

ESTADO ACTUAL DE LA POLITICA CRIMINAL PERUANA EN MATERIA DE ILICITO PENAL TRIBUTARIO

*Silfredo Hugo Vizcardo**

SUMARIO:

CAPITULO I

ILICITO PENAL TRIBUTARIO

1.- Naturaleza jurídica. 2.- Clasificación: marco legal. 3.- Bien jurídico en el ilícito tributario

SUB CAPITULO I

DELITOS TRIBUTARIOS

1.- Defraudación tributaria genérica. 2.- Modalidades defraudatorias. 3.- Omisión intencional de pago. 4.- Obtención indebida de beneficios tributarios. 5.- Simulación o provocación de estado de insolvencia. 6.- Delito contable tributario. 7.- Autonomía de penas. 8.- Reparación civil. 9.- Pena accesoria de inhabilitación. 10.- Consecuencias accesorias. 11.- Acción penal. 12.- Caución. 13.- Exclusión o reducción de pena en el ámbito penal. 14.- Denuncias y recompensas. 15.- Lavado de activos en la defraudación tributaria

SUB CAPITULO II

DELITOS ADUANEROS

1.- Conceptualización: Modalidades de acción. 2.- Marco normativo. 3.- Bien jurídico protegido. 4.- Sujetos de la acción. 5.- El delito de contrabando. 5.1.- Modalidades delictivas. 6.- Delito de defraudación de rentas de aduana. 7.- Delito de receptación aduanera. 8.- Financiamiento de delitos aduaneros. 9.- Tráfico de mercancías prohibidas o restringidas. 10.- Penalidad en la tentativa. 11.- Circunstancias agravantes. 12.- Consecuencias accesorias. 13.- Responsabilidad de extranjeros. 14.- Investigación del delito y procesamiento. 15.- Acción penal y proceso. 16.- Lavado de activos en los delitos aduaneros.

CAPITULO I ILICITO PENAL TRIBUTARIO

1.- NATURALEZA JURÍDICA

Los ilícitos tributarios participan de la misma naturaleza del ilícito penal común, por lo que, para efectos de la imputación penal hay que previamente verificar la existencia de todos los elementos del delito. Solamente una acción u omisión típica, antijurídica y culpable puede ser tenida como delito y por consiguiente acreedora a una pena.

2.- CLASIFICACION: MARCO LEGAL

El ilícito penal tributario es posible apreciarlo en la vastedad de nuestro sistema tributario y penal, pudiendo ser clasificado en:

- a) Delitos tributariosLey Penal Tributaria (D.Leg. 813).
- b) Delitos aduanerosLey de Delitos Aduaneros (Ley 28008) y su Reglamento, D.S. 121-2003-EF.
- c) Delito de elaboración y comercio clandestino de productosArtículos 271 y 272 del Código Penal.

3.- BIEN JURIDICO EN EL ILICITO PENAL TRIBUTARIO

La Hacienda Publica no puede ser el bien jurídico en los delitos tributarios y menos la actividad administrativa, concretamente la «función tributaria», cabe mas bien distinguir el fin o el objeto hacia donde aspira la función

tributaria, el bien jurídico protegido por los delitos e infracciones tributarias es la lesión a las funciones de justicia y político económica del tributo, singularmente los principios de justicia tributaria.

Sin embargo conviene diferenciar el bien jurídico (recaudación tributaria) frente a los motivos de su protección penal. Efectivamente, no se tiene presente que el legislador posee amplia libertad en la estructuración de los tipos de injusto.

Lo relevante es que la actividad recaudadora debe tomar en cuenta las garantías de la persona humana, de allí que la protección al proceso recordatorio del Estado no viene a ser otra cosa que velar y propiciar las mejores condiciones de niveles de vida social.

Los delitos de evasión y obstruccionismo tributario no vulneran dos bienes distintos, ya que al tratarse solamente de modalidades de ataque al interés protegido jurídicamente late un solo bien jurídico, pues como afirma PABLO MEDRANO, distinguiéndose porque captan distintos momentos en una misma línea de ataque a un mismo bien juicio.

En síntesis, el bien jurídico en los delitos tributarios esta 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.

Asumiendo que, precisamente la efectiva realización de la recaudación tributaria constituye el centro de gravitación de la tutela penal y estructurado el bien jurídico como noción anterior a la ley penal, solo puede ser percibida con el tinte valorativo que confiere la Carta Política. La base de la elaboración científica de los delitos tributarios se asienta en las funciones y prevalencias de la canalización de la vida social dentro de los parámetros del Estado. Así, encontramos coherencia, que los mecanismos utilizados por la administración pública para acarrear pronta y oportunamente la carga tributaria dentro de un debido proceso y orientado a la real recaudación de los tributos, a nuestro juicio, constituye un cimiento suficiente para inclinarnos, que el fin o la meta y no los medios nos acercan al exacto bien jurídico. En suma, el bien jurídico que se ampara en los delitos tributarios es la efectiva recaudación tributaria.

Reconocemos que la tesis patrimonialista del Estado tiene respetable predicamento en amplios sectores doctrinarios españoles y alemanes. En tal corriente se inserta la noción que en los delitos tributarios se develan un bien jurídico inmaterial mediato (funciones que el tributo esta destinado a cumplir), y un bien jurídico específico inmediato (constituido por el mismo patrimonio del Estado, o si se quiere, por la recaudación tributaria) con función representativa.

Se deduce entonces que este posicionamiento jurídico representado

por destacados juristas españoles, viene a reforzar nuestro punto de vista de la prelación de la recaudación tributaria en la construcción del bien jurídico.

Ordinariamente desde esta óptica la persona que no hace ingresar a las arcas tributarias los impuestos debidos está vulnerando el bien jurídico inmediato o directo, situación que no acontece con el bien jurídico mediato que cautela las funciones del tributo.

SUBCAPITULO I DELITOS TRIBUTARIOS

Inicialmente el delito de defraudación tributaria se encontraba legislado en la Sección II (Defraudación Tributaria, Arts. 268º, 269º y 270º), del Capítulo II (Defraudación Fiscal), del Título XI (Delitos Tributarios), del Libro Segundo del Código Penal. Posteriormente, dicha legislación fue remitida a una legislación especial siendo extraída del texto punitivo codificado. ACTUALMENTE el marco normativo que regula la sustantividad de este tipo de ilícitos lo encontramos en el D. Leg. 813 (LEY PENAL TRIBUTARIA). Adicionalmente, resulta también de aplicación la normatividad contenida en el D. Leg. 815, que establece las normas de exclusión o reducción de pena, denuncias y recompensas en los casos de delito e infracción tributaria (norma que ha sido reglamentada en sus artículos 4º y 14º mediante D. S. N° 037-2002-JUS).

La determinación de constituir las normas sobre ilícito tributario en una

legislación especial fue tomada, conforme lo expresa la exposición de motivos del D.Leg. 815, en atención a la especialidad de la materia jurídica de la que trata, en la que confluyen aspectos de orden tributario y penal, así como la vinculación del citado ilícito con la actuación de las respectivas administraciones tributarias.

En este sentido, la referida exposición de motivos establece que 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 éste pueda cumplir con su rol principal, de brindar los servicios básicos a los miembros de la sociedad y generando además planes de desarrollo global. Agrega, asimismo la citada declaración de motivos, que la dación de una norma penal especial en materia penal no afecta el sistema jurídi-

co 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.

Como podemos apreciar, los fundamentos contenidos en la exposición de motivos citada, pretende justificar la decisión del operador legislativo de escindir del cuerpo normativo penal, este género de ilícitos, fundamentando su decisión en un triple argumento: por la naturaleza especial del delito (por su implicancia tributaria y penal), por un pretendido impacto preventivo general y por razones de política motivadora de una mayor conciencia tributaria y el logro de la consiguiente abstención social en la comisión de esta clase de delitos.

No obstante ello y no obstante reconocer la naturaleza especial y mixta del ilícito tributario, consideramos que no era necesario su desmembramiento del código sustantivo. En ello coincidimos con Bramont Arias Torres (ob. Cit. p. 472), en el sentido, que admitir esto nos llevaría en última instancia, 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, de allí la

necesidad, en algunos supuestos, de la interpretación sistemática. Por otro lado, la prevención general positiva, esgrimida por el legislador, bien puede lograrse mediante la normatividad contenida en el Código Penal y dada la característica ontológica del derecho penal, es claro que éste no sirve para crear la pretendida «conciencia tributaria», constituyendo este argumento uno de naturaleza falaz que colisiona con los esquemas que fundamentan la esencia de un derecho penal que se precie de democrático (salvo que, como bien aprecia Bramont Arias Torres, la fundamentación de la ley penal tributaria gire en torno a una teoría preventiva general positiva, es decir, que la función de la pena sea resaltar los valores de la sociedad —en este caso, la contribución que han de hacer los ciudadanos al sostenimiento del Estado—. Desde este punto de vista, se podría afirmar hasta cierto punto que las penas señaladas en la referida ley cumplen dicha función. Pero, es necesario recordar que una de las principales críticas a la prevención general positiva se fundamenta en el hecho, que se llegaría al extremo de considerar al Derecho Penal, no como ultima ratio, sino como prima ratio, al emplearlo para reforzar todos y cada uno de los valores que imperan en la sociedad (ob. Cit. p. 473)

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 con-

tribuir con el sostenimiento de los gastos del Estado (por lo que se establece que esencialmente se constituye en un tipo de delito socioeconómico <conforme: Bustos Ramírez>). El bien jurídico protegido, como ya quedó expresado, está constituido por el proceso de recaudación tributaria. Muñoz conde dice al respecto, que el bien jurídico protegido es el proceso de recaudación de ingresos y de la distribución o redistribución de los egresos.

La clasificación típica establecida en la LEY PENAL TRIBUTARIA (D.Leg. 813), es la siguiente:

- 1) Defraudación tributaria genérica Art. 1º
- 2) Defraudación en el pago de tributos Inc. a) del Art. 2º
- 3) Apropiación ilícita de tributos Inc. b) del Art. 2º
- 4) Omisión intencional de pago Art. 3º
- 5) Obtención indebida de beneficio tributario.....Inc. a) del Art. 4º
- 6) Simulación o provocación de estado de insolvencia Inc. b) del Art. 4º
- 7) Delito contable tributario Art. 5º

1.- DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA GENÉRICA

DESCRIPCION TIPICA contenida en el Artículo 1º del Decreto Legislativo No 813: **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.

SUJETO ACTIVO sólo puede serlo el deudor tributario, el contribuyente (sea persona natural o el representante de la persona jurídica), en tal sentido la obligación impositiva tributaria tiene que haber nacido para que justamente sea un deudor.

