad de la sentencia de fecha 10 de julio de 2008, expedida por la Sala Penal e Itinerante de Puno de la Corte Superior de Justicia de Puno, para que emita un nuevo pronunciamiento respecto de todos los extremos del recurso de apelación presentado por el recurrente.

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú

HA RESUELTO

1. Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda respecto al cuestionamiento de la tipificación penal y falta de responsabilidad penal; y,
2. Declarar **FUNDADA en parte** la demanda porque se ha acreditado la vulneración de los derechos al debido proceso, a probar, a la debida motivación de las resoluciones judiciales y a la libertad individual; en consecuencia, declara nula la sentencia de fecha 10 de julio de 2008, expedida por la Sala Penal e Itinerante de Puno de la Corte Superior de Justicia de Puno, recaída en el Proceso Penal N° 626-2006, para que emita un nuevo pronunciamiento conforme a lo señalado en el fundamento 7, sin que produzca la excarcelación o suspensión de las medidas que restrinjan la libertad del favorecido y sin que lo dispuesto en este fallo afecte los procesos, penal y administrativo.

Publíquese y notifíquese.

SS.

ÁLVAREZ MIRANDA

CALLE HAYEN

URVIOLA HANI

■ RECEPTACIÓN ADUANERA Y DERECHO A PROBAR

“(…) Refieren que, para el ensamblaje del vehículo, como aparece en la ficha registral, las autopartes importadas han ingresado en el país de manera legal, de modo que cada una posee su respectiva Declaración Única de Aduanas, habiéndose adquirido el vehículo de manera lícita, a su anterior propietario, Frank Neptalí Llanos Mamani, el 13 de enero de 2003, al precio de US \$13,000, el cual ha venido utilizando como transporte de carga, hasta que de manera sorpresiva, el 17 de febrero de 2003, fue incautado por la Policía, por orden del demandado en razón de una presunta comisión de delito aduanero y otros. Agrega que, pese a haber presentado los documentos que acreditan la legalidad del vehículo, este sigue incautado sin entregarse el acta correspondiente (...)”.

En tal sentido, la incautación del vehículo de propiedad de la demandante, aunque importa una restricción del derecho de propiedad, no constituye una afectación irrazonable o arbitraria, pues se encuentra acreditado fehacientemente que la incautación del vehículo está justificada, dado que, en torno a dicho bien, gira la investigación fiscal y judicial iniciada contra los accionantes por la presunta comisión del delito de contrabando y receptación. Consecuentemente, al no acreditarse la afectación de derecho constitucional alguno, la demanda carece de sustento, por lo que no procede ampararla (...)”.

EXP. N° 3889-2004-AA/TC-AREQUIPA

APOLINAR MAMANI APAZA Y OTRA

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 26 días del mes de enero de 2005, la Sala Primera del Tribunal Constitucional, integrada por los magistrados Alva Orlandini, Vergara Gote-Ili y Landa Arroyo, pronuncia la siguiente sentencia

ASUNTO

Recurso extraordinario interpuesto por Apolinar Mamani Apaza y Petronila Alejandrina Rojas de Mamani contra la sentencia de la Primera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Arequipa, de fojas 304, su fecha 24 de septiembre de 2004, que declara improcedente la acción de amparo de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 9 de mayo de 2003, los recurrentes interponen acción de amparo contra el fiscal provincial titular de la Octava Fiscalía Penal de Arequipa, Eufrazio Ticona Zela. Alegan que se han conculcado sus derechos constitucionales a la propiedad, a la seguridad personal, a la libertad de contratar y a la libertad de trabajo, en virtud de la orden de incautación del vehículo (camión) de su propiedad de placa N° XH-3930, librada el 17 de febrero de 2003. En consecuencia, solicitan que cese la violación de los derechos invocados, y que se ordene la devolución del bien incautado, el cual se encuentra depositado en la Aduana de Arequipa Río Seco, distrito de Cerro Colorado.

Refieren que, para el ensamblaje del vehículo, como aparece en la ficha registral, las autopartes importadas han ingresado en el país de manera legal, de modo que cada una posee su respectiva Declaración Única de Aduanas, habiéndose adquirido el vehículo de manera lícita, a su anterior propietario, Frank Neptalí Llanos Mamani, el 13 de enero de 2003, al precio de US \$13,000, el cual ha venido utilizando como transporte de carga, hasta que de manera sorpresiva, el 17 de febrero de 2003, fue incautado por la policía, por orden del demandado en razón de una presunta comisión de delito aduanero y otros. Agrega que, pese a haber presentado los documentos que acreditan la legalidad del vehículo, este sigue incautado sin entregarse el acta correspondiente.

El demandado deduce la excepción de falta de legitimidad y contesta la demanda solicitando que se la declare infundada, alegando que la matriculación del vehículo no es lícita dado que durante las investigaciones se detectó su procedencia delictiva, razón por la cual se le sigue un proceso penal; agregando que, en ese sentido, la incautación cuestionada se ha efectuado dentro del marco y formalidades de ley, por lo que no se ha violado ningún derecho constitucional.

El Procurador Público a cargo de los asuntos del Ministerio Público contesta la demanda negándola y contradiciéndola, solicitando que se la declare improcedente, aduciendo que de la denuncia penal se desprende que el vehículo materia de la controversia es de procedencia ilícita.

El Segundo Juzgado Civil del Módulo Corporativo Civil I de Arequipa, con fecha 22 de diciembre de 2003, declara improcedente la excepción e infundada en todos sus extremos la demanda, considerando que el demandado, en su condición de fiscal, ha actuado de conformidad con el artículo 12 de la

Ley de Delitos Aduaneros N° 26461, lo que no implica la existencia de un acto arbitrario o violatorio de los derechos constitucionales del demandante.

La recurrida, revocando la apelada, declara improcedente la demanda.

FUNDAMENTOS

1. Previamente a la dilucidación de la controversia, debe precisarse que la aplicación del inciso 1), artículo 5, del Código Procesal Constitucional supondría imponer requisitos de procedibilidad a la demanda que afectarían el derecho a la tutela jurisdiccional del accionante, razón por la cual, en el presente caso, se aplicará la Ley N° 23506 y sus leyes complementarias.
2. Los demandantes pretenden que se les devuelva el bien incautado; un camión identificado con placa N° XH-3930, inscrito en el Registro de Propiedad Vehicular, Ficha N° XH3930 de la Zona Registral XII - Sede Arequipa.
3. Los actores alegan que, con la inscripción a su favor, les asiste el principio de buena fe registral. Al respecto, el artículo 2013 del Código Civil establece que: "El contenido de la inscripción se presume cierto y produce todos sus efectos, mientras no se rectifique o se declare judicialmente su invalidez"; y que, de conformidad con el principio de buena fe registral, consagrado en el artículo 2014 del mismo Código: "El tercero que de buena fe adquiere a título oneroso algún derecho de persona que en el registro aparece con facultades para otorgarlo, mantiene su adquisición una vez inscrito su derecho, aunque después se anule, rescinda o resuelva el del otorgante por virtud de causas que no consten en los registros públicos.

La buena fe del tercero se presume mientras no se pruebe que conocía la inexactitud del registro".

4. En efecto, la presunción antes mencionada a que hace referencia el principio de la legitimación, se refiere al contenido de la inscripción, el mismo que, como se verá más adelante, es materia de investigación jurisdiccional, como lo es también la buena fe de los demandantes, pues según la boleta policial de identificación vehicular, que obra a fojas 67 de autos, el peritaje practicado en el vehículo da como resultado adulteraciones en la marca, razón por la cual los demandantes y otros implicados se encuentran inmersos en un proceso penal.

5. De conformidad con el artículo 12 de la Ley de Delitos Aduaneros, vigente al momento de los hechos, el Fiscal ordenará la incautación y secuestro de las mercaderías, medios de transporte, bienes y efectos que constituyan objeto del delito, los que serán custodiados por Aduanas en tanto se expida el auto de sobreseimiento, sentencia condenatoria o absolutoria provenientes de resolución firme que ordene su decomiso o disponga su devolución al propietario.
6. A fojas 69 de autos corre el acta de incautación del vehículo en cuestión, la que consigna que la Policía Nacional del Perú, por intermedio de la Dirección de Investigación de Defraudación de Rentas de Aduanas de la Dirección de la Policía Fiscal, y el demandado, en su calidad de representante del Ministerio Público, actuaron de manera conjunta y al amparo de las potestades conferidas por la ley.
7. Cabe indicar que la incautación en el ámbito aduanero es una medida *preventiva y provisional*, consistente en el apoderamiento forzoso, por parte de las autoridades competentes, de los bienes objeto de los delitos de contrabando o defraudación de rentas de aduanas, hasta la expedición de la sentencia o resolución que decida su situación legal.
8. En tal sentido, la incautación del vehículo de propiedad de la demandante, aunque importa una restricción del derecho de propiedad, no constituye una afectación irrazonable o arbitraria, pues se encuentra acreditado fehacientemente que la incautación del vehículo está justificada, dado que, en torno a dicho bien, gira la investigación fiscal y judicial iniciada contra los accionantes por la presunta comisión del delito de contrabando y receptación. Consecuentemente, al no acreditarse la afectación de derecho constitucional alguno, la demanda carece de sustento, por lo que no procede ampararla.

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú

HA RESUELTO

Declarar **INFUNDADA** la demanda.

Publíquese y notifíquese.

SS.

ALVA ORLANDINI
VERGARA GOTELLI
LANDA ARROYO

LEY N° 28008
LEY DE LOS DELITOS ADUANEROS^(*)

TÍTULO I
DELITOS ADUANEROS

CAPÍTULO I
CONTRABANDO

Artículo 1.- Contrabando

El que se sustrae, elude o burla el control aduanero ingresando mercancías del extranjero o las extrae del territorio nacional o no las presenta para su verificación o reconocimiento físico en las dependencias de la Administración Aduanera o en los lugares habilitados para tal efecto, cuyo valor sea superior a cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años, y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días multa.

La ocultación o sustracción de mercancías a la acción de verificación o reconocimiento físico de la aduana, dentro de los recintos o lugares habilitados, equivale a la no presentación.

Artículo 2.- Modalidades de contrabando

Constituyen modalidades del delito de contrabando y serán reprimidos con las mismas penas señaladas en el artículo 1, quienes desarrollen las siguientes acciones:

- a. Extraer, consumir, utilizar o disponer de las mercancías de la zona primaria delimitada por la Ley General de Aduanas o por leyes especiales sin haberse autorizado legalmente su retiro por la Administración Aduanera.
- b. Consumir, almacenar, utilizar o disponer de las mercancías que hayan sido autorizadas para su traslado de una zona primaria a otra, para su reconocimiento físico, sin el pago previo de los tributos o gravámenes.
- c. Internar mercancías de una zona franca o zona geográfica nacional de tratamiento aduanero especial o de alguna zona geográfica nacional de menor tributación y sujeta a un régimen especial arancelario hacia

(*) Texto según la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1111, del 29 de junio de 2012.

el resto del territorio nacional sin el cumplimiento de los requisitos de Ley o el pago previo de los tributos diferenciales.

- d. Conducir en cualquier medio de transporte, hacer circular dentro del territorio nacional, embarcar, desembarcar o transbordar mercancías, sin haber sido sometidas al ejercicio de control aduanero.
- e. Intentar introducir o introduzca al territorio nacional mercancías con elusión o burla del control aduanero utilizando cualquier documento aduanero ante la Administración Aduanera.

Artículo 3.- Contrabando fraccionado

Incorre igualmente en los delitos contemplados en los tipos penales previstos en los artículos anteriores y será reprimido con idénticas penas, el que con unidad de propósito, realice el contrabando en forma sistemática por cuantía superior a cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias, en forma fraccionada, en un solo acto o en diferentes actos de inferior importe cada uno, que aisladamente serían considerados infracciones administrativas vinculadas al contrabando.