En el caso de tratarse de personas jurídicas, es necesario tener en cuenta lo establecido en el artículo 27º del C.P., sobre la teoría de la representación: «El que actúa como órgano de representación autorizado de una persona jurídica o como socio representante autorizado de una sociedad y realiza el tipo legal de un delito, es responsable como autor, aunque los elementos especiales que fundamentan la penalidad de este tipo no concurren en él, pero si en la representada» (al respecto, nos remitimos también al texto modificado del artículo 135 del Código Procesal Penal, que en lo referente al mandato de detención establece ahora que: «no constituye elemento probatorio suficiente la condición de miembro de directorio, gerente, socio, accionista, directivo o asociado cuando el delito imputado se haya cometido en el ejercicio de una actividad realizada por una persona jurídica de derecho privado»).

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. Afirmando este criterio, se puntualiza que el delito fiscal pertenece a la categoría de los delitos especiales propios, en la medida que su esfera de autores potenciales se circunscribe a los sujetos tributarios, pero no cualquier deudor tributario puede cometer el referido delito; cada contribuyente es autor potencial del mismo tan sólo respecto de su específica obligación tributaria con el Estado (Morales Prats, citado por Peña Cabrera).

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 tributario, fundamentalmente, la ley confiere la representación a dos entidades: la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y la Superintendencia Nacional de Aduanas (ADUANAS).

LA ACCIÓN TÍPICA se manifiesta dolosa y se representa mediante una forma omisiva, en la que la responsabilidad penal se fundamenta en la existencia de un deber específico de declarar la obligación tributaria, por lo que conforme lo aprecia Antón Oneca, la omisión de dicha declaración adquiere

un valor concluyente que la convierte en el medio engañoso idóneo para inducir a error y, en definitiva, para defraudar al Estado. Por ello, el injusto no se representa por el incumplimiento del pago de la deuda tributaria, sino por el acto defraudatorio en virtud del cual el agente omite dolosamente su obligación tributaria.

Conforme a la redacción típica, se representa como un requisito objetivo fundamental, la preexistencia de una relación jurídico-tributaria entre el agente del delito y la administración, vale decir, la comprobación del nacimiento de la deuda tributaria. La acción se materializa al dejar, el agente, de pagar, en todo o en parte, los tributos que establecen las leyes (lo que le da característica en blanco al tipo, ya que para establecer el carácter de lo injusto hay que remitirse a las leyes tributarias, para identificar la obligación). Las modalidades de acción en virtud de lo cual el agente logra consumir el delito, son el artificio, el engaño, la astucia, el ardid o cualquier otro tipo de modalidades semejantes, por lo que fundamentalmente el verbo rector está representado por el verbo DEFRAUDAR.

Por **engaño** debemos entender la acción destinada a inducir a otro a creer y tener por cierto lo que no lo es, valiéndose de palabras o de obras aparentes y fingidas. Se trata de dar a la mentira apariencia de verdad (según Pumpido, se entiende por engaño la falta de verdad en lo que se dice o hace, de

modo que los demás se formen una representación incierta de lo que el sujeto realmente pretende, ob. cit. p. 45). Conforme lo aprecia Vives Antón (ob. cit.), en el lenguaje común, la expresión «engaño» designa la acción y efecto de hacer creer a alguien, con palabras o de cualquier otro modo, algo que no es verdad. En tal sentido, el engaño ha de ser antecedente, causante y bastante.

Astucia es la simulación de una conducta, situación o cosa, o su representación fingiendo o imitando lo que no se es, lo que no existe o lo que no se tiene, con el objeto de hacer caer o mantener en error a una persona. Indica Roy Freyre que más que a través de la manipulación de una realidad externa, la astucia actúa directamente sobre el intelecto o el sentimiento de una persona para lograr el fin perseguido. «El nombre supuesto», «el abuso de confianza», la actuación «aparentando bienes, crédito, comisión, empresa o negociación» constituyen algunas de las formas que suele revestir la astucia.

Ardid es la utilización del artificio como medio empleado con habilidad y maña para inducir o mantener el error (La utilización del artificio requiere la presencia de una **mise en scène**, que se representa por la utilización material de un aparato escénico, con el que se logra el engaño. Con mucha propiedad Cornejo decía al respecto, que en el artificio va incluida la idea de engaño, pero también la del arte puesto en juego para que el engaño triunfe, de donde se des-

prende el aserto que la simple mentira no constituye engaño artificial, sino cuando esté acompañada de ciertos otros elementos que le den credibilidad.

Por la expresión «otra forma fraudulenta», debemos entender la inclusión de una fórmula analógica introducido en el tipo, que permite abarcar otros supuestos engañosos utilizados como medios para lograr la defraudación tributaria.

Bustos advierte dificultades para admitir la omisión en los delitos tributarios, no obstante, no llega a descartar tal posibilidad: en primer lugar porque el engaño se puede llevar a cabo por la omisión justamente manteniendo en error a la administración; y, en segundo lugar porque estamos ante un «delito especial», por tanto, el injusto es fundado por el deber del sujeto, su infracción puede entonces llevarse a cabo por omisión. Lo fundamental en este aspecto, es no transgredir el principio de legalidad ni acudir a la figura de la analogía.

Según Rodríguez Mourullo, el contribuyente con su silencio está engañando por omisión al abstenerse a presentar la correspondiente declaración tributaria. En definitiva indica Peña Cabrerá, el incumplimiento de quien está obligado jurídicamente a presentar declaración se sanciona como infracción tributaria; pero puede adquirir la entidad de delito si éste, en la declaración, se abstiene o silencia bienes, ingresos, rentas, frutos o productos (Art. 1 D.Leg. 813).

El tipo involucra el aprovechamiento del agente y el perjuicio patrimonial irrogado a la administración tributaria (se trata de un delito de resultado).

EL TIPO SUBJETIVO informa lo doloso de la acción, que involucra un ánimo especial de defraudar (se descarta el tipo culposo). El ánimo de lucro puede verificarse pero típicamente no se presenta relevante.

LA CONSUMACION se produce en el momento 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). Se trata de un tipo de resultado.

LA PENA: 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.

2.- MODALIDADES DEFRAUDATORIAS TRIBUTARIAS DERIVADAS

Conforme a lo establecido por el artículo 2° del D.Leg. 813, las siguientes son modalidades de defraudación tributaria:

- a) Defraudación en el pago de tributos;
- b) Apropiación ilícita de tributos.

2.1- DEFRAUDACIÓN EN EL PAGO DE TRIBUTOS

DESCRIPCION TIPICA: Artículo 2º, inciso a) del Decreto Legislativo 813: Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos, para anular o reducir el tributo a pagar.

SUJETO ACTIVO: el deudor tributario, sea persona natural o representante de la persona jurídica.

SUJETO PASIVO: El titular de la recaudación tributaria, esto es, la Superintendencia de Administración Tributaria (SUNAT) u otros entes que la ley señale.

LA ACCION TIPICA representa dos modalidades:

- a) Ocultar total o parcialmente bienes, rentas, ingresos, para anular o reducir el tributo a pagar; y,
- b) Consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar.

La acción típica estriba en el despliegue de cualquier medio comisivo engañoso (conforme a lo ya tratado) a fin de ocultar, modificar, disimular o simplemente no revelar la real situación económica de la empresa o del agente

EL TIPO SUBJETIVO informa la característica dolosa de la acción. La

conciencia y voluntad del agente está orientada a exhibir una situación económica ficticia y, asimismo, en impedir o hacer difícil la percepción del tributo y por ende su fiscalización.

LA CONSUMACION: La acción se representa eminentemente comisiva, siendo el núcleo del tipo el verbo «ocultar». El delito se consuma cuando el agente mediante la acción típica amenaza dificultar la fiscalización tributaria o, llanamente, la percepción del mismo, con la finalidad de causar un perjuicio patrimonial a la administración tributaria. Por su naturaleza no admite la tentativa.

LA PENA: Al igual que para la defraudación tributaria genérica, 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.

2.2- APROPIACIÓN ILÍCITA DE TRIBUTOS

DESCRIPCION TIPICA: Artículo 2, inciso b) del D. Leg. 813: No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes.

SUJETO ACTIVO: aquella persona responsable que sin tener la condi-

ción de contribuyente debe cumplir la obligación que corresponde a éste. Así, la ley considera responsable del tributo al sujeto pasivo de la obligación tributaria que sin tener tal calidad, resulta responsable por el pago del tributo que a su representada le corresponde. La ley determina quiénes constituyen los agentes de retención y agentes de percepción; en otros términos, los verdaderos sujetos activos del delito. Ejemplos de agentes de retención son las empresas que por mandato legal descuentan a sus trabajadores determinadas contribuciones sociales, tales como las cuotas a ESSALUD; asimismo, frente al impuesto a la renta sobre sueldos y salarios. Como anota Gonzáles Soto, en este caso, el contribuyente es el trabajador, pero el responsable, como agente de retención, es el empleador.

En cuanto al agente de percepción, es aquél que realiza la cobranza de los tributos por encargo de la administración tributaria, y que debe depositarlo dentro del término legal en la cuenta de la administración tributaria; verbigracia, los impuestos a los espectáculos, a los pasajes de avión, etc., que van asociados al costo del servicio que se le cobra al usuario.

Los agentes de retención o percepción adquieren tal calidad a partir de la designación que hace la SUNAT. Esta designación opera de inmediato, aun cuando los tributos sean de

periodicidad anual, caso en el cual los cambios rigen en el ejercicio siguiente.

Se trata de un delito especial pues la calidad del agente está delimitada por un doble requisito: la recepción del monto de los tributos y del título que produzca la obligación de entregar o devolver.

SUJETO PASIVO: lo será la administración tributaria, generalmente la SUNAT, ADUANAS, los gobiernos locales y regionales.

ACCION TIPICA: presupuesto de este delito lo será:

- a) La pre-existencia de un poder de hecho no usurpado sobre el monto de las retenciones o percepciones, esto es, de un poder de hecho legítimamente adquirido.
- b) La suma de las retenciones o percepciones de tributos han sido entregados al sujeto activo basado en el título de causar la obligación de entregar o devolver el importe de los tributos a la Administración Tributaria.

El delito se materializa cuando el agente de la retención o percepción rehúsa entregar (no entregar es una omisión deliberada) al acreedor tributario el monto de las retenciones o tributos que se hubieren efectuado, al vencimiento del plazo que, para hacerlo, fijan las leyes y reglamen-

tos pertinentes (evidencia con ello un animus de retención indebida de lo así percibido). Como se observa, se trata de un supuesto especial de apropiación ilícita, dado que el sujeto incumple con la obligación de entregar a la Administración Tributaria las cantidades que percibe o retiene por concepto de tributo.

EL TIPO SUBJETIVO informa una acción eminentemente dolosa, integrada por el conocimiento del autor de no hacer ingresar en el término fijado el tributo.

LA CONSUMACION se produce instantáneamente, con el no ingreso al fisco en el plazo legal del tributo.

LA PENA: igual que para la defraudación tributaria genérica, 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.

3.- OMISIÓN INTENCIONAL DE PAGO

DESCRIPCIÓN TÍPICA: Según el Artículo 3° del Decreto Legislativo 813, el que mediante la realización de las conductas descritas en los artículos 1° y 2° del D. Leg. 813 (defraudación tributaria genérica, defraudación en el pago de tributos y apropiación ilícita de tributos), deja de pagar los tributos a su cargo durante un ejercicio gravable,

tratándose de tributos de liquidación anual, o durante un periodo de 12 (doce) meses, tratándose de tributos de liquidación mensual, por un monto que no exceda de 5 (cinco) Unidades Impositivas Tributarias vigentes al inicio del ejercicio o del último mes del periodo, según sea el caso, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa (tratándose de tributos cuya liquidación no sea anual ni mensual también será de aplicación lo dispuesto en el presente artículo).

El tipo prevé aquí una modalidad de defraudación tributaria atenuada, respecto a su figura base en función al grado de perjuicio causado al Estado (mínima lesión), por el incumplimiento de la obligación de tributar a la que está obligado el contribuyente, por lo que, al respecto, se nutre de los fundamentos típicos objetivos y subjetivos previstos en los artículos 1° y 2° de la Ley Penal Tributaria.

SUJETO ACTIVO: el deudor tributario (persona natural o representante de la persona jurídica).

SUJETO PASIVO: la entidad recaudadora autorizada por el Estado para recepcionar el importe de los tributos.

ACCIÓN TÍPICA: se trata de una omisión intencional al pago de los tributos. El tipo es lo suficientemente descriptivo para darnos a conocer la ma-

terialidad del delito: dejar de pagar los tributos a su cargo durante un ejercicio gravable, tratándose de tributos de un periodo de 12 (doce) meses, tratándose de tributos de liquidación mensual, por un monto que no exceda de 5 (cinco) Unidades Impositivas Tributarias vigentes al inicio del ejercicio o del último mes del periodo, según sea el caso (tratándose de tributos cuya liquidación no sea anual ni mensual también será de aplicación lo dispuesto en la norma).

La cuantía del perjuicio para la aplicación del tipo atenuado no podrá exceder de cinco UIT; pero en la forma de determinar esta cantidad habrá que tener en cuenta el tipo de liquidación del tributo impago; así, respecto de tributos de liquidación anual (como el caso del impuesto a la renta), esa cuantía se estima conforme a la vigente al inicio del ejercicio. En cambio, si se trata de un tributo de liquidación mensual, la determinación de esas cinco UIT se calculará en base a un doble criterio: por un lado, se estimará durante un periodo de doce meses, y se calculará en función de la UIT que esté vigente en el inicio del ejercicio o del último mes del citado periodo.

EL TIPO SUBJETIVO evidencia la acción como eminentemente dolosa.

LA CONSUMACION de este delito se verifica instantáneamente en el momento en el que el agente rehúsa pagar intencionalmente los tributos a su cargo (delito instantáneo).

LA PENA: será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa.

4.- OBTENCIÓN INDEBIDA DE BENEFICIOS TRIBUTARIOS

DESCRIPCION TIPICA: Artículo 4°, inciso a) del D.Leg. 813: Se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos.

SUJETO ACTIVO: El deudor tributario que pretende aprovecharse de determinadas exoneraciones tributarias.

SUJETO PASIVO: La administración tributaria encargada por ley para realizar la recaudación tributaria.

LA ACCION TIPICA consiste en emplear maniobras engañosas (ardid), destinadas a exhibir una situación patrimonial distinta a la real, situación que le permite al sujeto obtener beneficios fiscales. En el otro extremo, hace incurrir en error al fisco consiguiendo de la Administración, beneficios tributarios indebidos que, obviamente no lo merece. Cabe la posibilidad que el agente sea el titular legítimo de un beneficio fiscal, pero que lo emplee indebidamente.

Este delito no se destaca precisamente por obstruir la actividad

recaudatoria de la Administración, más bien se orienta a conseguir una disposición patrimonial por parte del Estado, mediante beneficios tributarios.

EL TIPO SUBJETIVO: eminentemente doloso.

LA CONSUMACION Dado su naturaleza de tipo de resultado, el tipo admite la tentativa.

En esta primera modalidad, el resultado consiste en el beneficio fiscal obtenido por el sujeto de manera ilícita, ya sea en forma de exoneración, inafectación, reintegro, saldo a favor, etc. La realización de actos que lleven a simular la existencia de los presupuestos que permitan obtener tales beneficios, sin que estos se obtengan efectivamente, bien por descubrir la Administración Tributaria la falacia, bien porque sean denegados, determinarían las responsabilidades por este delito en grado de tentativa (Cnf. Bramont Arias Torres, ob. Cit. p. 486).

LA PENA: (Modalidad agravada) La defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días multa.

5.-SIMULACIÓN O PROVOCACIÓN DE ESTADO DE INSOLVENCIA

DESCRIPCION TIPICA: Artículo 4, inciso b) del D. Leg. 813: Se si-

mule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos una vez iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización.

SUJETO ACTIVO: el obligado tributario, sea persona natural o representante de la persona jurídica.

SUJETO PASIVO: La administración tributaria.

ACCION TIPICA consiste en simular o provocar estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos una vez iniciado el procedimiento de verificación o fiscalización. La causación de la insolvencia busca la incapacidad para cancelar la deuda fiscal. La fórmula peruana es amplia ya que se considera además de la insolvencia real, la aparente (la insolvencia puede ser real o verdadera o en su caso aparente o simulada).

Esta segunda modalidad tiene como resultado típico el propio estado de insolvencia que simula o provoca el sujeto activo. Respecto al momento de la consumación, habrá que tener en cuenta que en la misma descripción típica de este delito se indica cómo estos hechos han de producirse durante la fase de verificación y/o fiscalización llevada a cabo por la Administración Tributaria. Es por ello que el inicio de tales controles administrativos determinará el momento de la consumación en este delito. El hecho que en una fase posterior se proceda o no al pago del tributo es un

dato absolutamente irrelevante a los efectos de exigir responsabilidad por el ilícito (loc. cit.).

Si la insolvencia no es provocada por algún medio de naturaleza fraudulenta, sino como resultado de otras circunstancias, no habrá delito (por falta de tipicidad); como tampoco, si cumple con sus obligaciones tributarias en la forma fijada por la autoridad competente a pesar de los actos que ocasionaron la falencia.

La ley determina una condición objetiva de punibilidad: la iniciación de un procedimiento de verificación o fiscalización.

EL TIPO SUBJETIVO: Doloso.

LA CONSUMACION se produce cuando el agente causa la insolvencia haciendo imposible el cobro del tributo (es suficiente esta condición aunque no se produzca daño efectivo). Como quiera que se trata de un delito de peligro, la tentativa es imposible.

LA PENA: (Modalidad agravada) La defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa.

6.-DELITO CONTABLE TRIBUTARIO

DESCRIPCION TIPICA: Tipificado en el artículo 5° del D.Leg. 813:

«Será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa. El que estando obligado por las normas tributarias a llevar libros y registros contables:

- a) Incumpla totalmente dicha obligación.
- b) No hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables.
- c) Realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables.
- d) Destruya u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación».

6.1.-CONCEPTO DE CONTABILIDAD (FUNDAMENTO POLITICO CRIMINAL)

La Contabilidad es la aplicación de una técnica sobre la práctica contable y las recomendaciones que, coyunturalmente, dicta la economía, claro está, siempre condicionada por reglas jurídicas de índole penal o tributaria.

El interés ya no se centra exclusivamente en el comerciante preocupado por la buena marcha de la empresa. En estos días, los interesados se han extendido con enorme amplitud pues su mal manejo incide negativamente en el Estado, los accionistas,

los trabajadores, el propio empresario, etc. De allí el imperativo que la información sea cierta y que brote de un óptimo funcionamiento de la empresa, proyectando una adecuada contabilidad. El accionista de una sociedad, particularmente la anónima, demanda conocer detalladamente el desenvolvimiento del negocio ya que su dinero se encuentra invertido en éste. El Estado requiere del regular funcionamiento de esta persona jurídica para reflejar el crecimiento del producto bruto interno y planificar los servicios que le competen satisfactoriamente. Es aquí, donde juega gravitantemente la recaudación de los tributos, encomendados a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y que actualmente gestiona el 80% del presupuesto de la República. Los propios gobiernos locales que recogen tributos necesitan de las noticias que salen de los libros contables, todo esto para asegurar el control de hacer los pagos efectivos.

No puede concebirse una empresa que no esté respaldada por una buena contabilidad si es que quiere ser eficiente. La contabilidad, pues, es un conjunto de muchos elementos distintos organizados sistemáticamente. Los libros y las cuentas exhiben lo esencial del patrimonio de la persona jurídica. La contabilidad nutre toda la tecnología del manejo interno de la empresa y los documentos y registros le sirven de apoyo.

Los libros -obligados por ley- son documentos elaborados con el auxilio de la técnica contable. Los libros expresan los hechos grandes y pequeños, relevantes y mínimos que, hilvanados entre sí mismos, iluminan la marcha de la empresa. Los asientos o registros contables forman parte del concepto de contabilidad, los libros y cuentas deben ser conducidos con claridad y con extrema exactitud, única manera que muestre la real situación patrimonial de la empresa.

En los días que corren, el empresario no es el único interesado en saber el desplazamiento o el desarrollo de su negocio. El empresario tiene que paralelamente dar cuenta, aun contra sus propios intereses, a otros, muchas veces con carácter obligatorio, sobre los aspectos tributarios de su gestión. La llevanza contable, dentro de los cauces de la decencia, adquiere un primordial rol para mejorar y hacer realidad las metas del Estado.

La aplicación de la técnica contable a la práctica tributaria -que aquí interesa-, requiere de conocimientos técnicos, en lo posible, del mejor nivel como es el universitario. Muy pocas veces el empresario es un experto en contabilidad; los asesores contables que son otros ajenos a la propiedad de la persona jurídica son los llamados a hacer las auditorías, plantar los asientos y, por ello, son los responsables de la verificación

de lo que acontece en la rama de su especialidad.

La Ley General de Sociedades dispone la llevanza de libros contables, pero es el derecho tributario quien crea incuestionables obligaciones contables. Las leyes tributarias constituyen una fuente válida para señalar los sujetos obligados a cargar con la contabilidad.

a) BIEN JURIDICO PROTEGIDO ESPECIFICO

En la pretensión de la búsqueda de mayores exigencias, se podría propugnar que el bien jurídico, que si bien es el mismo del tipo base de la defraudación tributaria que hemos revisado, no sería inexacto la derivación de figuras delictivas singulares pero apuntando a un bien jurídico específico. Mientras que el delito de defraudación protege de modo específico la recaudación tributaria, aquí el bien jurídico inmediato es el interés público a la llevanza, por parte de los sujetos pasivos obligados a ellos, de una contabilidad en regla, que permita conocer la auténtica realidad de la Empresa.