CAPÍTULO II

DEFRAUDACIÓN DE RENTAS DE ADUANA

Artículo 4.- Defraudación de rentas de aduana

El que mediante trámite aduanero, valiéndose de engaño, ardid, astucia u otra forma fraudulenta deja de pagar en todo o en parte los tributos u otro gravamen o los derechos *antidumping* o compensatorios que gravan la importación o aproveche ilícitamente una franquicia o beneficio tributario, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días multa.

Artículo 5.- Modalidades de defraudación de rentas de aduana

Constituyen modalidades del delito de defraudación de rentas de aduana y serán reprimidos con las penas señaladas en el artículo 4, las acciones siguientes:

- a. Importar mercancías amparadas en documentos falsos o adulterados o con información falsa en relación con el valor, calidad, cantidad, peso, especie, antigüedad, origen u otras características como marcas,

- códigos, series, modelos, que originen un tratamiento aduanero o tributario más favorable al que corresponde a los fines de su importación.
- b. Simular ante la administración aduanera total o parcialmente una operación de comercio exterior con la finalidad de obtener un incentivo o beneficio económico o de cualquier índole establecido en la legislación nacional.
 - c. Sobrevaluar o subvaluar el precio de las mercancías, variar la cantidad de las mercancías a fin de obtener en forma ilícita incentivos o beneficios económicos establecidos en la legislación nacional, o dejar de pagar en todo o en parte derechos *antidumping* o compensatorios.
 - d. Alterar la descripción, marcas, códigos, series, rotulado, etiquetado, modificar el origen o la subpartida arancelaria de las mercancías para obtener en forma ilícita beneficios económicos establecidos en la legislación nacional.
 - e. Consumir, almacenar, utilizar o disponer de las mercancías en tránsito o reembarque incumpliendo la normativa reguladora de estos regímenes aduaneros.

CAPÍTULO III

RECEPTACIÓN ADUANERA

Artículo 6.- Receptación aduanera

El que adquiere o recibe en donación, en prenda, almacena, oculta, vende o ayuda a comercializar mercancías cuyo valor sea superior a cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias y que de acuerdo a las circunstancias tenía conocimiento o se comprueba que debía presumir que provenía de los delitos contemplados en esta Ley, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de tres ni mayor de seis años y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días multa.

CAPÍTULO IV

FINANCIAMIENTO

Artículo 7.- Financiamiento

El que financie por cuenta propia o ajena la comisión de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con pena privativa de libertad no

menor de ocho ni mayor de doce años y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días multa.

CAPÍTULO V

TRÁFICO DE MERCANCÍAS PROHIBIDAS O RESTRINGIDAS

Artículo 8.- Mercancías prohibidas o restringidas

El que utilizando cualquier medio o artificio o infringiendo normas específicas introduzca o extraiga del país mercancías por cuantía superior a cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias cuya importación o exportación está prohibida o restringida, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de ocho ni mayor de doce años y con setecientos treinta a mil cuatrocientos sesenta días multa.

CAPÍTULO VI

TENTATIVA

Artículo 9.- Tentativa

Será reprimida la tentativa con la pena mínima legal que corresponda al delito consumado. Se exceptúa de punición los casos en los que el agente se desista voluntariamente de proseguir con los actos de ejecución del delito o impida que se produzca el resultado, salvo que los actos practicados constituyan por sí otros delitos.

CAPÍTULO VII

CIRCUNSTANCIAS AGRAVANTES

Artículo 10.- Circunstancias agravantes

Serán reprimidos con pena privativa de libertad no menor de ocho ni mayor de doce años y setecientos treinta a mil cuatrocientos sesenta días multa, los que incurran en las circunstancias agravantes siguientes, cuando:

- a. Las mercancías objeto del delito sean armas de fuego, municiones, explosivos, elementos nucleares, diesel, gasolinas, gasoholes, abrasivos químicos o materiales afines, sustancias o elementos que por su naturaleza, cantidad o características puedan afectar o sean nocivas a la salud, seguridad pública a el medio ambiente.
- b. Interviene en el hecho en calidad de autor, instigador o cómplice primario un funcionario o servidor público en el ejercicio o en ocasión de

sus funciones, con abuso de su cargo o cuando el agente ejerce funciones públicas conferidas por delegación del Estado.

- c. Interviene en el hecho en calidad de autor, instigador o cómplice primario un funcionario público o servidor de la Administración Aduanera o un integrante de las Fuerzas Armadas o de la Policía Nacional a las que por mandato legal se les confiere la función de apoyo y colaboración en la prevención y represión de los delitos tipificados en la presente Ley.
- d. Se cometiere, facilite o evite su descubrimiento o dificulte u obstruya la incautación de la mercancía objeto material del delito mediante el empleo de violencia física o intimidación en las personas o fuerza sobre las cosas.
- e. Es cometido por dos o más personas o el agente integra una organización destinada a cometer los delitos tipificados en esta Ley.
- f. Los tributos u otros gravámenes o derechos *antidumping* o compensatorios no cancelados o cualquier importe indebidamente obtenido en provecho propio o de terceros por la comisión de los delitos tipificados en esta Ley, sean superiores a cinco Unidades Impositivas Tributarias.
- g. Se utilice un medio de transporte acondicionado o modificado en su estructura con la finalidad de transportar mercancías de procedencia ilegal.
- h. Se haga figurar como destinatarios o proveedores a personas naturales o jurídicas inexistentes, o se declare domicilios falsos en los documentos y trámites referentes a los regímenes aduaneros.
- i. Se utilice a menores de edad o a cualquier otra persona inimputable.
- j. Cuando el valor de las mercancías sea superior a veinte (20) Unidades Impositivas Tributarias.
- k. Las mercancías objeto del delito sean falsificadas o se les atribuye un lugar de fabricación distinto al real.

En el caso de los incisos b) y c), la sanción será, además, de inhabilitación conforme a los numerales 1), 2) y 8) del artículo 36 del Código Penal.

CAPÍTULO VIII

CONSECUENCIAS ACCESORIAS

Artículo 11.- Medidas aplicables a personas jurídicas

Si para la ejecución de un delito aduanero se utiliza la organización de una persona jurídica o negocio unipersonal, con conocimiento de sus titulares, el juez deberá aplicar, según la gravedad de los hechos conjunta o alternativamente las siguientes medidas:

- a. Clausura temporal o definitiva de sus locales o establecimientos.
- b. Disolución de la persona jurídica.
- c. Cancelación de licencias, derechos y otras autorizaciones administrativas o municipales de que disfruten.
- d. Prohibición temporal o definitiva a la persona jurídica para realizar actividades de la naturaleza de aquellas en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito.

Simultáneamente, con la medida dispuesta, el juez ordenará a la autoridad competente la intervención de la persona jurídica para los fines legales correspondientes, con el objeto de salvaguardar los derechos de los trabajadores y acreedores.

Artículo 12.- Responsabilidad de extranjeros

Si los responsables de los delitos aduaneros fuesen extranjeros, serán condenados, además, con la pena de expulsión definitiva del país, la misma que se ejecutará después de cumplida la pena privativa de libertad.

TÍTULO II

INVESTIGACIÓN DEL DELITO Y PROCESAMIENTO

CAPÍTULO I

INCAUTACIÓN Y VALORACIÓN DE MERCANCÍAS

Artículo 13.- Incautación

El Fiscal ordenará la incautación y secuestro de las mercancías, medios de transporte, bienes y efectos que constituyan objeto del delito, así como los instrumentos utilizados para la comisión del mismo, los que serán custodiados por la Administración Aduanera en tanto se expida el auto de sobreseimiento, sentencia condenatoria o absolutoria proveniente de resolución firme, que ordene su decomiso o disponga su devolución al propietario.

Queda prohibido, bajo responsabilidad, disponer la entrega o devolución de las mercancías, medios de transporte, bienes y efectos que constituyan objeto del delito, así como de los medios de transporte o cualquier otro instrumento empleados para la comisión del mismo, en tanto no medie sentencia absolutoria o auto de sobreseimiento proveniente de resolución firme que disponga su devolución dentro del proceso seguido por la comisión de delitos aduaneros. En el caso de vehículos o bienes muebles susceptibles de inscripción registral, queda prohibido, bajo responsabilidad, sustituir la medida de incautación o secuestro de estos bienes por embargos en forma de depósito, inscripción u otra que signifique su entrega física al propietario o poseedor de los mismos.

La prohibición de disponer la entrega o devolución de las mercancías, medios de transporte, bienes y efectos que constituyan objeto del delito, así como de los instrumentos empleados para su comisión, alcanza igualmente a las resoluciones o disposiciones dictadas por el Ministerio Público, si luego de la investigación preliminar o de las diligencias preliminares, se declare que no procede promover la acción penal o se disponga el archivo de la denuncia. En dichos casos corresponderá a la Administración Aduanera la evaluación de la devolución de estas mercancías, bienes, efectos, medios de transporte e instrumentos del delito, previa verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras que amparen su ingreso lícito, internamiento, tenencia o tránsito en el territorio nacional.

De incautarse dichas mercancías, medios de transporte, bienes y efectos que constituyan objeto del delito por otras autoridades, lo incautado será puesto a disposición de la Administración Aduanera con el documento de ley respectivo, en el término perentorio de tres (3) días hábiles. Esta disposición regirá sin perjuicio del deber de comunicar a la Administración Aduanera la incautación efectuada, dentro del término de veinticuatro (24) horas de producida.

Artículo 14.- Reconocimiento de mercancías y valoración

Recibidas las mercancías incautadas, por la Administración Aduanera, cuando exista persona detenida por los delitos tipificados en la presente Ley, esta procederá bajo responsabilidad en el término de veinticuatro (24) horas, al avalúo y reconocimiento físico, cuyos resultados comunicará de inmediato a la Policía Nacional del Perú, quien los cursará a la Fiscalía Provincial Penal respectiva, para que proceda a formular la denuncia correspondiente.

Tratándose de mercancías que por su naturaleza, cantidad o por la oportunidad de la intervención no pudieran ser valoradas dentro del plazo antes indicado, el detenido será puesto a disposición de la Fiscalía Provincial Penal dentro del término de veinticuatro (24) horas, con el atestado policial correspondiente. En este caso, la Administración Aduanera remitirá el informe

sobre el reconocimiento físico y avalúo de la mercancía dentro de tercer día hábil a la Fiscalía Provincial Penal.

En los casos en que no haya detenidos, la Administración Aduanera emitirá el documento respectivo en tres (3) días hábiles, cursándolo a la Policía Nacional para los fines de ley.

Artículo 15.- Momento a considerar para establecer el valor

Para estimar o determinar el valor de las mercancías se considerará como momento de la valoración la fecha de comisión del delito o de la infracción administrativa. En el caso de no poder precisarse esta, en la fecha de su constatación.

Artículo 16.- Reglas para establecer la valoración

La estimación o determinación del valor de las mercancías, será efectuada únicamente por la Administración Aduanera conforme a las reglas establecidas en el reglamento, respecto de:

- a. Mercancías extranjeras, incluidas las provenientes de una zona franca, así como las procedentes de una zona geográfica sujeta a un tratamiento tributario o aduanero especial o de alguna zona geográfica nacional de tributación menor y sujeta a un régimen especial arancelario.
- b. Mercancías nacionales o nacionalizadas que son extraídas del territorio nacional, para cuyo avalúo se considerará el valor FOB, sea cual fuere la modalidad o medio de transporte utilizado para la comisión del delito aduanero o la infracción administrativa.