Tal protección se orienta a evitar posibles riesgos para el bien jurídico nuclear; la recaudación tributaria. Ello explicaría que de cara a dicho bien jurídico complementario sea admisible tipos de variedades de peligro, ora concreto, ora abstracto al bien jurídico fundamental.

Sin embargo, sin desconocer esta inteligente argumentación -que el interés a la llevanza de una correcta contabilidad sea suficientes para prestarle una protección penal independiente, lo relevante es que a todos interesa la corrección contable; de ahí que BLANCO CAMPAÑA exprese que tal corrección puede servir a una multiplicidad de intereses sociales: suministrar información a los acreedores, ser medio de prueba en un proceso, facilitar información en las entidades de crédito, etc. En suma, pues, la corrección contable no posee una relevancia específicamente tributaria, es tan sólo uno de los objetivos, entre otros, que pueden ser atacados por una contabilidad más que irregular, incorrecta.

Identificándonos con la doctrina en boga, el delito contable tributario ampara el mismo bien jurídico que el delito de defraudación tributaria, sin que sea posible e inclusive necesario colocar otro bien jurídico más específico que deba ser objeto de protección por los incisos a, b, c y d del Art. 5° del Decreto Legislativo 813. Si se quiere encontrar diferencias en la ubicación que cada bien jurídico tiene en los diversos tipos legales, vale la sutileza de ARROYO ZAPATERO al precisar que uno y otro delito dispensan protección al mismo bien jurídico en distintas fases.

Aclarado el tema en cuestión lo que procede a continuación es indagar

las relaciones que se anudan entre el bien jurídico común y las infracciones de naturaleza contable y registral. Dicha relación —puntualiza GRACIA MARTÍN— debe determinar el contenido de licitud material de tales comportamientos y, además, su magnitud. De ello depende la respuesta, afirmativa o negativa, a la pregunta por la necesidad de criminalización de tales conductas. Dicha relación, además, ha de ser la base para la determinación de la estructura del delito, es decir, si se trata de una lesión, peligro concreto o abstracto. Interesa investigar acerca del carácter de los deberes contables y registrales y, correlativamente, sobre la repercusión en sede penal. Es necesario aclarar estas cuestiones y cernirlas a través de los principios político-criminales, estableciendo límites tolerables y racionales que justifiquen la intervención del derecho penal en ámbitos de infracciones como los deberes que estamos examinando.

b) SUJETO ACTIVO EN EL DELITO CONTABLE-TRIBUTARIO

La redacción de los incisos a, b, c y de del Artículo 5° del D. Leg. 813, permite sostener que este ilícito participa —al igual que la defraudación tributaria prevista en el Artículo 1° de la naturaleza jurídica de delito especial, razón por la cual sólo puede ser sujeto activo de este delito quién asuma las condiciones exigidas por la ley tributaria para ser sujeto pasivo de la relación jurídica-

tributaria ya que el círculo de sujetos activos se reduce a los obligados por la ley tributaria (inciso 4 del Artículo 87° del Código Tributario que justamente obliga a la apertura de los libros contables debidamente certificados).

La doctrina es unánime al señalar la índole especial de este delito, donde se deriva la selectividad de los sujetos infractores.

Los sujetos que se encuentran obligados por la ley tributaria a llevar contabilidades, libros o registros fiscales son los únicos que pueden estar comprendidos en el ámbito de prohibición que establece la norma penal aquí analizada. La clave interpretativa estaría dada, de manera fundamental, por la fuente normativa que pueda ser aplicable para determinar los posibles sujetos activos, y también por el precepto que determine el tipo de contabilidad o libros que deben llevarse.

Se cree advertir una contradicción cuando la obligación parta, verbigracia, de disposiciones y reglamentos de inferior jerarquía, pero tratándose de una norma penal en blanco en donde la materia específica de lo prohibido también es de la misma naturaleza, es decir, tributaria, tal remisión no resulta contradictoria, pues, la referencia a la Ley Tributaria excluye toda fuente que no sea una ley de carácter fiscal o tributaria, de tal suer-

te que los mandatos de leyes no tributarias que dispongan obligadamente la llevanza de libros de contabilidad van más allá del alcance del precepto que comentamos.

La obligación de la llevanza de los libros de contabilidad gravita evidentemente sobre los contribuyentes como que también alcanza a los sustitutos.

En efecto, no todo sujeto pasivo de cualquier tributo puede perpetrar un delito contable. En ello tienen razón BERDUGO FERRÉ cuando añaden que no basta el carácter general de la obligación de llevar contabilidad, y cuando lo hace, se deja constancia que la regla lo especifica en cada tributo y que vendría a ser la encargada de diseñar los respectivos deberes contables.

6.2.- INCUMPLIMIENTO TOTAL DE OBLIGACIÓN DE LLEVAR LIBROS Y REGISTROS CONTABLES

Según el Artículo 5° Inciso a) del Decreto Legislativo 813, se establece como modalidad dolosa y comisiva que: serán reprimidos con pena privativa de la libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que estando obligado por las normas tributarias (sujeto activo espe-

cífico) a llevar libros y registros contables: «Incumpla totalmente dicha obligación».

6.3.- OMISIÓN DE ANOTACIONES EN LOS LIBROS Y REGISTROS CONTABLES

Según el Artículo 5° Inciso b) del Decreto Legislativo 813, se establece como modalidad dolosa comisiva, el que: los que no hubieran anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables, serán reprimidos con pena privativa de la libertad de no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa.

6.4.- ANOTACIONES FALSAS EN LOS LIBROS Y REGISTROS CONTABLES

Según el Artículo 5° Inciso c) del Decreto Legislativo 813, se establece como modalidad dolosa y comisiva, la conducta de quienes realizan anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables, serán reprimidos con pena privativa de la libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa.

6.5.-OCULTAMIENTO O DESTRUCCIÓN DE LIBROS Y REGISTROS CONTABLES

Según el Artículo 5º Inciso d) del Decreto Legislativo 813, se establece como modalidad comisiva y dolosa, la conducta de quienes destruyen u ocultan total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos realizados con la tributación, serán reprimidos con pena privativa de la libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa.

7.-AUTONOMIA DE PENAS

Conforme lo establece el artículo 190º del Código Tributario, las penas por delitos tributarios se aplicarán sin perjuicio del cobro de la deuda tributaria y la aplicación de las sanciones administrativas a que hubiere lugar. En este caso se establece que es opción legislativa el determinar la existencia de vías paralelas con el fin de sancionar los ilícitos tributarios tanto administrativos como penales. Por lo que es posible que un sujeto tenga que asumir una serie de sanciones a nivel administrativo y a la vez ser sancionado penalmente por haber incurrido también en delito tributario.

8.-REPARACION CIVIL

De acuerdo al artículo 191 del Código Tributario, no habrá lugar a reparación civil en los delitos tributarios

cuando la Administración Tributaria haya hecho efectivo el cobro de la deuda tributaria correspondiente, que es independiente a la sanción penal. Se establece la posibilidad que el Juez ya no tenga que fijar reparación civil alguna a favor del acreedor tributario agraviado. Con ello el Juez ya no tiene que ocuparse en determinar el monto indemnizatorio por daños y perjuicios ocasionados, y se considera que el acreedor tributario ya ha sido reparado civilmente. Esta circunstancia de cobro de la deuda tributaria para que no proceda la reparación civil, sólo se podrá presentar en fecha posterior al inicio del las investigaciones fiscales o de notificación de cualquier requerimiento por parte de Administración Tributaria, pues si el cobro es anterior procederá el ejercicio del a acción penal en aplicación de lo previsto por el Artículo 189 del Código Tributario.

9.- PENA ACCESORIA DE INHABILITACIÓN

Según el Artículo 6º del Decreto Legislativo 813, la pena deberá incluir, inhabilitación no menor de seis meses ni mayor de siete años, para ejercer por cuenta propia o por intermedio de tercero, profesión, comercio, arte o industria.

10.-CONSECUENCIAS ACCESORIAS

Conforme al artículo 17º Decreto Legislativo 813, si en la ejecución del delito tributario se hubiera utilizado la organización de una persona jurídica o

negocio unipersonal, con conocimiento de sus titulares, el juez podrá aplicar, conjunta o alternativamente, según la gravedad de los hechos, las siguientes medidas:

- Cierre temporal o clausura definitiva del establecimiento, oficina o local en donde desarrolle sus actividades (el cierre no será menor de dos ni mayor de cinco años).
- Cancelación de licencias, derechos y otras autorizaciones administrativas.
- Disolución de la persona jurídica.

11.- ACCIÓN PENAL:

FACULTAD DISCRECIONAL PARA DENUNCIAR DELITOS TRIBUTARIOS

Según el artículo 192° del Código Tributario, cualquier persona puede denunciar ante la Administración tributaria la existencia de actos que presumiblemente constituyan delitos tributarios o aduaneros.

Los funcionarios y servidores públicos de la Administración Pública que en el ejercicio de sus funciones conozcan de hechos que presumiblemente constituyan delitos tributarios o delitos aduaneros, están obligados a informar de su existencia a su superior jerárquico por escrito, bajo responsabilidad.

La Administración Tributaria, de constatar hechos que presumiblemente constituyan delito tributario

o delito de defraudación de rentas de aduanas; o estén encaminados a dichos propósitos; tiene la facultad discrecional de formular denuncia penal ante el Ministerio Público, sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación, tratándose de forma paralela los procedimientos penal y administrativo, en tal supuesto, de ser el caso, emitirá las Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, Ordenes de Pago o los documentos aduaneros respectivos que correspondan, como consecuencia de la verificación o fiscalización en un plazo que no exceda de noventa (90) días de la fecha de notificación del Auto de Apertura de Instrucción a la Administración Tributaria.

En caso de incumplimiento el Juez Penal podrá disponer la suspensión del procedimiento penal, sin perjuicio de la responsabilidad a que hubiera lugar.

En caso de iniciarse el proceso penal, el juez y/o Presidente de la Sala Superior competente dispondrá, bajo responsabilidad, la notificación al Órgano Administrador del Tributo, de todas las resoluciones judiciales, informe de peritos, Dictamen del Ministerio Público e informe del juez que se emitan durante la tramitación de dicho proceso.

En los procesos penales por delitos tributarios, aduaneros o delitos con-

xos, se considerará parte agraviada a la Administración Tributaria, quien podrá constituirse en parte civil.

FACULTAD PARA DENUNCIAR OTROS DELITOS

Según el Art. 193° del Cód. Tributario, la Administración Tributaria formulará la denuncia correspondiente en los casos que encuentre indicios razonables de la comisión de delitos en general, quedando facultada para constituirse en parte civil. Esto nos muestra que la Administración Tributaria no necesita recurrir a los Procuradores Públicos con la finalidad de defender los intereses que les compete no obstante ser parte de la Administración Pública, pues, se les asigna autonomía en esta materia.

INFORMES DE PERITOS

De acuerdo al Artículo 194° del Código Tributario, los informes técnicos o contables emitidos por los funcionarios de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), que realizaron la investigación administrativa del presunto delito tributario, tendrán, para todo efecto legal, el valor de informe de peritos de parte. Esto no impide que el Juez, en ejercicio de la facultad que le concede el Código de Procedimientos Penales pueda nombrar otros peritos que considere necesarios. Lo cierto es que el Juez frente a estas situaciones tendrá que evaluar y opinar con respecto a las diferentes pericias que consten en la instrucción.

EJERCICIO DE LA ACCION PENAL

Según el Art. 7° del Decreto Legislativo 813, se establece que en los casos de delito tributario el Ministerio Público podrá ejercitar la acción penal sólo a petición de parte agraviada.

INVESTIGACIÓN ADMINISTRATIVA

De acuerdo al Artículo 8° del Decreto Legislativo 813 el órgano administrador del tributo realizará la correspondiente investigación administrativa, podrá contar con el apoyo de la Policía Nacional.

PRESUNCIÓN DE DELITO

Según el Artículo 9° del Decreto Legislativo 813, cuando presuma la comisión del delito tributario la autoridad policial, el Ministerio Público o el poder Judicial, informarán al órgano administrador del tributo, debiendo remitir los antecedentes respectivos a fin de dar cumplimiento a los Artículos 7° y 8°.

INSTRUCCIÓN Y JUZGAMIENTO

Conforme al Artículo 189° del Código Tributario, corresponde a la justicia penal ordinaria la instrucción, juzgamiento y aplicación de las penas en los delitos tributarios, de conformidad a la legislación sobre la materia. 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 el

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 que se inicie la correspondiente investigación fiscal o a falta de ésta, el Órgano Administrador del Tributo notifique cualquier requerimiento en relación al tributo y período en que se realizaron las conductas señaladas. Esta improcedencia alcanzará igualmente a las posibles irregularidades contables y otras falsedades instrumentales que se hubieran cometido exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de la regularización. No se aprecia claramente la política criminal que pueda estar tras esta excepción pues la reparación patrimonial del delito es un concepto independiente a qué es lo que se debe hacer con un sujeto que actúa dolosamente, con posible astucia, ardid o engaño, con la finalidad de defraudar al fisco y que por lo demás evidencia una situación de peligrosidad frente a la colectividad, pues así como pudo defraudar al fisco, también lo puede hacer con cualquier otro sujeto o entidad. La no actuación oportuna de la Administración Tributaria tampoco debe significar un sustento a esta improcedencia de acción penal. Desde el punto de vista fiscal podemos encontrar sustento por el efecto recaudatorio conseguido y el ahorro de los recursos en el seguimiento de

una acción penal. Sin embargo, debemos reconocer que subyace tras la norma de excepción un concepto de trato igualitario a los contribuyentes, pues mientras no haya intervención de la Administración Tributaria los contribuyentes son libres de regularizar su situación tributaria, y la Administración de lo único que tomaría conocimiento sería de las declaraciones rectificatorias y pagos que se realizarán como consecuencia de dicha regularización. Se entiende por regularización al 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. Debido a la especialización de la materia, el Ministerio de Justicia puede coordinar con el Presidente de la Corte Suprema de la República la creación de Juzgados Especializados en materia tributaria o con el Fiscal de la Nación el nombramiento de Fiscales Ad Hoc, cuando las circunstancias especiales lo ameriten o a instancia del Ministerio de Economía y finanzas.

12.- CAUCIÓN

Conforme a lo establecido por el artículo 10° del Decreto Legislativo 813, en los casos de delito de defraudación tributaria, el juez al dictar mandato de comparecencia o la Sala Penal al resolver sobre la procedencia de este man-

dato, deberá imponer al autor la prestación de una caución de acuerdo a lo siguiente:

En los delitos previstos en los Artículos 1º, 3º y 5º del acotado Decreto Legislativo 813 (Ley Penal Tributaria) se aplicarán las normas generales que rigen a la caución.

Así mismo en los delitos previstos en el Artículo 2º, la caución será no menor al treinta por ciento (30%) del monto de la deuda tributaria actualizada, excluyéndose los montos por concepto de multas de acuerdo a la estimación que de aquélla realice el Órgano Administrador del Tributo.

También el delito previsto en el Inciso a) del Artículo 4º, la caución será no menor al monto efectivamente dejado de pagar, reiterado o devuelto.

Por último el delito previsto en el Inc. b) Art. 4º, la caución será no menor al cincuenta por ciento (50%) del monto de la deuda tributaria actualizada, excluyéndose los montos por multas.

Conforme lo establece el Artículo 11º del Decreto Legislativo 813, al concederse la libertad provisional, el juez o la Sala Penal que conoce del Delito de Defraudación Tributaria, deberá imponer al autor una caución de acuerdo al Artículo 10º.

- Según el Artículo 12º del Decreto Legislativo 813, el monto mínimo

por concepto de caución en los casos de mandato de comparecencia o libertad provisional, será estimado por el órgano administrador del tributo a la fecha de interposición de la denuncia o solicitud de la libertad provisional.

- Según el Artículo 13º del Decreto Legislativo 813, cuando se haya cumplido el pago de la deuda tributaria, el Juez determinará el monto de la caución de acuerdo a la responsabilidad y gravedad del hecho punible.
- Según el Artículo 14º del Decreto Legislativo 813, cuando se impute la comisión de varios delitos de defraudación tributaria, la caución deberá fijarse en base al total de la deuda tributaria que corresponda.
- Según el Artículo 15º del Decreto Legislativo 813, cuando sean varios los imputados que intervinieron en la comisión del hecho punible, el Juez impondrá al partícipe, un monto no menor al diez por ciento (10%) de la caución que corresponda al autor.
- Según el Artículo 16º del Decreto Legislativo 813, cuando sean varios imputados, los autores responderán solidariamente entre sí por el monto de la caución.

13.- EXCLUSION O REDUCCION DE PENA EN EL AMBITO PENAL

El Decreto Legislativo 815 establece la aplicación del beneficio de exclusión o reducción de pena a fin de

contribuir a la erradicación del delito tributario. Con ello se pretende propiciar la colaboración de las personas que se encuentran sujetas a investigación administrativa, fiscal o judicial a fin de evitar o esclarecer la comisión del delito o capturar al autor o autores del mismo. Así, conforme a lo establecido en el artículo 2 del referido Decreto Legislativo: «El que encontrándose incurso en una investigación administrativa a cargo del Órgano Administrador del Tributo, o en una investigación fiscal a cargo del Ministerio público, o en el desarrollo de un proceso penal, proporcione información veraz, oportuna y significativa sobre la realización de un delito tributario, será beneficiado en la sentencia con reducción de pena tratándose de autores y con exclusión de pena los partícipes, siempre y cuando la información proporcionada haga posible alguna de las siguientes situaciones:

- a) Evitar la comisión del delito tributario en el que interviene.
- b) Promover el esclarecimiento del delito tributario en el que intervino.
- c) La captura del autor o autores del delito tributario así como de los partícipes.

Se establece al respecto, que este beneficio será concedido por los jueces con criterio de conciencia y previa opinión favorable del Ministerio Público.

Conforme lo establece el Artículo 3° del Decreto Legislativo 815, aquél

que solicite acogerse al beneficio se le denominará «solicitante», y una vez que le sea otorgado se le denominará «beneficiado». En este supuesto, el autor o autores sólo podrán acogerse al beneficio de la reducción de pena, previo pago de la deuda tributaria. El fundamento se basa principalmente, en la ventaja económica del autor frente al partícipe, quien sólo es un colaborador del autor en la consumación del delito tributario (él se beneficia con la exclusión de pena).

El Decreto Legislativo de referencia (Art. 4°), establece que el partícipe en la comisión del delito tributario podrá acogerse al beneficio complementario de asignación (mensual) de recursos económicos destinados a la obtención de trabajo, cambio de domicilio y seguridad personal. El fundamento radica en que el partícipe luego de confesar y esclarecer el delito que participó perderá su trabajo, hecho que ocasiona la imposibilidad de cubrir sus necesidades económicas. Este beneficio podrá ser otorgado por el Órgano Jurisdiccional dentro del proceso penal y puede ser previo a la expedición de la sentencia, si la situación del partícipe así lo requiera.

Al respecto de este beneficio complementario, el Decreto Supremo 037-2002-JUS, señala las condiciones reglamentarias para su aplicación. Así, en cuanto al PROCEDIMIENTO, el partícipe solicitante presentará la solicitud del Beneficio Complementario ante el Órgano Jurisdiccional, quien dispondrá la for-

mación del incidente correspondiente. Las partes podrán solicitar se anexen los documentos que consideren pertinentes. El beneficio solicitado deberá ser resuelto previa opinión del Ministerio Público, y puede ser antes de la expedición de la sentencia si a criterio del Órgano Jurisdiccional la situación del partícipe así lo requiere. El plazo para que el Ministerio Público emita opinión sobre la solicitud del Beneficio Complementario será de tres días hábiles. Recibida tal opinión el Órgano Jurisdiccional deberá resolver en el plazo de tres días hábiles. En caso de impugnación, el Órgano Jurisdiccional resolverá previa opinión del Ministerio Público. El plazo para emitir opinión y resolver la impugnación será de cinco días hábiles respectivamente. El beneficio se entenderá concedido cuando exista resolución firme que así lo establezca, sea ésta del Juez Especializado en lo Penal o de las Salas Penales de la Corte Superior o de la Corte Suprema en los casos de impugnación. En cuanto a los REQUISITOS, el Órgano Jurisdiccional otorgará el Beneficio Complementario siempre que: a) Existan suficientes elementos probatorios que permitan establecer la veracidad de la información proporcionada por el partícipe solicitante; b) La investigación conlleve al cumplimiento de uno de los objetivos señalados en el artículo 7 del D.Leg. 815; c) El partícipe solicitante carezca de trabajo o que teniendo éste, le impida solventar sus necesidades de manutención y/o seguridad personal y/o requiera cambio de domicilio; y, d) El partícipe solicitante no registre antece-

dentes penales por la comisión de delitos en agravio del Estado. En todo caso, se suspenderá la entrega del beneficio complementario cuando se interponga recurso impugnativo contra la resolución judicial que declara procedente el otorgamiento de dicho beneficio. En cuanto a las CONDICIONES, el Decreto Legislativo establece que: a) El monto del Beneficio Complementario no podrá exceder de la suma de una y media (1.5) Unidad Impositiva Tributaria mensual vigente al inicio del ejercicio en el cual se otorga el beneficio; b) En caso de concurrencia de procesos penales por delito tributario, el Partícipe Beneficiado gozará del mayor Beneficio Complementario que se establezca; c) El goce del Beneficio Complementario, no podrá exceder: de dieciocho meses contados a partir de la fecha de su otorgamiento, ni de seis meses posteriores a la fecha de expedición de la resolución judicial consentida que establezca la condena respectiva o, en su caso, la existencia del delito investigado; d) El Partícipe Beneficiado deberá presentar ante el Órgano Jurisdiccional una Declaración Jurada mensual, en la que señale que se mantiene vigente su falta de trabajo (dicha declaración constituye requisito previo para efectuar el pago de cada asignación mensual); y, e) Sólo podrá gozarse de un segundo Beneficio Complementario, por otro proceso penal distinto al primero, siempre que haya transcurrido un año desde la fecha de vencimiento del primer beneficio complementario. Similar criterio se seguirá para los sucesivos casos. En cuanto a la PERDIDA DEL