Artículo 17.- Configuración del hecho imponible

El hecho imponible en los delitos o en la infracción administrativa, se configura en la fecha de comisión del delito o cuando se incurrió en la infracción, según corresponda. De no poder precisarse aquellas, en la fecha de su constatación.

En el caso del delito de defraudación de rentas de aduanas, el hecho imponible se configura en la fecha de numeración de la declaración.

Artículo 18.- Tributos y tipo de cambio aplicables

Los tributos y el tipo de cambio que corresponde aplicar son los vigentes en la fecha de realización del hecho imponible, y en caso de no poder ser precisado, en la fecha de su constatación.

Esta regla es igualmente aplicable para calcular el importe de la multa administrativa o de los derechos *antidumping* o compensatorios cuando corresponda.

Cuando la base imponible del impuesto deba determinarse en función a la fecha de embarque de la mercancía, se considera la fecha cuando se comete el delito o se incurre en la infracción administrativa, según corresponda. En caso de no poder precisarse esta, en la fecha de su constatación.

CAPÍTULO II

PROCESO

Artículo 19.- Competencia del Ministerio Público

Corresponde al Ministerio Público dirigir la investigación de los delitos a que se refiere la presente ley con el apoyo de las autoridades competentes.

Toda intervención efectuada por la Policía Nacional será puesta en conocimiento del Ministerio Público, bajo responsabilidad. La intervención policial en situaciones excepcionales se rige por lo dispuesto en la Ley N° 27934.

Los delitos aduaneros son perseguibles de oficio. En el caso de los artículos 4 y 5 de la presente Ley, el Ministerio Público ejercitará la acción penal a petición de la Administración Aduanera.

Artículo 19.- Competencia del Ministerio Público

Los delitos aduaneros son perseguibles de oficio. Cuando en el curso de sus actuaciones la Administración Aduanera considere que existen indicios de la comisión de un delito, inmediatamente comunicará al Ministerio Público, sin perjuicio de continuar el procedimiento que corresponde^(*).

Artículo 20.- Conclusión anticipada del proceso por delitos aduaneros

Los procesos por delitos aduaneros podrán terminar anticipadamente, observando las siguientes reglas:

- a. A iniciativa del Ministerio Público o del procesado el juez dispondrá, una vez iniciado el proceso y antes de formularse la acusación fiscal, siempre que exista prueba suficiente de responsabilidad penal, por única vez para los delitos contemplados en la presente Ley, la celebración de una audiencia especial y privada, en cuaderno aparte y con la asistencia de los sujetos procesales y del abogado defensor del procesado.
- b. En esta audiencia, el fiscal presentará los cargos que de acuerdo con la investigación surjan contra el procesado y este tendrá la oportunidad de aceptarlos, en todo o en parte, o podrá rechazarlos. El Juez deberá

(*) Por disposición del Num. 4 de la Primera Disposición Final del Código Procesal Penal - Decreto Legislativo N° 957, este artículo fue modificado, estando vigente esta redacción a partir del 01/07/2006.

explicar al procesado los alcances y consecuencias de su aceptación de responsabilidad total o parcial.

- c. Tratándose de la terminación anticipada, se impondrá al procesado que acepte su aplicación el mínimo legal de la pena, según corresponda al delito aduanero cometido.
- d. Tratándose de la reducción de la pena privativa de la libertad, el procesado deberá abonar por concepto del beneficio otorgado, una suma equivalente a dos veces el valor de las mercancías materia del delito más los tributos dejados de pagar, y los derechos *antidumping* o compensatorios cuando correspondan, sin perjuicio del decomiso de las mercancías e instrumentos materia del delito.
- e. Una vez efectuado el depósito del monto establecido en el inciso anterior, el Juez dictará sentencia conforme a lo acordado dentro de las cuarenta y ocho (48) horas.
- f. Si el juez considera que la calificación jurídica del hecho punible y la pena a imponer son las adecuadas y obra prueba suficiente, dispondrá en la sentencia la aplicación de la pena indicada y la reparación civil, enunciando en su parte resolutive que ha habido acuerdo de los sujetos procesales.
- g. La sentencia será elevada en consulta al tribunal superior, el que deberá absolverla en un término no mayor a tres (3) días hábiles. El auto que deniegue la aplicación de la terminación anticipada es apelable en un solo efecto, en el término de un día hábil.

Los fondos obtenidos por la terminación anticipada del proceso descrito en el inciso d), a excepción del monto por tributos, derechos *antidumping* o compensatorios, serán distribuidos entre las siguientes instituciones y personas, en los porcentajes siguientes:

Denunciante 50%
Poder Judicial 15%
Ministerio Público 15%
Policía Nacional del Perú 15%
Administración Aduanera 5%

Los fondos obtenidos por la Administración Aduanera serán destinados a campañas educativas y de publicidad en la lucha contra los delitos aduaneros.

En el caso que colaboren las Fuerzas Armadas sin la participación de la Policía Nacional, el 15% de los fondos inicialmente establecidos para la Policía Nacional le corresponderá a las Fuerzas Armadas.

Cuando la colaboración es conjunta entre las Fuerzas Armadas y la Policía Nacional, el 15% de los fondos se distribuirá equitativamente entre ambas instituciones.

En el caso de inexistencia de denunciante y que la acción para descubrir los delitos hubiere correspondido a la Administración Aduanera, Policía Nacional o Fuerzas Armadas, el porcentaje asignado al denunciante corresponderá a una de las tres entidades, o se repartirá equitativamente cuando hubieran participado conjuntamente, según corresponda.

Artículo 21.- Prueba pericial

Para efectos de la investigación y del proceso penal, los informes técnicos o contables emitidos por los funcionarios de la Administración Aduanera, tendrán valor probatorio.

Artículo 22.- Pronunciamiento judicial sobre mercancías incautadas

El juez resolverá en la sentencia el decomiso de las mercancías incautadas, de los instrumentos con que se hubiere ejecutado el delito aduanero y las ganancias obtenidas por la comisión de los delitos tipificados en esta Ley. Asimismo, cualesquiera que sean las transformaciones que hubieran podido experimentar las mercancías o instrumentos.

CAPÍTULO III

DECOMISO, ADJUDICACIÓN Y DESTRUCCIÓN

Artículo 23.- Competencia de la Administración Aduanera sobre las mercancías decomisadas

La Administración Aduanera es la encargada de la adjudicación o destrucción de las mercancías e instrumentos provenientes de los delitos tipificados en esta ley.

Una vez consentida o ejecutoriada la sentencia condenatoria y resuelto el decomiso de las mercancías y de los instrumentos con los que se hubiere ejecutado el delito, previa notificación de la misma, se adjudicarán las mercancías o instrumentos a las entidades del Estado, los gobiernos regionales, municipales y a las instituciones asistenciales, educacionales, religiosas y otras sin fines de lucro oficialmente reconocidas. Se exceptúan de los alcances del presente artículo las mercancías a las que se refieren los artículos 24 y 25 de la presente Ley.

Artículo 24.- Destrucción de mercancías

Serán destruidas de inmediato y bajo responsabilidad, las mercancías que a continuación se detallan:

- a. Aquellas que carecen de valor comercial;
- b. Aquellas que sean nocivas para la salud o el medio ambiente;
- c. Aquellas que atenten contra la moral, el orden público y la soberanía nacional;
- d. Bebidas alcohólicas y cigarrillos;
- e. Aquellas prohibidas o restringidas; y,
- f. Las demás mercancías que se señalen por norma expresa.

Artículo 25.- Adjudicación de mercancías

La Administración Aduanera adjudicará directamente, dando cuenta al Fiscal y Juez Penal que conocen la causa y al Contralor General de la República, los siguientes bienes:

- a. Todas las mercancías que sean necesarias para atender los requerimientos en casos de emergencia, urgencia o necesidad nacional, debidamente justificados, a favor del Estado, los gobiernos regionales o municipales.
- b. Todos los alimentos de consumo humano así como prendas de vestir y calzado, al Ministerio de la Mujer y Poblaciones Vulnerables, Ministerio de Desarrollo e Inclusión Social o los programas sociales que tengan adscritos con calidad de unidad ejecutora, así como a las instituciones sin fines de lucro y debidamente reconocidas, dedicadas a actividades asistenciales.
- c. Todos los medicamentos de uso humano e instrumental y equipo de uso médico y odontológico, al Ministerio de Salud.
- d. Todas las mercancías de uso agropecuario y medicamentos de uso veterinario, al Ministerio de Agricultura.
- e. Todas las maquinarias, equipos y material de uso educativo, al Ministerio de Educación para ser distribuidos a nivel nacional a los colegios, institutos y universidades públicas que los requieran para labores propias de investigación o docencia.
- f. Todos los medios de transporte terrestre, sus partes y piezas e inclusive aquellos prohibidos o restringidos, a la Presidencia del Consejo de Ministros para que sean donados a las Entidades y Dependencias del

Sector Público, Municipalidades de la República, Gobiernos Regionales, a las Comunidades Campesinas y Nativas que así lo soliciten; y a favor de otras entidades del Estado encargadas de la prevención y represión de los delitos aduaneros o de las Fuerzas Armadas que prestan la colaboración que se detalla en el artículo 46° de la presente Ley.

Las donaciones serán aprobadas mediante resolución ministerial del Presidente del Consejo de Ministros y están inafectas del Impuesto General a las Ventas (IGV).

- g. El diesel, gasolinas y gasoholes a favor de las entidades del Estado encargadas de la prevención y represión de los delitos aduaneros o de las Fuerzas Armadas que prestan la colaboración que se detalla en el artículo 46° de la presente Ley.

Respecto a los incisos a), b), c) y d) la adjudicación se hará previa constatación de su estado por la autoridad competente. Cuando la mercancía se encuentre en mal estado la Administración Aduanera procederá a su destrucción inmediata.

En el caso de los literales a), b), f) y g), a partir del día siguiente de notificada la Resolución que aprueba la adjudicación directa, la entidad o institución beneficiada tiene un plazo de veinte (20) días hábiles para recoger las mercancías adjudicadas, vencido dicho plazo la Resolución de adjudicación queda sin efecto. En este caso, dichas mercancías podrán ser adjudicadas por la Administración Aduanera a favor de otra entidad, siempre que ésta sea alguna de las entidades comprendidas en el mismo literal del presente artículo donde se encuentra prevista la primera entidad beneficiada.

La Administración Aduanera remitirá a la Comisión de Fiscalización del Congreso de la República, un informe trimestral sobre las adjudicaciones efectuadas.

Artículo 26.- Situación de naves y aeronaves

En los casos de naves y aeronaves, el fiscal dispondrá su inmovilización en coordinación con las autoridades de transporte competentes para su depósito y custodia, en tanto se determine el grado de responsabilidad del propietario en los hechos materia de investigación, salvo que se trate de aeronaves del Estado, las que serán entregadas inmediatamente a la autoridad de transporte competente, luego de la investigación correspondiente.

Artículo 27.- Pago del valor de mercancías con orden de devolución

En caso de que se dispusiera la devolución de mercancías que fueron materia de adjudicación o destrucción, la Dirección General de Tesoro Público asumirá el pago sobre la base del monto de la tasación del avalúo y los

intereses devengados, determinándose tres (3) meses calendario como plazo máximo para la devolución, contado a partir del día siguiente de la fecha de notificación de la resolución judicial correspondiente.

Artículo 28.- Uso de bienes adjudicados

Las entidades adjudicatarias a que se refiere el artículo 25, deberán destinar las mercancías a los fines que les son propios, quedando prohibida su transferencia, bajo responsabilidad de su titular.

La Administración Aduanera reportará mensualmente a la Contraloría General de la República y a la Superintendencia de Bienes Nacionales sobre las adjudicaciones efectuadas a fin de que procedan a su inscripción bajo responsabilidad.