BENEFICIO, se establece que el Beneficiado se perderá cuando: a) Se establezca mediante resolución consentida contradicción de la información proporcionada por el Partícipe Beneficiado descrita en los incisos a) o b) del artículo 6 del Decreto Legislativo 815 para obtener el Beneficio Complementario; b) Cese la necesidad de trabajo; c) Se le condene como autor o partícipe en otro proceso penal por delito en agravio del Estado, o como autor en el proceso penal por el delito materia del Beneficio Complementario concedido; y c) Se le haya otorgado simultáneamente más de un Beneficio Complementario por un mismo periodo y originados por distintos procesos penales. En estos casos, el partícipe beneficiado perderá el Beneficio Complementario de menor monto, debiendo aplicarse las normas de restitución conforme al artículo 10 del D.S. 037-2002-JUS. «Si el Partícipe Beneficiado incurriese en una de las causales señaladas en los numerales 1,3 ó 4 del Artículo 7, deberá restituir a la Comisión del Beneficio Complementario otorgado incluidos los intereses, sin perjuicio que se le inicien las acciones legales correspondientes a cargo del Procurador Público del Poder Judicial. Los intereses se calcularán desde la fecha de entrega de cada uno de los Beneficios Complementarios hasta la fecha en que se realice la restitución de los mismos, aplicando mensualmente la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que se determine en función de las tasa publicadas por la Superintendencia de Banca y Seguros (SBS)

el último día hábil del mes anterior. La restitución a que se refiere el presente artículo, se imputará en primer lugar a las entregas más antiguas y así sucesivamente, aplicándose el monto devuelto primero a los intereses y luego al principal. La Comisión abonará en la cuenta del Tesoro Público habilitada para tal efecto, el monto obtenido por concepto de restitución de dicho beneficio, el mismo día en que el Partícipe Beneficiado restituya el Beneficio Complementario».

En cuanto a las **OBLIGACIONES DEL ORGANO JURISDICCIONAL**, el artículo 8 del D.S. 037-2002-JUS, establece:

- 1.- Remitir a la Comisión la resolución judicial que otorgue el Beneficio Complementario precisando el monto y el plazo, para que dé cumplimiento a la entrega del citado Beneficio Complementario.
- 2.- Informar a la Comisión la fecha de expedición de la resolución judicial consentida que establezca la condena respectiva o, en su caso, la existencia del delito investigado relacionado con el proceso penal materia del Beneficio Complementario.
- 3.- Remitir a la Comisión la resolución judicial que revoca el otorgamiento del Beneficio Complementario, la misma que deberá establecer la obligación de devolver los Beneficios Complementarios otorgados, así como los intereses conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo del Artículo 10. La Comisión calculará el

monto de los intereses desde la fecha de entrega del Beneficio Complementario al Partícipe Beneficiado hasta la fecha en que se realice la restitución de los mismos.

- 4.- Entregar al Partícipe Beneficiado el cheque respectivo por concepto de Beneficio Complementario y, remitir a la Comisión la documentación correspondiente de los pagos efectuados.

En cuanto a las OBLIGACIONES DE LA COMISION, el artículo 9 del referido D.S. 037-2002-JUS, establece:

- 1.- Establecer mediante Resolución Administrativa, en virtud de la resolución judicial de otorgamiento del Beneficio Complementario, el cronograma de pago en donde se señale:
 - a) El (los) nombre (s) y apellidos y el documento de identidad del Partícipe Beneficiado.
 - b) La fecha, monto, plazo y forma de pago del Beneficio Complementario.
- 2.- Establecer mediante Resolución Administrativa la pérdida del Beneficio Complementario del Partícipe Beneficiado, en virtud de la resolución judicial que revoca el otorgamiento del Beneficio Complementario.
- 3.- Notificar las Resoluciones Administrativas y las Resoluciones Judiciales correspondientes al Órgano Administrador de Tributos.
- 4.- Designar, ante el Órgano Administrador de Tributos, los servidores y / o funcionarios responsables de la recepción del cheque correspondiente al Beneficio Complementario.
- 5.- Controlar el cumplimiento de la resolución de otorgamiento del Beneficio Complementario y, la entrega oportuna al Partícipe Beneficiado del cheque respectivo por parte del Órgano Jurisdiccional.
- 6.- Comunicar al Órgano Jurisdiccional que otorgó el Beneficio Complementario, que el Partícipe Beneficiado:
 - a) Se encuentra condenado y no reabilitado en otro proceso penal por delito en agravio del Estado, según las normas pertinentes, a fin que proceda a dejar sin efecto la resolución judicial que concedió el Beneficio Complementario, o,
 - b) Se le haya otorgado más de un Beneficio Complementario, a fin que deje sin efecto el goce del o los que sean de menor monto.
- 7.- Controlar que el otorgamiento de un nuevo Beneficio Complementario se efectúe una vez que haya transcurrido un año desde la fecha de vencimiento del último Beneficio Complementario se efectúe una vez que haya transcurrido un año desde la fecha de vencimiento del último Beneficio Complementario gozado.
- 8.- Realizar las acciones necesarias para proceder a la restitución del Beneficio Complementario otorgado, a que hace referencia el artículo siguiente.

BENEFICIO, se establece que el Beneficiado se perderá cuando: a) Se establezca mediante resolución consentida contradicción de la información proporcionada por el Partícipe Beneficiado descrita en los incisos a) o b) del artículo 6 del Decreto Legislativo 815 para obtener el Beneficio Complementario; b) Cese la necesidad de trabajo; c) Se le condene como autor o partícipe en otro proceso penal por delito en agravio del Estado, o como autor en el proceso penal por el delito materia del Beneficio Complementario concedido; y c) Se le haya otorgado simultáneamente más de un Beneficio Complementario por un mismo periodo y originados por distintos procesos penales. En estos casos, el partícipe beneficiado perderá el Beneficio Complementario de menor monto, debiendo aplicarse las normas de restitución conforme al artículo 10 del D.S. 037-2002-JUS. «Si el Partícipe Beneficiado incurriese en una de las causales señaladas en los numerales 1,3 ó 4 del Artículo 7, deberá restituir a la Comisión del Beneficio Complementario otorgado incluidos los intereses, sin perjuicio que se le inicien las acciones legales correspondientes a cargo del Procurador Público del Poder Judicial. Los intereses se calcularán desde la fecha de entrega de cada uno de los Beneficios Complementarios hasta la fecha en que se realice la restitución de los mismos, aplicando mensualmente la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que se determine en función de las tasa publicadas por la Superintendencia de Banca y Seguros (SBS)

el último día hábil del mes anterior. La restitución a que se refiere el presente artículo, se imputará en primer lugar a las entregas más antiguas y así sucesivamente, aplicándose el monto devuelto primero a los intereses y luego al principal. La Comisión abonará en la cuenta del Tesoro Público habilitada para tal efecto, el monto obtenido por concepto de restitución de dicho beneficio, el mismo día en que el Partícipe Beneficiado restituya el Beneficio Complementario».

En cuanto a las **OBLIGACIONES DEL ORGANO JURISDICCIONAL**, el artículo 8 del D.S. 037-2002-JUS, establece:

- 1.- Remitir a la Comisión la resolución judicial que otorgue el Beneficio Complementario precisando el monto y el plazo, para que dé cumplimiento a la entrega del citado Beneficio Complementario.
- 2.- Informar a la Comisión la fecha de expedición de la resolución judicial consentida que establezca la condena respectiva o, en su caso, la existencia del delito investigado relacionado con el proceso penal materia del Beneficio Complementario.
- 3.- Remitir a la Comisión la resolución judicial que revoca el otorgamiento del Beneficio Complementario, la misma que deberá establecer la obligación de devolver los Beneficios Complementarios otorgados, así como los intereses conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo del Artículo 10. La Comisión calculará el

monto de los intereses desde la fecha de entrega del Beneficio Complementario al Partícipe Beneficiado hasta la fecha en que se realice la restitución de los mismos.

- 4.- Entregar al Partícipe Beneficiado el cheque respectivo por concepto de Beneficio Complementario y, remitir a la Comisión la documentación correspondiente de los pagos efectuados.

En cuanto a las OBLIGACIONES DE LA COMISION, el artículo 9 del referido D.S. 037-2002-JUS, establece:

- 1.- Establecer mediante Resolución Administrativa, en virtud de la resolución judicial de otorgamiento del Beneficio Complementario, el cronograma de pago en donde se señale:
 - a) El (los) nombre (s) y apellidos y el documento de identidad del Partícipe Beneficiado.
 - b) La fecha, monto, plazo y forma de pago del Beneficio Complementario.
- 2.- Establecer mediante Resolución Administrativa la pérdida del Beneficio Complementario del Partícipe Beneficiado, en virtud de la resolución judicial que revoca el otorgamiento del Beneficio Complementario.
- 3.- Notificar las Resoluciones Administrativas y las Resoluciones Judiciales correspondientes al Órgano Administrador de Tributos.
- 4.- Designar, ante el Órgano Administrador de Tributos, los servidores y /

o funcionarios responsables de la recepción del cheque correspondiente al Beneficio Complementario.

- 5.- Controlar el cumplimiento de la resolución de otorgamiento del Beneficio Complementario y, la entrega oportuna al Partícipe Beneficiado del cheque respectivo por parte del Órgano Jurisdiccional.
- 6.- Comunicar al Órgano Jurisdiccional que otorgó el Beneficio Complementario, que el Partícipe Beneficiado:

- a) Se encuentra condenado y no reabilitado en otro proceso penal por delito en agravio del Estado, según las normas pertinentes, a fin que proceda a dejar sin efecto la resolución judicial que concedió el Beneficio Complementario, o,
- b) Se le haya otorgado más de un Beneficio Complementario, a fin que deje sin efecto el goce del o los que sean de menor monto.

- 7.- Controlar que el otorgamiento de un nuevo Beneficio Complementario se efectúe una vez que haya transcurrido un año desde la fecha de vencimiento del último Beneficio Complementario se efectúe una vez que haya transcurrido un año desde la fecha de vencimiento del último Beneficio Complementario gozado.
- 8.- Realizar las acciones necesarias para proceder a la restitución del Beneficio Complementario otorgado, a que hace referencia el artículo siguiente.

Se establece también que el Órgano Administrador del Tributo, el Fiscal Provincial o Superior y el Órgano Jurisdiccional serán las autoridades encargadas de recibir la declaración que contemple el presente Decreto Legislativo. El fundamento es que el Órgano que se encuentra investigando debe tener prioridad respecto a la información que pueda proporcionar el solicitante, y que de alguna manera contribuya lograr los objetivos de ésta (artículo 5 del D.Leg. 815). En los casos de que ninguna autoridad Fiscal o Judicial se encuentra investigando o juzgando el presunto delito tributario, el solicitante deberá acudir a la autoridad administrativa correspondiente, a fin que inicie la respectiva investigación administrativa.

Según el Artículo 6° del Decreto Legislativo 815, se establece que el solicitante al presentarse ante cualquiera de las autoridades respectivas a efectos de realizar la declaración (que constará en acta), lo hará necesariamente en presencia del representante del Ministerio Público. De esta manera se quiere dotar al solicitante de la seguridad y formalidad legal que el caso amerita.

A efecto se señala también, que podrá realizarse sin la presencia de abogado defensor, ello no impide la atribución del solicitante de contar con la presencia de su abogado defensor. La finalidad de la declaración es conseguir elementos esclarecedores de la comisión del delito así como de la participación de los agentes del mismo.

Sólo se podrá otorgar los beneficios de exclusión o reducción de pena, cuando la información otorgada por el solicitante del beneficio sea útil para prevenir la comisión del delito tributario a través de evitar su consumación, esclarecer la modalidad delictiva o capturar al autor o autores del delito (artículo 7° D.Leg. 815).

Se sujeta el otorgamiento del beneficio o exclusión de pena, al hecho que la declaración del autor o partícipe origine la obtención de un resultado concreto, como es evitar o esclarecer la forma en que se realizó el delito tributario o ubicar y capturar a los autores o partícipes de dicho delito (artículo 8° D.Leg. 815).

Se estima que los beneficios sólo deben proceder cuando se consiga resultados concretos, a fin de demostrar la seriedad de la colaboración del agente del delito.

Según el Artículo 9° del Decreto Legislativo 815 la ausencia de resultados concretos, a partir de la declaración del solicitante del beneficio demostrará que su colaboración es ineficaz, en consecuencia se le debe negar el otorgamiento de beneficio.

El Órgano Jurisdiccional puede revocar el beneficio de exclusión o reducción de pena en función del actuar posterior del autor o partícipe. Así se busca mantener en el autor o partícipe del delito tributario una conducta de

cumplimiento de sus obligaciones tributarias (artículo 10 D.Leg. 815).

14.- DENUNCIAS Y RECOMPENSAS

Al respecto, el Decreto Legislativo 815 establece:

Artículo 11°. Para efectos del presente Decreto Legislativo, se entienden por:

- a) Denunciante: Aquél que pone en conocimiento de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, la comisión, mediante actos fraudulentos, de las infracciones contempladas en el Artículo 178 del Código Tributario.
- b) Recompensa: Aquella cantidad de dinero que se proporcione al denunciante

Artículo 12°. El presente Sistema de Denuncias y Recompensas tiene por finalidad promover, de acuerdo al segundo párrafo del Artículo 60 del Código Tributario, la participación de las personas en la denuncia e investigación de quienes hayan realizado las infracciones contempladas en el Artículo 178 del Código Tributario mediante acciones fraudulentas.

Artículo 13°. Cualquier persona puede denunciar ante la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT, la comisión de las infracciones descritas en el artículo precedente, debiendo colaborar con la investigación.

Artículo 14°. El denunciante recibirá la recompensa que se fije mediante Resolución de Superintendencia, siempre que la información proporcionada sea veraz, significativa y determinante para la detección de la infracción tributaria.

Artículo 15°. La recompensa a otorgarse se establecerá en función del monto efectivamente recaudado por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT, respecto de la deuda tributaria materia de la denuncia y en ningún caso podrá exceder al 10% de dicho importe.

Artículo 16°. No pueden ser beneficiarios de la recompensa:

- a) Los funcionarios o servidores de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT;
- b) Los miembros de la Policía Nacional;
- c) Las personas que por el ejercicio de sus funciones se vinculen a los mencionados en los incisos a) y b) del presente artículo;
- d) Aquellos que tengan parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad con las personas señaladas en los incisos anteriores; y,
- e) Las personas comprendidas dentro de los alcances del Título I del presente Decreto Legislativo.

Artículo 17°. Mediante Resolución de Superintendencia, se establecerá el procedimiento para admitir, eva-

luar, rechazar la denuncia, así como regular la colaboración del denunciante en la investigación.

Artículo 18°.- La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT, realizará las acciones necesarias a fin de mantener en reserva la identidad del denunciante.

Con respecto al tema de la recompensa, el D.S. 037-2002-JUS, establece las siguientes normas reglamentarias:

Artículo 12°.- AMBITO DE APLICACIÓN

Cualquier persona puede denunciar ante la SUNAT, la comisión de infracciones mediante actos fraudulentos. Los actos fraudulentos materia de la denuncia serán determinados en la resolución judicial consentida.

En los casos que la SUNAT, dentro del marco que establece la ley, no hubiera presentado denuncia penal ante el Ministerio Público, los actos fraudulentos materia de la denuncia serán determinados en la resolución consentida que resuelva la procedencia o improcedencia del otorgamiento de la recompensa expedida por la SUNAT.

Artículo 13°.- PROCEDIMIENTO PARA EL OTORGAMIENTO DE LA RECOMPENSA

Mediante Resolución de Superintendencia se establecerá el proce-

dimiento para el otorgamiento de la recompensa.

Artículo 14°.- REQUISITOS PARA LA ENTREGA DE RECOMPENSA

Sólo se otorgará la recompensa, siempre que concurren los siguientes requisitos:

- 1.- Que la resolución judicial consentida, emitida en el procedimiento penal, o la resolución administrativa consentida en los casos previstos en el último párrafo del Artículo 12°, derivados de la denuncia que sustenta la solicitud de recompensa, establezca o de ella se concluya que:
 - a) Los hechos denunciados constituyen actos fraudulentos,
 - b) El denunciante no ha participado en la comisión de la infracción denunciada.
- 2.- Las instancias administrativas o judiciales confirmen la Resolución de Intendencia, Orden de Pago o Resolución de Determinación de la deuda tributaria materia de la denuncia o éstas hayan quedado firmes, según lo dispuesto en el Artículo 124 del Código Tributario y en la Ley N° 27584 y normas modificatorias.

La SUNAT emitirá la resolución correspondiente en la que se determine la improcedencia del otorgamiento de la recompensa..

**Artículo 15°.- SUSPENSIÓN
DE LA ENTREGA DE LA RECOMPENSA**

Se suspenderá la entrega de la recompensa cuando se impugne la Resolución de Intendencia de otorgamiento de la recompensa.

**Artículo 16°.- FALSEDAD DE
LA DENUNCIA**

Cuando la SUNAT encuentre indicios sobre la falsedad de la denuncia, pondrá en conocimiento de estos hechos al Organismo competente, con el objeto que se realicen las acciones a que hubiere lugar.

15.- LAVADO DE ACTIVOS EN LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

Conforme a lo establecido por la ley 27765 (Ley Penal Contra el Lavado de Activos), en los casos de delitos graves, entre los que se encuentran los delitos de defraudación tributaria y delitos aduaneros (artículo 6): el que convierte o transfiere dinero, bienes, efectos o ganancias cuyo origen ilícito conoce o puede presumir, con la finalidad de evitar la identificación de su origen, su incautación o decomiso, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 8 ni mayor de 15 años y con 120 a 350 días multa (artículo 1).

Según el Artículo 2°, el que adquiere, utiliza, guarda, custodia, recibe, oculta o mantiene en su poder dinero,

bienes, efectos o ganancias cuyo origen ilícito conoce o puede presumir, con la finalidad de evitar la identificación de su origen, su incautación o decomiso, será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 8 ni mayor de 15 años y con 120 a 350 días multa.

Según el Artículo 3°, cuando el agente utilice o se sirva de su condición de funcionario público o de agente del sector inmobiliario, financiero, bancario, bursátil o cuando el agente comete el delito en calidad de integrante de una organización criminal, la pena será privativa de la libertad no menor de 10 ni mayor de 20 años y 365 a 730 días multa.

La pena será privativa de la libertad no menor de 25 años cuando los actos de conversión o transferencias se relacionen con dinero, bienes, efectos o ganancias provenientes del tráfico ilícito de drogas, el terrorismo o narcoterrorismo.

Según el Artículo 4°, el que incumpliendo sus obligaciones funcionales o profesionales, omite comunicar a la autoridad competente, las transacciones u operaciones sospechosas que hubiere detectado, según las leyes o normas reglamentarias, será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 3 ni mayor de 6 años, con 120 a 250 días multa, e inhabilitación no mayor de 6 años, de conformidad con los incisos 1, 2 y 4 del Artículo 36° del Código Penal.

Conforme al Artículo 5º, para la investigación de los delitos previstos en esta Ley se podrá levantar el secreto bancario, la reserva tributaria y la reserva bursátil, por disposición de la autoridad judicial o a solicitud del Fiscal de la Nación. La información obtenida en estos casos sólo será utilizada en relación con la investigación de los hechos que la motivaron.

De acuerdo al Artículo 7º de la Ley N° 27765, los sentenciados por el delito previsto en el último párrafo del Artículo 3º de la presente Ley, no podrán acogerse a los beneficios penitenciarios de redención de la pena por el trabajo y la educación, semilibertad y liberación condicional.

SUBCAPITULO II DELITOS ADUANEROS

Inicialmente las modalidades de delitos aduaneros, contrabando y defraudación fiscal, fueron tipificados en el Código Penal (Arts. 262 al 267, Capítulos I y II del Título XI <Delitos Tributarios>, del Libro Segundo). Posteriormente estas disposiciones normativas fueron derogadas constituyéndose una ley especial a donde fueron derivados estos ilícitos. Actualmente el marco normativo que regula estas formas delictivas es la Ley 28008 «LEY DE LOS DELITOS ADUANEROS» (19 DE JUNIO DE 2003) y su reglamento aprobado mediante D.S. No 121-2003-EF.