Artículo 29.- Reserva de la identidad del denunciante

Se considera denunciante a quien ponga en conocimiento de las autoridades competentes, la comisión de los delitos previstos en la presente Ley.

Dichas autoridades deberán disponer las medidas pertinentes para que se mantenga en reserva la identidad del denunciante, bajo responsabilidad.

Artículo 30.- Exclusión de recompensa

Las recompensas no serán aplicables a funcionarios o servidores de la Administración Aduanera, miembros de la Policía Nacional, de las Fuerzas Armadas, o quienes tengan parentesco con estos dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad.

Artículo 31.- Pago al denunciante

En el caso de adjudicación o destrucción de las mercancías incautadas o en comiso, la recompensa que corresponda al denunciante será pagada por la Dirección General de Tesoro Público, conforme al valor determinado por la Administración Aduanera de conformidad con lo establecido en el artículo 16 de la presente Ley.

Todas las adjudicaciones o destrucción de las mercancías serán puestas en conocimiento del Juez que conoce la causa.

El Reglamento de la presente Ley establecerá la forma y monto de la recompensa establecida en el primer párrafo del presente artículo.

Artículo 32.- Oportunidad para la determinación de las recompensas

Las recompensas previstas en la presente Ley serán determinadas en la sentencia condenatoria o en la sentencia que ampare la terminación anticipada del proceso penal.

TÍTULO III

INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS Y SANCIONES

CAPÍTULO I

INFRACCIÓN ADMINISTRATIVA

Artículo 33.- Infracción administrativa

Constituyen infracción administrativa los casos comprendidos en los artículos 1, 2, 6 y 8 de la presente Ley cuando el valor de las mercancías no exceda de cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 3 de la presente Ley.

Artículo 34.- Incautación de mercancías por infracción administrativa

La Administración Aduanera dispondrá la incautación y secuestro de las mercancías que constituyan objeto material de la infracción administrativa. De incautarse dichas mercancías por otras autoridades, estas serán puestas a disposición de la Administración Aduanera con el documento de ley respectivo, en el término perentorio de tres (3) días hábiles.

CAPÍTULO II

SANCIONES

Artículo 35.- Sanciones

La infracción administrativa será sancionada conjunta o alternativamente con:

- a) Comiso de las mercancías.
- b) Multa.
- c) Suspensión o cancelación definitiva de las licencias, concesiones o autorizaciones pertinentes.
- d) Cierre temporal o definitivo del establecimiento.
- e) Internamiento temporal del vehículo, con el que se cometió la infracción.

En aquellos casos en los cuales no se pueda identificar al infractor se aplicará el comiso sobre la mercancía incautada.

SUBCAPÍTULO I

SANCIONES RESPECTO DE LAS PERSONAS QUE COMETEN LA INFRACCIÓN

Artículo 36.- Multa y cierre temporal del establecimiento

Las personas naturales o jurídicas que cometen la infracción administrativa contemplada en la presente Ley, tendrán que abonar una multa equivalente a dos veces los tributos dejados de pagar. De no poder aplicarse esta, el infractor abonará una multa equivalente al valor FOB de la mercancía objeto de la referida infracción.

Asimismo, se procederá, según corresponda, al cierre temporal del establecimiento por un periodo de sesenta (60) días calendario.

Artículo 37.- Reincidencia

Si se volviese a cometer una infracción administrativa en el periodo de un año contado a partir de la fecha en que se impuso la última sanción, corresponderá aplicarse una multa equivalente a cuatro veces los tributos dejados de pagar, incrementándose en dos veces por cada reincidencia. De no poder aplicarse esta, el infractor abonará una multa equivalente a dos veces el valor FOB de la mercancía objeto de la referida infracción, incrementándose en dos veces por cada reincidencia.

Asimismo, en su caso, se procederá al cierre temporal del establecimiento, el cual no podrá ser menor de noventa (90) días calendario, incrementándose en treinta (30) días calendario por cada reincidencia.

SUBCAPÍTULO II

SANCIÓN RESPECTO A LAS MERCANCÍAS

Artículo 38.- Comiso

El comiso es aplicable a las mercancías y bienes materia de la infracción administrativa. Las mercancías comisadas quedarán en poder de la Administración Aduanera, para su disposición de acuerdo a ley.

SUBCAPÍTULO III

SANCIONES RESPECTO DE LAS PERSONAS QUE TRANSPORTAN MERCANCÍAS

Artículo 39.- Sanciones

Las personas que transportan mercancías vinculadas a la infracción administrativa tipificada en la presente Ley, tendrán las siguientes sanciones:

- a. Si se trata de persona natural se le suspenderá la licencia de conducir por un año, registrándose la sanción como antecedente en el Registro de Conductores.

En caso de que dicha persona preste servicios, bajo cualquier forma o modalidad para una persona jurídica dedicada al transporte, se le suspenderá cinco (5) años la licencia de conducir.

Asimismo, en ambos casos, le corresponderá una multa por una suma equivalente a dos veces los tributos dejados de pagar.

- b. Si se trata de persona jurídica, le corresponderá una multa por una suma equivalente a dos veces los tributos dejados de pagar.

Si la persona jurídica tiene por objeto social el transporte, adicionalmente se le aplicará la suspensión de sus actividades por el término de seis (6) meses, esta sanción podrá ser aplicada según criterios de gradualidad. Mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la SUNAT fija los parámetros o criterios objetivos que corresponda, y determina tramos menores de la sanción de suspensión antes citada.

En caso de concurrencia de responsabilidades la obligación será solidaria.

Artículo 40.- Reincidencia

Si se volviese a cometer una infracción de la misma naturaleza en el periodo de un año a partir de la fecha en que se impuso la última sanción, corresponderá aplicar una multa equivalente a cuatro veces los tributos dejados de pagar, incrementándose en dos veces por cada reincidencia.

Artículo 41.- Internamiento del medio de transporte

Cuando las Empresas de Servicio Público de Transporte de Pasajeros o Carga a través de sus conductores, cualquiera que sea el vínculo contractual, transportistas individuales o particulares, utilicen su vehículo para la comisión de las infracciones establecidas en la presente Ley, se les aplicarán las siguientes sanciones:

- a. Internamiento del vehículo por un periodo de sesenta (60) días calendario.
- b. Si se cometiera nuevamente la misma infracción, corresponderá el internamiento del vehículo por un periodo de ciento veinte (120) días calendario, incrementándose en sesenta (60) días calendario por cada reincidencia.

En caso de que el medio de transporte hubiera sido acondicionado o modificado en su estructura original para la comisión de la infracción, el propietario del vehículo deberá reacondicionar el mismo a su estado original, antes de los plazos establecidos en los literales anteriores, según sea el caso.

Si el medio de transporte hubiese sido acondicionado por segunda vez, corresponderá el internamiento del vehículo por un periodo de ciento ochenta (180) días calendario, siempre que pertenezca al mismo propietario.

De no modificarse su estructura en un plazo máximo de treinta (30) días calendario, se le sancionará con el comiso del vehículo.

SUBCAPÍTULO IV

SANCIONES RESPECTO DEL ALMACENAMIENTO Y COMERCIALIZACIÓN

Artículo 42.- Multa y cierre temporal

Cuando se produzca el almacenamiento o comercialización de mercancías provenientes de la infracción tipificada en la presente Ley, se procederá a aplicar una multa equivalente a cinco veces los tributos dejados de pagar y el cierre temporal del establecimiento por un periodo de diez (10) días calendario.

Tratándose de locales de almacenamiento, el cierre temporal consistirá en la prohibición durante el indicado plazo, de recibir o efectuar ingresos de mercancías al establecimiento, pudiendo retirarse solo las recibidas antes del cierre, debiendo para tal efecto solicitar la autorización a la Administración Aduanera.

Artículo 43.- Cierre definitivo de establecimientos

De recibirse mercancías en los lugares de almacenamiento o reabrirse los establecimientos para la venta de las mismas durante el periodo de aplicación de sanción de cierre temporal, se procederá al cierre definitivo con la consiguiente cancelación de las licencias o autorizaciones para su funcionamiento.

Artículo 44.- Cumplimiento de obligaciones laborales

La sanción del cierre del establecimiento no libera al infractor de cumplir con las obligaciones laborales.

**CAPÍTULO III
COMPETENCIA****Artículo 45.- Competencia de la Administración Aduanera**

La Administración Aduanera es la autoridad competente para declarar y sancionar la comisión de las infracciones administrativas vinculadas al contrabando, así como para decretar la devolución de las mercancías en los casos que corresponda.

Cuando sea el caso, la Administración Aduanera deberá poner en conocimiento de las demás autoridades administrativas competentes las infracciones cometidas, a efecto de que estas procedan a la imposición de las sanciones conforme a Ley, en el ejercicio de su competencia, bajo responsabilidad. Para tal efecto, será suficiente la comunicación o el requerimiento de la Administración Aduanera.

Artículo 46.- Apoyo de la Policía Nacional y colaboración de las Fuerzas Armadas

La Policía Nacional brindará apoyo a la Administración Aduanera y a las demás autoridades administrativas competentes para la represión de los delitos aduaneros e infracciones tipificados en la presente Ley, en forma oportuna y proporcional a la gravedad que el caso amerite, bajo responsabilidad.

Las Fuerzas Armadas prestan colaboración en los supuestos establecidos en el párrafo anterior, cuando la capacidad de la Administración Aduanera o de la Policía Nacional superen las posibilidades de respuesta inmediata o estas resulten insuficientes para la represión de los delitos aduaneros e infracciones administrativas. La colaboración incluye, de ser el caso, el almacenamiento temporal de las mercancías y vehículos incautados, bajo responsabilidad.

**CAPÍTULO IV
PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO****Artículo 47.- Plazo para solicitar la devolución**

El plazo para solicitar la devolución de las mercancías incautadas por la comisión de las infracciones administrativas tipificadas en esta Ley, será de

veinte (20) días hábiles contados a partir del día siguiente de recibida el acta de incautación.

Artículo 48.- Plazo para resolver las solicitudes de devolución

El plazo para resolver las solicitudes de devolución de las mercancías incautadas será de sesenta (60) días hábiles, contados a partir del día siguiente de la presentación de la solicitud de devolución de mercancías, pudiendo presentarse durante los primeros quince (15) días hábiles cualquier prueba instrumental que acredite el cumplimiento de la normatividad aduanera, sin perjuicio de las pruebas de oficio que durante la tramitación del procedimiento pueda solicitar la Administración Aduanera.

Artículo 49.- Impugnación de resoluciones de sanción

Las resoluciones que apliquen sanciones por infracciones administrativas tipificadas en esta Ley, podrán ser impugnadas de conformidad con las normas del Procedimiento Contencioso Tributario regulado por la Ley General de Aduanas, su Reglamento y el Código Tributario, debiéndose interponer la reclamación dentro de los veinte (20) días hábiles contados a partir del día siguiente de notificada la resolución.

Artículo 50.- Plazo de apelación

El plazo para interponer Recurso de Apelación contra lo resuelto por la Administración Aduanera será de quince (15) días hábiles siguientes a la fecha de notificación de la Resolución materia de impugnación.

DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS

Primera.- Tratados Internacionales

Esta Ley será aplicable en todo aquello que no se oponga a los Tratados Internacionales ratificados por el Perú.

Segunda.- Valor de la Unidad Impositiva Tributaria

Cuando se mencione el valor de la Unidad Impositiva Tributaria se entiende como aquella vigente al primero de enero del año del ejercicio fiscal.

Tercera.- Fiscales para investigación de delitos aduaneros

La Fiscalía de la Nación dispondrá la asignación de un grupo no menor de veinticuatro (24) Fiscales para la investigación y los procesos derivados de los delitos tipificados en la presente Ley.

Cuarta.- Responsabilidad del importador y de la empresa verificadora

El importador y la empresa encargada de la verificación de la importación, cuando se presentan las discrepancias, en cuanto a la valoración, cantidad, calidad, descripción, marcas, códigos, series, partida arancelaria serán responsables solidarios por el pago en la diferencia que se determine entre los tributos pagados y los que realmente correspondían abonar y demás cargos aplicables por moras y multas, según corresponda.

Quinta.- Informe a las Comisiones de Economía, de Comercio Exterior y Turismo, y de Justicia del Congreso de la República

La Administración Aduanera, bajo responsabilidad de su titular, deberá presentar a las Comisiones de Economía, de Comercio Exterior y Turismo, y de Justicia del Congreso de la República, dentro de los quince (15) días calendario contados a partir de cada semestre, un informe detallado sobre las acciones que directa e indirectamente haya adoptado y sus resultados respecto a las obligaciones que le corresponde cumplir conforme a esta Ley.

Sexta.- Apoyo a la Administración Aduanera

Las autoridades administrativas, fiscales y judiciales, están obligadas a prestar su apoyo a la Administración Aduanera cuando lo requiera, para el mejor cumplimiento de sus funciones, bajo responsabilidad.

Sétima.- Administración Aduanera

Toda referencia a la Administración Aduanera, se entenderá como la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat).

Octava.- Proceso sumario

Los delitos previstos en la presente Ley se tramitarán vía proceso sumario.

Novena.- Campaña de difusión

Es responsabilidad de la Administración Aduanera la campaña de difusión de esta Ley para que sea de conocimiento público.

Décima.- Tratándose de la incautación de metales preciosos, joyas y piedras preciosas o semipreciosas provenientes de un delito aduanero, la Administración Aduanera puede rematar estos bienes una vez que la sentencia condenatoria donde se resuelve el decomiso de las mercancías haya adquirido la calidad de cosa juzgada. En dichos supuestos el diez por ciento (10%) del

producto del remate constituirá recurso propio de la SUNAT y el noventa por ciento (90%) será ingreso del Tesoro Público^(*).

DISPOSICIONES FINALES

Primera.- Reglamentación

La presente Ley deberá ser reglamentada mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas en un plazo no mayor de sesenta (60) días calendario, contados a partir del día siguiente de su publicación.

Segunda.- Beneficios por colaboración eficaz

Incorpórase al artículo 1 de la Ley N° 27378 el inciso 5) con el siguiente texto:

“5) Delitos Aduaneros, previstos y penados en la Ley Penal especial respectiva”.

No podrán acogerse a ninguno de los beneficios por colaboración eficaz los que incurran en el delito de financiamiento de los delitos aduaneros.

Tercera.- Derogatorias

Derógase la Ley N° 26461 y las demás que se opongan a la presente Ley.

Cuarta.- Vigencia

La presente Ley, a excepción de la Primera Disposición Final que ordena la reglamentación, entrará en vigencia a partir del día siguiente de la publicación de su Reglamento en el diario oficial *El Peruano*.

Por lo tanto:

Habiendo sido reconsiderada la Ley por el Congreso de la República, aceptándose las observaciones formuladas por el señor Presidente de la República, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 108 de la Constitución Política del Estado, ordeno que se publique y cumpla.

En Lima, a los dieciocho días del mes de junio de dos mil tres.

CARLOS FERRERO

Presidente del Congreso de la República

JESÚS ALVARADO HIDALGO

Primer Vicepresidente del Congreso de la República

(*) La primera disposición complementaria final del Decreto Legislativo N° 1111, del 29 de junio de 2012, señala: “Dentro de los sesenta (60) días calendario siguientes a la vigencia del presente Decreto Legislativo, mediante Decreto Supremo, refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, se deberá modificar el Reglamento de la Ley N° 28008, aprobado por el Decreto Supremo N° 121-2003-EF, para adecuarlo a las disposiciones introducidas en el presente Decreto Legislativo”.

Aprueban el Reglamento de la Ley de los Delitos Aduaneros
DECRETO SUPREMO N° 121-2003-EF

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

CONSIDERANDO:

Que, mediante Ley N° 28008 se aprobó la Ley de los Delitos Aduaneros, cuya, Primera Disposición Final dispone que la referida Ley deberá ser reglamentada mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas;

Que, es necesario dictar las normas reglamentarias que permitan la aplicación de lo dispuesto en la Ley N° 28008;

En uso de las atribuciones conferidas por la Primera Disposición Final de la Ley N° 28008 y el numeral 8) del Artículo 118 de la Constitución Política del Perú;

DECRETA:

Artículo 1.- Aprobar el Reglamento de la Ley N° 28008, Ley de los Delitos Aduaneros, el mismo que consta de Ocho (8) Capítulos, Veintitrés (23) Artículos, y Cinco (5) Disposiciones Finales.

Artículo 2.- El presente Decreto Supremo será refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas.

Dado en la Casa de Gobierno, en Lima a los veintiséis días del mes de agosto del año dos mil tres.

ALEJANDRO TOLEDO

Presidente Constitucional de la República

JAIME QUIJANDRÍA SALMÓN

Ministro de Economía y Finanzas

**Reglamento de la Ley N° 28008,
Ley de los Delitos Aduaneros**

**CAPÍTULO I
GENERALIDADES**

Artículo 1.- Contenido

La presente norma contiene las disposiciones reglamentarias para la aplicación de la Ley N° 28008, Ley de los Delitos Aduaneros.

Artículo 2.- Precisión a la Ley y el Reglamento

Toda mención que se haga en el presente Reglamento al término “Ley” deberá entenderse referida a la Ley N° 28008. Asimismo, toda mención que se haga a un artículo sin mencionar la norma a la que pertenece, deberá entenderse referida al presente Reglamento.

Artículo 3.- Facultades de la Administración Aduanera

Potestad Aduanera es la facultad que tiene Sunat para aplicar la normas legales y reglamentarias que regulan las actividades aduaneras y el paso, ingreso o salida de personas, mercancías y medios de transporte por el territorio aduanero, así como exigir su cumplimiento.

Sunat es el organismo del Estado encargado de la administración, recaudación, control y fiscalización del tráfico internacional de mercancías, medios de transporte y personas, dentro del territorio aduanero

**CAPÍTULO II
INCAUTACIÓN DE MERCANCÍAS**

Artículo 4.- Incautación

Cuando se realice la incautación de las mercancías, medios de transporte, bienes y efectos que constituyan objeto del delito sin presencia del Ministerio Público, se debe poner el hecho en conocimiento del Fiscal Provincial Competente.

Tratándose de la incautación de mercancías cuya exportación se encuentre prohibida o restringida, la Fiscalía de la Nación las pondrá a disposición de la entidad competente para su control, con conocimiento de la Administración Aduanera.

Artículo 5.- Reconocimiento y avalúo

Cuando la incautación hubiese sido efectuada por autoridades ajenas a la Administración Aduanera, las mercancías, medios de transporte, bienes y efectos personales que constituyan objeto del delito y/o los instrumentos utilizados para la comisión del mismo, deberán ser puestos a disposición de la Intendencia de Aduana que corresponda a la jurisdicción donde aquella se hubiese realizado, en un plazo que no deberá exceder de tres (03) días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en el que se produjo la incautación, debiendo previamente informar de la incautación realizada a la Administración Aduanera dentro de las veinticuatro (24) horas de producida.

Recibidas las mercancías por la Intendencia de Aduana, esta deberá proceder de la siguiente manera:

- a) Si hubiere persona detenida por los delitos tipificados en la Ley, bajo su responsabilidad y en un plazo que no excederá de veinticuatro (24) horas, procederá a efectuar el reconocimiento físico y avalúo de lo incautado, cuyos resultados deberá comunicar de inmediato a la Policía Nacional del Perú, la cual los remitirá a la Fiscalía Provincial competente para que proceda a formular la denuncia correspondiente.

Si por su naturaleza, por la cantidad o por la oportunidad de la intervención, lo incautado no pudiera ser valorado dentro del plazo señalado en el párrafo anterior, la Autoridad Aduanera dentro de las veinticuatro (24) horas comunicará este hecho a la Policía Nacional del Perú, la cual dispondrá que el detenido sea puesto a disposición de la Fiscalía Provincial competente, en un plazo que no excederá de las veinticuatro (24) horas de producida la detención, con el atestado policial correspondiente.

Sin perjuicio de lo señalado en el párrafo anterior, la Autoridad Aduanera remitirá el informe correspondiente al reconocimiento físico y avalúo de lo incautado a la Fiscalía Provincial correspondiente, en un plazo que no excederá los tres (03) días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en el que recibió la mercancía.

- b) En los casos en los que no hayan detenidos, la Autoridad Aduanera procederá a efectuar el reconocimiento físico y avalúo de lo incautado, debiendo remitir el informe correspondiente a la Policía Nacional del Perú dentro de un plazo que no excederá de los tres (03) días

hábil, contados a partir del día siguiente a aquel en el que recibió las mercancías.

La remisión del informe de la Autoridad Aduanera, conteniendo el resultado del reconocimiento físico y avalúo de las mercancías incautadas, podrá llevarse a cabo por cualquier medio que permita la constatación de la recepción del mismo por la autoridad destinataria de este.

CAPÍTULO III

REGLAS PARA DETERMINAR EL VALOR DE MERCANCÍAS

Artículo 6.- Reglas para establecer la valoración

La determinación del valor de las mercancías a que se refiere el Artículo 16 de la Ley, se expresará en dólares de los Estados Unidos de América, de acuerdo a las siguientes reglas, aplicadas en forma sucesiva y excluyente:

- a) Mercancías referidas en el literal a) del Artículo 16 de la Ley:
 - (i) El valor más alto de una mercancía idéntica o, en su defecto, similar a la que es objeto de avalúo, registrada en el Banco de Datos de la Administración Aduanera o en otras fuentes disponibles.
 - (ii) Valores en aduana mínimos determinados por la Administración Aduanera.
 - (iii) El precio más alto de venta al público minorista de una mercancía idéntica o similar comercializada en el mercado interno de la jurisdicción de la Intendencia de Aduana donde se incautó la mercancía, o de la Intendencia de Aduana más cercana.

Tratándose del Delito de Defraudación de Rentas de Aduana, si la Administración Aduanera detecta la existencia de dos o más facturas, comprobantes de pago o contratos de venta sobre la misma transacción, podrá estimar el valor tomando el más alto consignado en los indicados documentos, siempre que dicho valor sea mayor o igual que el estimado en aplicación de las reglas previstas anteriormente.

La determinación del valor final de las mercancías referidas en el literal a) del Artículo 16 de la Ley, deberá contener los gastos de flete y seguro pagados por el traslado de las mercancías a nuestro país; en caso no se conozca el valor de estos conceptos, se aplicará las tarifas de flete normalmente aplicables y la Tabla Porcentaje Promedio de Seguro.

Cuando no se conozcan las tarifas de fletes mencionadas, para su cálculo se aplicará el 10% del valor estimado de la mercancía, de acuerdo con las reglas establecidas en el presente literal.

Para efectos del literal a) del Artículo 16 de la Ley se considerará como base imponible el valor CIF.

- b) Mercancías referidas en el literal b) del Artículo 16 de la Ley:
- (i) El valor de exportación más alto de una mercancía idéntica o, en su defecto, similar a la que es objeto de avalúo, registrada en el Sistema de la Administración Aduanera o en otras fuentes con las que cuente.
 - (ii) El valor más alto de una mercancía idéntica o similar nacional o nacionalizada comercializada en el mercado interno, al que debe agregarse los conceptos que normalmente incluye un valor FOB.

Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se entiende por mercancía similar aquella que tenga características, finalidad, función o aplicación más coincidente, y que puede ser identificada como sustituto o intercambiable de la mercancía objeto de delito o infracción administrativa.

Artículo 7.- Fecha de constatación

La fecha de constatación de la comisión del delito o de la infracción administrativa a que se refieren los Artículos 15, 17 y 18 de la Ley, será la fecha de la formulación del Acta de Incautación correspondiente.

Artículo 8.- Base imponible y tipo de cambio

La base imponible será expresada en dólares de los Estados Unidos de América y se determinará conforme a las reglas señaladas en el presente Reglamento.

El tipo de cambio será el de venta vigente a la fecha de la comisión del delito o de la infracción administrativa. En caso de no poder precisarse esta, se considerará la fecha de su constatación.

Artículo 9.- Tributos y cancelación

Para los fines a que se contrae el Artículo 18 de la Ley se aplicarán las alícuotas y los tributos o derechos *antidumping* o compensatorios que gravarían o

sancionarán la importación de la mercancía que es objeto materia del Delito Aduanero o de la Infracción Administrativa. Su cancelación solo se hará en moneda nacional al tipo de cambio venta de la fecha de pago.

CAPÍTULO IV

PROCESO

Artículo 10.- Acciones administrativas en el delito de defraudación de rentas de aduana

Para efecto de lo dispuesto en el último párrafo del Artículo 19 de la ley, cuando la Administración Aduanera detecte indicios sustentados del delito previsto en los Artículos 4 y 5 de la ley, detendrá el despacho de las mercancías, realizará las acciones administrativas correspondientes y el cálculo del posible perjuicio fiscal, de acuerdo a las reglas de determinación del valor establecidas en el Artículo 6 según corresponda.

Artículo 11.- Prueba pericial

Los Informes técnicos o contables emitidos por los funcionarios de la Administración Aduanera se sustentan en las acciones administrativas realizadas sobre la base de las facultades conferidas en la legislación aduanera y el Código Tributario y tienen valor probatorio de pericia de parte.

Artículo 12.- Cobro del adeudo y aplicación de sanciones administrativas por delito de Defraudación de Rentas de Aduana.

Las penas por Delito de Defraudación de Rentas de Aduana se aplicarán sin perjuicio del cobro del adeudo o del monto de los beneficios tributarios percibidos indebidamente y de las sanciones administrativas a que hubiere lugar.

CAPÍTULO V

ADJUDICACIÓN, DESTRUCCIÓN Y RECOMPENSA

Artículo 13.- Destrucción de mercancías

La destrucción inmediata de las mercancías incautadas a que se refiere el Artículo 24 de la ley, estará en función a la naturaleza y cantidad de las mismas, debiendo efectuarse en acto público con conocimiento del fiscal o del juez que conoce la causa.

Tratándose de mercancías que requieren del informe del Sector correspondiente, este deberá ser remitido, bajo responsabilidad a la Administración

Aduanera en un plazo máximo de cinco (05) días hábiles, contados a partir del día siguiente del requerimiento realizado por la Administración Aduanera. Vencido este plazo, sin que el Sector correspondiente remita el citado informe, la Administración Aduanera procederá a su destrucción.

Artículo 14.- Adjudicación de mercancías

La Administración Aduanera previa constatación de su estado por la autoridad competente podrá adjudicar en forma directa las mercancías a que se refiere el inciso a) del artículo 25 de la ley a partir de la fecha de publicación del dispositivo legal que declare el estado de emergencia, urgencia o necesidad nacional.

Asimismo, previa constatación de su estado por la autoridad competente podrá adjudicar en forma directa los alimentos y medicamentos de consumo y uso humano, así como los medicamentos de uso veterinario, detallados en los incisos b), c) y d) del artículo 25 de la Ley dentro del plazo de diez (10) días hábiles contados a partir de la fecha de efectuada la citada constatación.

Tratándose de otras mercancías señaladas en el artículo 25 de la ley, la adjudicación solo se podrá efectuar una vez dictado el auto apertorio de instrucción.

En estos casos la Administración Aduanera debe dar cuenta al fiscal y al juez penal que conoce la causa, de corresponder, y al Contralor General de la República dentro del plazo de diez (10) días hábiles contados a partir del día siguiente de recepcionada la mercancía por la entidad o institución beneficiada por la adjudicación^(*).

Artículo 15.- Constatación previa de la mercancía a adjudicar

Para efectos de la aplicación del segundo párrafo del Artículo 25 de la ley, la autoridad competente efectuará la constatación de la mercancía dentro del plazo perentorio de cinco (05) días de habersele puesto en conocimiento; de encontrarse esta en mal estado la Administración Aduanera procederá de conformidad a lo señalado en el Artículo 13.

(*) Artículo sustituido por Decreto Supremo N° 009-2005-EF del 26/01/2005.

Artículo 16.- Adjudicación de naves y aeronaves

Consentida o ejecutoriada la sentencia condenatoria la Administración Aduanera adjudicará a favor del Estado las naves y aeronaves, así como sus partes y piezas, debiendo comunicar el hecho al Juez Penal que conoció la causa, dentro del plazo de cinco días hábiles contados a partir del día siguiente de la fecha de la adjudicación.

Artículo 17.- Denunciante

El denunciante debe manifestar su voluntad de acogerse a la recompensa al momento de formular la denuncia. No tendrá la condición de denunciante ni podrá recibir recompensa, quien ha tenido la condición de autor o partícipe en el delito materia de denuncia.

Artículo 18.- Monto de la recompensa

El monto de la recompensa ascenderá al 20% del valor de la mercancía objeto del delito, determinado de acuerdo a lo establecido en el Artículo 6.

Tratándose de los delitos tipificados en los literales b) y c) del Artículo 5 de la Ley, el monto de la recompensa ascenderá al 10% del monto indebidamente restituído o del monto dejado de pagar.

En los casos de sentencias que amparen la terminación anticipada del proceso, se procederá a la distribución de los fondos obtenidos de conformidad con lo señalado en el Artículo 20 de la Ley.

La recompensa para el denunciante será determinada en la sentencia condenatoria o en la sentencia que ampare la terminación anticipada del proceso, en cuyo mérito el denunciante podrá solicitarlo a la Dirección General del Tesoro Público.

CAPÍTULO VI INFRACCIÓN ADMINISTRATIVA

Artículo 19.- Facultad sancionadora de la Administración Aduanera y valor de la Unidad Impositiva Tributaria

La Administración Aduanera es la autoridad competente para determinar y sancionar la infracción administrativa.

El valor de la Unidad Impositiva Tributaria aplicable a la infracción administrativa es el establecido al 1 de enero del año del ejercicio fiscal en

que se cometió la infracción, de no poder precisarse esta, a la fecha de su constatación.

Artículo 20.- Incautación de mercancías por infracción administrativa

De conformidad con lo dispuesto en el Artículo 34 de la Ley, cualquier otra autoridad que incaute mercancías, procederá a entregarlas a la Intendencia de Aduana más cercana al lugar donde se efectuó la incautación, bajo responsabilidad, en el plazo de tres (03) días hábiles contados a partir de la incautación.

Artículo 21.- Disposición de mercancías por infracción administrativa

Las mercancías comisadas que constituyan objeto material de la infracción administrativa serán dispuestas por la Administración Aduanera, de conformidad con lo establecido en la Ley General de Aduanas.

CAPÍTULO VII

SANCIONES RESPECTO DE LAS PERSONAS QUE TRANSPORTAN MERCANCÍAS

Artículo 22.- Internamiento del medio de transporte

Los vehículos de las personas incurso en las sanciones señaladas en el Artículo 41 de la Ley, serán remitidos por la autoridad interviniente a los depósitos del Ministerio de Transportes y Comunicaciones, asimismo pondrá dicho acto en conocimiento del Intendente de Aduana de la jurisdicción, a efecto del procedimiento y registros aplicables.

La Administración Aduanera en el momento de la intervención retendrá la licencia de conducir a las personas que transportan mercancías vinculadas a la infracción administrativa y la remitirá al Ministerio de Transportes y Comunicaciones en un plazo que no excederá de los tres (3) días hábiles contados a partir del día siguiente a aquel en el que se realizó la retención, para la suspensión y registro de antecedentes a que se refiere el artículo 39 de la Ley.

CAPÍTULO VIII

SANCIONES RESPECTO DEL ALMACENAMIENTO Y COMERCIALIZACIÓN

Artículo 23.- Cierre definitivo de establecimiento

La Administración Aduanera deberá comunicar al organismo competente para que proceda al cierre definitivo del establecimiento y la consiguiente

cancelación de la licencia o autorización de funcionamiento, cuando se incumplan las obligaciones impuestas durante el cierre temporal.

DISPOSICIONES FINALES

Primera.- Si de la investigación realizada por el Ministerio Público se concluye la no existencia de delito, corresponde a la Administración Aduanera la devolución de la mercancía previa verificación si se trata de mercancía nacional o si fue nacionalizada cumpliendo con las formalidades legales y el pago de los tributos.

Segunda.- Para la mejor aplicación y control de las sanciones establecidas en los Artículos 3, 36, 37, 39, 40, 41, 42 y 43 de la Ley, la Administración Aduanera llevará un Registro denominado "Sanciones: Ley N° 28008", el mismo que estará a disposición del Ministerio de Economía y Finanzas.

Tercera.- La Administración Aduanera, con una anticipación no menor de 10 días hábiles a la fecha prevista para la adjudicación o para la destrucción de las mercancías, deberá poner en conocimiento de la Dirección General del Tesoro Público el monto que sea necesario para el pago indicado en el Artículo 27 de la Ley o el monto que corresponda al denunciante de acuerdo al Artículo 31 de la Ley, a fin que dicha Dirección General adopte las previsiones que correspondan y dicte las directivas que resulten necesarias.

Cuarta.- La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, el Ministerio del Interior y el Ministerio de Defensa deberán establecer los canales de coordinación y el procedimiento necesario para la participación de las Fuerzas Armadas cuando así lo requiera la naturaleza de la acción o la zona donde esta se debe realizar.

Quinta.- La Administración Aduanera dictará las normas que resulten necesarias para la mejor aplicación de lo dispuesto en el presente Reglamento.

RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N° 101-2012/SUNAT

Artículo 1.- Normas a aplicar

Para el remate, adjudicación, destrucción y la entrega al Sector Competente de las mercancías que hayan ingresado a los almacenes de la Sunat o a los almacenes aduaneros hasta el 31 de agosto de 2011, es de aplicación lo establecido en la Octava Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1104 y, de manera supletoria, las disposiciones del Decreto

Legislativo N° 1053, Ley General de Aduanas, de la Ley N° 28008, Ley de los Delitos Aduaneros y de la Resolución de Superintendencia N° 096-2009/SU-NAT y el marco procedimental vigente, en lo que no se opongan a lo dispuesto en la mencionada Disposición.

Artículo 2.- Entrega de información

La Gerencia de Almacenes, dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a la entrada en vigencia de la presente resolución, elaborará un listado de mercancías en custodia que hubieran ingresado a sus almacenes hasta el 31 de agosto de 2011 y lo remitirá a la Procuraduría Pública de la Sunat y a las áreas que le entregaron mercancías.

Con la finalidad de proceder de acuerdo a lo previsto en el numeral 8.2 de la Octava Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1104, en un plazo máximo de diez (10) días hábiles contados desde la entrada en vigencia de la presente resolución:

- a) La Intendencia de Prevención del Contrabando y Control Fronterizo y las intendencias de aduana a nivel nacional deberán informar a la Gerencia de Almacenes de los procesos administrativos de reclamación o apelación en trámite en las que se encuentren comprendidas las mercancías que hayan sido entregadas o trasladadas a los almacenes a cargo de dicha Gerencia.
- b) La Procuraduría Pública de la Sunat deberá informar a la Gerencia de Almacenes y a las intendencias de aduana, los procesos judiciales en trámite en los que se encuentren comprendidas las mercancías que estén en custodia en dichas unidades organizacionales.
- c) Las intendencias de aduana a nivel nacional elaborarán un listado de mercancías en custodia que hubieran ingresado a sus almacenes hasta el 31 de agosto de 2011 y determinarán las mercancías que se encuentran en proceso administrativo de reclamación o apelación, o en proceso judicial, en trámite.

Artículo 3.- Notificación de los actos de disposición

La notificación al propietario, a que se refiere el numeral 8.2 de la Octava Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1104, procede exclusivamente en los casos de mercancías que se encuentran en proceso administrativo de reclamación o apelación, en trámite.

La disposición de las mercancías en trámite administrativo de reclamación o apelación se pondrá previamente en conocimiento de su propietario mediante notificación, en un plazo no menor a los cinco (5) días hábiles anteriores a la fecha fijada para su disposición. La Intendencia de Prevención del Contrabando y Control Fronterizo y las intendencias de aduana a nivel nacional son las encargadas de efectuar la referida notificación.

En el caso de mercancías con proceso judicial en trámite, la comunicación a la Sala o al Juzgado competente según corresponda que conoce del proceso, será efectuada por el Procurador Público de la Sunat en un plazo de diez (10) días hábiles, computados desde el día siguiente de efectuada la disposición de las mercancías. Para este efecto las intendencias de aduana a nivel nacional y la Gerencia de Almacenes remitirán copia del documento que aprueba la disposición de las mercancías al Procurador Público de la Sunat, dentro de los tres (3) primeros días hábiles siguientes de ejecutado el acto.

Artículo 4.- De los actos de disposición

La Gerencia de Almacenes y las Intendencias de aduana a nivel nacional serán las encargadas de adjudicar, rematar, destruir y efectuar la entrega al sector competente de las mercancías bajo el ámbito de su competencia, según la naturaleza y el estado de conservación de las mismas.

Se priorizará la modalidad de adjudicación de mercancías a entidades del sector público, la cual se ejecutará sin la participación de las comisiones a que se refiere el procedimiento INA-PG.15.

Artículo 5.- Adjudicación de mercancías a entidades del Sector Público

De conformidad con el numeral 8.3 de la Octava Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1104, la adjudicación de mercancías, de oficio o a pedido de parte, se debe efectuar a favor de las entidades del Sector Público con excepción de las empresas que conforman la actividad empresarial del Estado.

Son entidades del Sector Público las que conforman el Poder Ejecutivo, incluyendo Ministerios y Organismos Públicos, el Poder Legislativo, el Poder Judicial, los Gobiernos Regionales, los Gobiernos Locales y los Organismos Constitucionalmente Autónomos.

A partir del día siguiente de notificada la Resolución de Adjudicación, la adjudicataria dispone de un plazo de veinte (20) días hábiles para recoger las mercancías. Vencido dicho plazo sin que se haya efectuado el recojo de las

mismas, la citada resolución queda sin efecto, estando la Sunat autorizada para disponer nuevamente de las mercancías.

Artículo 6.- Mercancías restringidas

Si el sector competente se pronuncia favorablemente sobre el estado de la mercancía restringida almacenada o el ingreso de la mercancía al país, la Sunat podrá disponer de ellas conforme a la opinión emitida. Solo se recurrirá a una entidad especializada, cuando no se cuente con dicho pronunciamiento o no se efectúe el retiro de las mercancías, conforme a lo dispuesto en el numeral 8.4 de la Octava Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1104.

En los casos que se requiera los servicios de una entidad especializada para determinar la calidad de uso, consumo, operatividad o estado de conservación de las mercancías restringidas a ser dispuestas, las intendencias de aduana a nivel nacional o la Gerencia de Almacenes, solicitará la contratación de una entidad pública o privada especializada en la materia.

Artículo 7.- Información de la Sunat

Las intendencias de aduana a nivel nacional y la Gerencia de Almacenes informarán dentro de los primeros siete (7) días hábiles de cada mes a la Oficina de Gestión de Almacenes sobre las mercancías dispuestas en aplicación de la Octava Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1104, considerando el detalle, peso y valor de las mismas. A tal efecto, la Oficina de Gestión de Almacenes establecerá, el formato y medio mediante los cuales se remitirá y consolidará dicha información.

Artículo 8.- Pago del valor de las mercancías dispuestas

De disponerse administrativa o judicialmente la devolución de las mercancías, las intendencias de aduana mediante resolución autorizarán el pago del valor conforme al avalúo de las mercancías dispuestas, más los intereses legales correspondientes calculados desde la fecha de su valoración.

Corresponde a la Intendencia de Aduana Marítima del Callao emitir la resolución de autorización de pago en el caso de las mercancías entregadas por la Policía Nacional del Perú a la Gerencia de Almacenes.

Asimismo, corresponde a las intendencias de aduana a nivel nacional y a la Intendencia de Prevención del Contrabando y Control Fronterizo emitir la

resolución de autorización de pago en el caso de las mercancías que hayan trasladado o entregado a la Gerencia de Almacenes.

Para estos efectos, se tendrá en cuenta lo dispuesto en el numeral 8.5 de la Octava Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1104.

La Resolución que autoriza el pago debe ser notificada directamente al interesado y a la Dirección General de Endeudamiento y Tesoro Público del Ministerio de Economía y Finanzas a efectos de su atención, remitiendo copia de la misma a la División de Contabilidad General de la Intendencia Nacional de Administración para el registro respectivo y al Procurador Público de la Sunat en el caso de mercancías que hayan estado comprendidas en proceso judicial.

Artículo 9.- Supervisión y evaluación

Mediante Resolución de Superintendencia se conformará una Comisión de Supervisión de los Actos de Disposición integrada por cinco (5) miembros, que tendrá a su cargo la supervisión de la disposición de mercancías y evaluación periódica del resultado de las acciones implementadas, en aplicación de la Octava Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1104.

Artículo 10.- Alcance

Las disposiciones previstas en la presente resolución serán aplicadas por la Intendencia de Prevención del Contrabando y Control Fronterizo, las intendencias de aduana a nivel nacional, la Gerencia de Almacenes, la Oficina de Gestión de Almacenes y la Procuraduría Pública de la Sunat.



BIBLIOGRAFÍA

Bibliografía

- ABANTO VÁSQUEZ, Manuel. *Derecho Penal económico. Consideraciones jurídicas y económicas*. Idemsa, Lima, 1997.
- ABANTO VÁSQUEZ, Manuel. *Derecho Penal económico. Parte especial*. Idemsa, Lima, 2000.
- ÁNGELES GONZÁLES, Fernando / FRISANCHO APARICIO, Manuel. *Código Penal*. Tomo VII, Ediciones Jurídicas, Lima, 1998.
- ARISTÓTELES. *Metafísica*. 1ª edición, Porrúa, México, 1987.
- BACIGALUPO ZAPATER, Enrique. *Lineamientos de la teoría del delito*. Juri-centro, San José, 1985.
- BACIGALUPO ZAPATER, Enrique. *Principios de Derecho Penal. Parte general*. 4ª edición, Akal, Madrid, 1997.
- BACIGALUPO, Enrique. *La teoría jurídica del delito de Jiménez de Asúa (o el nacimiento de la dogmática penal de habla castellana)*. Estudio preliminar a la obra de: JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis. *La teoría jurídica del delito*. Dykinson, Madrid, 2008.
- BAJO FERNÁNDEZ, Miguel. *Derecho Penal económico. Aplicado a la actividad empresarial*. Civitas, Madrid, 1978.
- BOLDOVA PASAMAR, Miguel. *La comunicabilidad de las circunstancias y de la participación delictiva*. Tecnos, Madrid, 1995.
- BRICOLA, Franco. "Teoria generale del reato". En: *Novissimo Digesto*, Tomo XIX, Torino, 1974.
- BRUERA, Matilde. "Teoría de la imputación objetiva". En: *Derechos Humanos*. Juris, Rosario, 2001.
- BUSTOS RAMÍREZ, Juan y HORMÁZABAL MALARÉE, Hernán. *Lecciones de Derecho Penal: Teoría del delito, teoría del sujeto responsable y circunstancias del delito*. Volumen II, Trotta, Valladolid, 1999.

- CANCIO MELIÁ, Manuel. *Conducta de la víctima e imputación objetiva en Derecho Penal. Estudio sobre los ámbitos de responsabilidad de víctima y autor en actividades arriesgadas*. Bosch, Barcelona, 1998.
- CARO CORIA, Dino Carlos. "Sobre la moderna teoría del bien jurídico-penal en España y el rechazo del funcionalismo sistémico de Jakobs". En: *Themis*, N° 35, Lima, 1997.
- CARO CORIA, Dino Carlos. "Sociedades de riesgo y bienes jurídicos colectivos". En: *Themis*, N° 37, Lima, 1998.
- CEREZO MIR, José. *Curso de Derecho Penal español. Parte general*. 5ª edición, Tecnos, Madrid, 1996.
- CORCOY BIDASOLO, Mirentxu. *El delito imprudente. Criterios de imputación del resultado*. 2ª edición, B de F, Montevideo, 2005.
- CUELLO CONTRERAS, Joaquín. "Fundamentos para un sistema lógico-funcional de Derecho Penal. Más allá del ontologismo y normativismo". En: *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, N° 08, 2006.
- DAZA GÓMEZ, Carlos. *Teoría general del delito. Sistema finalista y funcionalista*. Primera reimpresión de la quinta edición, Flores editor, México D.F., 2009.
- DE LA CUESTA AGUADO, Paz. M. *Tipicidad e imputación objetiva*. Ediciones Jurídicas Cuyo, Buenos Aires, 1995.
- EBERT, Udo. *Derecho Penal. Parte general*. Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo, Hidalgo, 2005.
- ENGISCH, Karl. "Sentido y alcance de la sistemática jurídica". En: *Anuario de Filosofía del Derecho*, N° 3, Madrid, 1986.
- FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo. *Imputación objetiva en Derecho Penal*. Grijley, Lima, 2002.
- FEIJOO, Bernardo. *Resultado lesivo e imprudencia. Estudios sobre los límites de la responsabilidad penal por imprudencia y el criterio del fin de protección de la norma de cuidado*. Bosch y Universidad Externado de Colombia, Barcelona-Bogotá, 2003.

- FERNÁNDEZ CARRASQUILLA, Juan. *Derecho Penal fundamental*. Tomo I, Temis, Bogotá, 1989.
- GARCÍA CAVERO, Percy. *Derecho Penal económico. Parte general*. Grijley, Lima, 2007.
- GARCÍA CAVERO, Percy. *Derecho Penal económico. Parte especial*. Grijley, Lima, 2007.
- GARCÍA RIVAS, Nicolás. *El poder punitivo en el Estado democrático*. Universidad de Castilla-La Mancha, Castilla-La Mancha, 1996.
- GIL GIL, Alicia. "Prevención general positiva y función ético social del Derecho Penal". En: Díez/Romeo/Gracia/Higuera. *La Ciencia del Derecho Penal ante el nuevo siglo. Libro Homenaje al Profesor Dr. D. José Cerezo Mir*, Tecnos, Madrid, 2002.
- GIMBERNAT ORDEIG, Enrique. *Introducción a la parte general del Derecho Penal español*. Madrid, 1979.
- GIMBERNAT ORDEIG, Enrique. *Estudios de Derecho Penal*. 3ª edición, Tecnos, Madrid, 1990.
- GIMBERNAT ORDEIG, Enrique. "La distinción entre delitos propios (puros) y delitos impropios de omisión (o de comisión por omisión)". En: *Revista Peruana de Ciencias Penales*, N° 13, Lima, 2003.
- GÓMEZ BENÍTEZ, José Manuel. *Teoría jurídica del delito. Derecho Penal. Parte general*. Civitas, Madrid, 1984.
- GONZÁLEZ DE LA VEGA, René. *Derecho Penal contemporáneo*. INACIPE, México D.F., 2008.
- GÖSSEL, Karl Heinz. *Dos estudios sobre la teoría del delito*. Temis, Bogotá, 1984.
- GRACIA MARTÍN, Luis. *Prolegómenos para la lucha por la modernización y expansión del Derecho Penal y para la crítica del discurso de resistencia*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.
- GRACIA MARTÍN, Luis. "El finalismo como método sintético real-normativo para la construcción de la teoría del delito". En: *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*. N° 06-07, 2004.

- HASSEMER, Winfried. *Fundamentos del Derecho Penal*. Editorial Bosch, Barcelona 1984.
- HIRSCH, Hans Joachim. "La disputa sobre la teoría de la acción y de lo injusto, especialmente en su reflejo en la Zeitschrift Fur Die Gesamte Strafrechtswissenschaft". En: *Derecho Penal. Obras completas*, Tomo II, Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2000.
- HURTADO POZO, José. *Manual de Derecho Penal. Parte general*. 3ª edición, Grijley, Lima, 2005.
- JAKOBS, Günther. "El concepto jurídico-penal de la acción". En: *Revista Peruana de Ciencias Penales*, N° 3, Lima, 1994.
- JAKOBS, Günther. *La imputación objetiva en el Derecho Penal*. Traducción de Cancio Meliá, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1995.
- JAKOBS, Günther. "La prohibición de regreso en los delitos de resultado. Estudio sobre el fundamento de la responsabilidad jurídico-penal de la comisión". En: *Estudios de Derecho Penal*. Traducción de Peñaranda / Suárez/Cancio, Civitas, Madrid, 1997.
- JESCHECK, Hans Heinrich. *Tratado de Derecho Penal. Parte general*. Bosch, Barcelona, 1981.
- KAUFMANN, Armin. *Teoría de las normas. Fundamentos de la dogmática penal moderna*. Depalma, Buenos Aires, 1977.
- KINDHÄUSER, Urs. "La fidelidad del Derecho como categoría de la culpabilidad". En: *Revista Peruana de Derecho y Jurisprudencia Penal*, N° 1, Lima, 2000.
- LAURENZO COPELLO, Patricia. *El resultado en Derecho Penal*. Tirant lo Blanch, Valencia, 1992.
- MARTÍNEZ ESCAMILLA, Margarita. *La imputación objetiva del resultado*. Edersa, Madrid, 1992.
- MUÑOZ CONDE, Francisco y GARCÍA ARÁN, Mercedes. *Derecho Penal. Parte general*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2002.

- OLAIZOLA NOGALES, Inés. *El error de prohibición. Especial atención a los criterios para su apreciación y para la determinación de su vencibilidad e invencibilidad*. La Ley, Madrid, 2007.
- PAREDES CASTAÑÓN, José Manuel. *El riesgo permitido en Derecho Penal*. Ministerio de Justicia Interior, Madrid, 1995.
- POLAINO NAVARRETE, Miguel y POLAINO ORTS, Miguel. *Cometer delitos con palabras. Teoría de los actos de habla y funcionalismo jurídico-penal*. Dykinson, Madrid, 2004.
- PRIETO SANCHÍS, Luis. et ál. *Introducción al Derecho*. Universidad de Castilla-La Mancha, Castilla-La Mancha, 1996.
- PUIGPELAT MARTÍ. Francesca. "Factores relevantes para la pervivencia de la dogmática jurídica". En: *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*. N° 75, Madrid, 1990.
- QUINTERO OLIVARES, Gonzalo. *Los delitos especiales y la teoría de la participación en el Derecho español*. CYMYS, Barcelona, 1974.
- QUINTERO OLIVARES, Gonzalo. et ál. *Manual de Derecho Penal. Parte general*. 2ª edición, Aranzadi, Navarra, 2000.
- ROCCO, Arturo. "Il problema e il metodo della scienza del diritto penale". En: *Opere giuridiche*. Roma, 1933.
- ROMEO CASABONA, Carlos María. *Dogmática penal, política criminal y criminología en evolución*. Centro de Estudios Criminológicos, La Laguna, 1997.
- ROXIN, Claus. "Acerca del desarrollo reciente de la política criminal". Traducido por DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel y PÉREZ MANZANO, Mercedes. En: *Cuadernos de Política Criminal*, N° 48, Madrid, 1992.
- ROXIN, Claus. *Derecho Penal. Parte general*. Tomo I, Civitas, Madrid, 1997.
- ROXIN, Claus. "Acerca del fundamento penal de la tentativa". En: *Dogmática Penal y Política Criminal*, Idemsa, Lima, 1997.
- RUEDA MARTÍN, María Ángeles. *Teoría de la imputación objetiva del resultado en el delito doloso de acción*. J.M. Bosch, Barcelona, 2001.

- SANTIAGO NINO, Carlos. *Los límites de la responsabilidad penal*. Astrea, Buenos Aires, 1980.
- SEGURA GARCÍA. "Retribución y prevención en el tratamiento legal del enfermo mental delincuente en los Estados Unidos de América: Aspectos penales y procesales de la denominada *insanity defense*". En: *Cuadernos de Política Criminal*, N° 58, Madrid, 1996.
- SERRANO-PIEDECASAS, José Ramón. "El conocimiento científico del Derecho Penal". En: *Libro Homenaje al Dr. Marino Barbero Santos. In memoriam*, Volumen I, Universidad de Salamanca, Salamanca, 2001.
- SIERRA, Hugo Mario y CÁNTARO, Alejandro Salvador. *Lecciones de Derecho Penal. Parte general*. Universidad Nacional del Sur, Bahía Blanca, 2005.
- SILVA SÁNCHEZ, Jesús María. *Aproximación al Derecho Penal contemporáneo*. J.M. Bosch, Barcelona, 1992.
- SILVA SÁNCHEZ, Jesús María. *Normas y acciones en Derecho Penal*. Hammurabi, Buenos Aires, 2003.
- SILVA SÁNCHEZ, Jesús María. "Sobre los movimientos impulsivos y el concepto jurídico-penal de la acción". En: *Estudios de Derecho Penal*. Grijley, Lima, 2004.
- TORÍO LÓPEZ, Ángel. "Las fórmulas legislativas sobre la enfermedad mental. Discusión del concepto de 'enajenación'". En: *Estudios jurídicos en honor del profesor Pérez-Vitoria*, Tomo II, Bosch, Barcelona, 1983.
- VELÁSQUEZ VELÁSQUEZ, Fernando. *Tratado de Derecho Penal. Parte general*. 3ª edición, Temis, Bogotá, 1997.
- VILLA STEIN, Javier. *Derecho Penal. Parte general*. 1ª edición, San Marcos, Lima, 1998.
- ZAFFARONI, Eugenio Raúl. *Manual de Derecho Penal. Parte general*. Cuarta reimpresión de la segunda edición, Cárdenas, México D.F., 1998.
- ZAFFARONI, Eugenio Raúl. *Estructura básica del Derecho Penal*. Ediar, Buenos Aires, 2009.
- ZÚÑIGA, Laura. *Política criminal*. Colex, Madrid, 2001.

The page features a minimalist design with a white background. A thin black diagonal line runs from the left edge towards the right. In the top right corner, there is a gray shape consisting of a square and a triangle. In the bottom left corner, there is a gray triangle. The text 'ÍNDICE GENERAL' is centered in the white space.

ÍNDICE GENERAL

Índice general

Introducción.....	5
-------------------	---

PRIMERA PARTE

Delitos tributarios

EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

Aspectos sustantivos y procesales

1. Consideraciones generales y bien jurídico-penal en el delito tributario....	9
2. El delito de defraudación tributaria como obligación de carácter pecunia- rio.....	14
3. Diferencias entre infracción y delito tributario.....	17
4. La tipicidad penal en la defraudación tributaria.....	18
4.1. Antecedentes legislativos	18
4.2. El sujeto activo en el delito de defraudación tributaria	20
4.2.1. El delito de defraudación tributaria es considerado como delito especial en sentido amplio.....	20
4.2.1.1. El deudor tributario	20
4.2.1.2. El delito de defraudación tributaria es considerado como un delito especial propio	22
4.3. La conducta típica	26
4.4. La omisión impropia y el delito de defraudación tributaria.....	28
4.5. Entre el delito de estafa y el delito de defraudación tributaria.....	31
4.6. La tipicidad subjetiva del delito de defraudación. Especial referencia al error sobre los elementos normativos	33
4.7. Absolución por delito de defraudación tributaria por desconocimiento de la obligación de declarar ingresos.....	36
4.8. La regulación tributaria en el Acuerdo Plenario N° 02-2009.....	38

4.9. Los grados de desarrollo del delito de defraudación tributaria: consumación y tentativa.....	40
4.10. El presupuesto indispensable para verificar la calidad de “deudor tributaria” es el tributo.....	43
4.11. ¿El delito de defraudación tributaria como ley penal en blanco?.....	45
5. Sobre la exclusión del concepto de “deudor tributario” a través de la excepción de naturaleza de acción.....	46
5.1. Fundamento de la presente excepción de naturaleza de acción.....	46
5.2. Algunas conclusiones	51
6. El delito de defraudación tributaria y su incompatibilidad con otros delitos que tienen como objeto fondos de procedencia ilícita: el delito de enriquecimiento ilícito y el delito de cohecho	54
7. Aspectos procesales del delito de defraudación tributaria	58
7.1. El ejercicio de la acción penal en los delitos tributarios.....	58
7.2. ¿Resulta importante el monto de la deuda tributaria para iniciar instrucción y para acusar por delito de defraudación tributaria? Precisiones en torno a la reparación civil en los delitos tributarios.....	61
7.3. El levantamiento de la reserva tributaria	65
7.4. Sobre el principio del ne bis in idem en el ámbito penal-tributario.....	66
7.5. La pericia contable como prueba para acreditar el monto defraudado...	69
8. Anexo: acuerdo plenario N° 02-2009 de la corte suprema sobre regularización tributaria.....	73

SEGUNDA PARTE

DELITOS ADUANEROS

CAPÍTULO PRIMERO

Delito de contrabando

1. Concepto e importancia de la tipificación	87
1.1. Tipificación del contrabando	88
2. Modalidades de contrabando que contempla la Ley	91
3. Bien jurídico penalmente tutelado	93
4. Tipicidad objetiva	96
4.1. Sujetos activo y pasivo.....	97

5. Tipicidad subjetiva	98
6. Tentativa y consumación.....	99
7. Circunstancias agravantes.....	101
8. Pena y consecuencias accesorias.....	103
9. Tipificaciones en otros países	104
Paraguay.....	104
Costa Rica.....	104
República Dominicana	105
Chile	106
Bolivia	106
Ecuador	107
México.....	108

CAPÍTULO SEGUNDO

Defraudación de rentas de aduanas

1. Concepto e importancia de la tipificación	113
2. Modalidades de la defraudación de rentas de aduanas.....	114

CAPÍTULO TERCERO

Receptación aduanera

1. Concepto e importancia de la tipificación	117
2. Circunstancias agravantes.....	117
3. Caso práctico sobre el alcance parcial de los delitos de derechos de autor y de la receptación aduanera.....	119
Bibliografía.....	197

Índice general	203
----------------------	-----