La palabra «aduanas», según refiere Basaldúa (ob. Cit. p. 20), se deriva del nombre árabe *divanum*, que significa la casa donde se reconocen los derechos. De aquí empezó ésta a llamarse *divana*, luego *duana* y por fin acabó en *aduanas*. Dentro de esta perspectiva, en España Idelfonso Sánchez estima que lo más probable es que tanto la palabra árabe *divan* como la italiana *dogana* procedan del vocablo persa *divan*, que significaba lo mismo que para los árabes: lugar o local de reunión de los administradores financieros.

De tal modo, la «aduanas» considerada institucionalmente aparece desde sus orígenes como una oficina donde se efectúan registros relativos a las mercaderías que a su ingreso o a su salida deben abonar tributos y cuya percepción debe procurar. De ahí que el vocablo «aduanas» se emplee tanto para referirse a la oficina de recaudación como a los propios derechos de salida y de entrada que este organismo debe percibir.

Jorge Luis Tosi (1996, p. 9), en un estudio realizado sobre los principios generales del Derecho Aduanero, estima imprescindible determinar la institución aduanera como aquella que tiene por función el control del ingreso y egreso de mercadería al territorio aduanero; en consecuencia, tendrá a su cargo la aplicación de los tributos que gravan ese traslado. Mucho se ha discutido y opinado, indica el referido autor, sobre la importancia de estas dos fun-

ciones: el control de la mercadería y el cobro de los tributos, y sin pretender dar por concluida esta cuestión, se entiende que el cobro de tributos es una consecuencia del control de la mercadería, y se cumplirá exclusivamente en los casos que ese traslado se encontrare gravado.

En conexión con lo dicho, el «servicio aduanero», se concibe como la función pública dedicada a la aplicación del Derecho Aduanero y en consecuencia, al control del ingreso y egreso de mercadería al territorio aduanero, aplicando las prohibiciones y cobro de los derechos y tasas por servicios, en los casos que correspondiere (Tosi, ob. Cit. p. 55).

Desde nuestra perspectiva normativa, la LEY GENERAL DE ADUANAS, establece que «los servicios aduaneros son esenciales y están destinados a facilitar el comercio exterior, contribuyendo al desarrollo nacional y velando por el interés fiscal».

1.- CONCEPTUALIZACION: MODALIDADES DE ACCION

El Derecho Penal Aduanero forma parte del Derecho Penal en general. No obstante ello, existen autores a quienes les resulta intrascendente la denominación de Derecho Penal Aduanero o Derecho Aduanero Penal. Por ejemplo, Basaldua enfatiza que referirse a un Derecho Aduanero Administrativo, a un Derecho Aduanero Penal o a un Dere-

cho Procesal Aduanero es tan válido como referirse a un Derecho Administrativo Aduanero, a un Derecho Penal Aduanero o a un Derecho Procesal Aduanero. Y añade: «Se trata en definitiva tan sólo de perspectivas diferentes. Es decir, significa que el observador, el legislador, el científico, entre otros, adoptan diferentes puntos de partida. En el caso que nos ocupa, significa ubicarse desde el punto de vista de la institución Aduana, de la regulación del tráfico internacional de mercadería o, en definitiva, de aquello que consideramos la materia aduanera. Este punto de vista es tan válido como cualquier otro y no pretende tener su fundamento en un criterio de verdad, sino sólo en la utilidad que puede prestar la investigación y el estudio de la materia aduanera o, en su caso, para asegurar una mejor aplicación del sistema jurídico aduanero. Con esta peculiar perspectiva hemos de calificar de «formas aduaneras» a todas aquellas que regulan la materia aduanera en cualquiera de sus aspectos».

Por nuestra parte, preferimos la denominación de Derecho Penal Aduanero, que como parte del Derecho Penal en general, es donde se recoge el conjunto de normas jurídico-penales que definen la naturaleza del delito aduanero y su respectiva consecuencia jurídica.

El término de Derecho Penal Aduanero ya ha sido empleado en doctrina. Así, con referencia al derecho colombiano, refiere Reyes Echandía: «aunque en algunas legislaciones forma par-

te del Derecho Penal Administrativo, en la nuestra conforma una rama especializada del Derecho Penal ordinario o judicial. Se ocupa de describir las conductas que afectan el interés jurídico de la economía nacional en el concreto renglón de las exportaciones e importaciones, señalar las sanciones (generalmente privativas de la libertad y pecuniarias) e indicar el procedimiento correspondiente, que en Colombia está a cargo de una jurisdicción especializada».

El ilícito que determina el delito aduanero, se fundamenta en la omisión por parte del contribuyente o responsable, como sujeto deudor, de la obligación tributaria aduanera que la ley determina (lo que le atribuye a los respectivos tipos, la característica de ley penal en blanco).

La obligación de tributación aduanera permite al Estado la captación de recursos provenientes del comercio exterior (así, los servicios aduaneros son esenciales y están destinados a facilitar el comercio exterior. El encargado de la administración, recaudación, control y fiscalización del tráfico internacional de mercancías, medios de transporte y personas, dentro del territorio aduanero, corresponde al organismo del Estado denominado Aduanas Artículos 1º y 7º del Decreto Legislativo 809).

Conforme lo establece el Artículo 12º del Decreto Legislativo No 809 (Ley General de Aduanas), la obligación tributaria nace:

- a) En la importación y en el tráfico postal, en la fecha de la numeración de la declaración.
- b) En el traslado de mercancías de zonas de tributación especial a zonas de tributación común, en la fecha de la solicitud de traslado.
- c) En la transferencia de mercancías ingresadas con exoneración tributaria, en la fecha de la solicitud de transferencia.

Los Derechos Arancelarios y demás impuestos que corresponda aplicar serán los vigentes en la fecha del nacimiento de la obligación tributaria. En todos los casos se aplicará el tipo de cambio vigente a la fecha de cancelación.

El universo típico de los delitos aduaneros se encuentra delimitado por la Ley No 28008 (Ley de los Delitos Aduaneros). Así, forman parte del Derecho Penal Aduanero, los delitos de: contrabando, defraudación de rentas de aduana, receptación aduanera, financiamiento de delitos aduaneros y tráfico de mercancías prohibidas o restringidas (Artículos 1º al 8º).

2.- MARCO NORMATIVO

En el Perú, así como sucede en Argentina, Ecuador, España, Italia, Japón, Venezuela y otros países, se ha adoptado la posición de incluir a los delitos aduaneros y a las infracciones administrativas aduaneras en una misma ley general o Código u ordenanza aduanera y/o ley especial.

Pero ello no determina, como ya vimos, su alejamiento absoluto de la ley penal ordinaria, que por extensión le es aplicable (Art. X, T.P. del C.P.)

El contexto normativo aplicable al estudio de los delitos aduaneros lo tenemos en:

- a) Ley General de Aduanas (Decreto Legislativo 809 de 18 de abril de 1996).
- b) Código Penal (Decreto Legislativo 635 de 3 de abril de 1991)
- c) Ley de los Delitos Aduaneros (Ley 28008 de 19 de junio de 2003)

3.- BIEN JURIDICO PROTEGIDO

El bien jurídico que se ampara en los delitos tributarios aduaneros es la efectiva recaudación tributaria. Así, en la investigación y juzgamiento de los delitos aduaneros se protegen:

- a) El comercio lícito o tráfico legal de mercancías.
- b) El control aduanero y/o la recaudación de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables sobre la mercancía declarada.
- c) El proceso de ingresos y egresos del Estado, representado por Aduanas.

4.- SUJETOS DE LA ACCIÓN

Conforme a lo establecido por el Artículo 11º de la Ley General de Aduanas, en la obligación tributaria aduanera intervienen como sujeto activo en su calidad de acreedor tributario, Aduanas y,

como sujeto pasivo en su condición de deudor, el contribuyente o responsable (para el cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras, son contribuyentes los dueños o consignatarios).

Los Agentes de Aduanas son responsables solidarios con su comitente por los adeudos que se formulen como consecuencia de los actos aduaneros en que hayan participado.

En tal sentido, se constituirán como sujetos de la acción, en el ilícito aduanero:

- a) Sujeto activo.- La persona natural (física). Que para efectos del delito se representa como cualificada, pudiendo serlo sólo quien es el obligado al pago del tributo aduanero en su condición de contribuyente o responsable.
- b) Sujeto pasivo.- El estado, representado por Aduanas, quien resulta agraviado por el delito.

5.- CONTRABANDO

Conforme lo apreciado por Jorge Luis Tosi, comete contrabando todo aquel que, en contra de las disposiciones positivas, con el objeto de ingresar o egresar mercaderías de territorio aduanero, mediante ardid o engaño, dificulta u obstruye el control que el servicio aduanero debe realizar sobre la misma (1997, p. 11).

Desde nuestra perspectiva normativa, el contrabando comprende la acción de quien, 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 (la norma, complementariamente, precisa también que 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) (tipo definido en el Artículo 1 de la Ley de Delitos Aduaneros). La determinación de la cuantía permite especificar la mínima lesividad fundamentadora del injusto (principio de lesividad) y diferenciar los actos delictivos de las Infracciones Administrativas Aduaneras, que la Ley De Los Delitos Aduaneros contiene en su Título III.

El comportamiento de ingresar o extraer mercancías ha de realizarse eludiendo el control aduanero. Las modalidades de acción, representadas como verbos rectores, implican actos de «sustracción» (desvío), «eludir» (evadir) o «burla» (engaño).

El control aduanero se realiza normalmente en territorio aduanero y sirve para definir la condición jurídica en que se encuentran las mercancías: desde este punto de vista, ejerce, en cier-

to sentido, la función de fijar el elemento «tiempo» en el elemento «espacio», en la medida que identifica el momento jurídico en el cual la mercancía se interna o se extrae de dicho control (Muñoz Merino, 1992, p. 253).

La acción se representa eminentemente comisiva, pudiéndose presentar la modalidad de omisión impropia. El tipo admite la tentativa y la participación delictiva. Se representa como doloso, no pudiéndose configurar la modalidad culposa por ser atípica.

La pena a imponerse es privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días multa.

5.1.- MODALIDADES DE CONTRABANDO

De acuerdo a lo establecido por el Artículo 2 de la Ley de los Delitos Aduaneros, constituyen también modalidades del tipo básico de contrabando (sancionados con idéntica pena), en cuanto el valor de lo contrabandeado sea superior a las dos UIT, las siguientes conductas:

- 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 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.

Igualmente incurre en la comisión de este tipo de ilícitos, el que con unidad de propósito, realiza el contrabando en forma sistemática por cuantía superior a dos UIT, en forma fraccionada, en un solo acto o en diferentes actos de inferior importe cada uno, que aisladamente serían considerados infracciones administrativas vinculadas al con-

trabando (texto conforme al artículo 3 de la Ley). En este caso la pena será la que corresponde al tipo básico.

6.- DEFRAUDACION DE RENTAS DE ADUANA.

Esta modalidad delictiva consiste en todo acto fraudulento dirigido a evitar, total o parcialmente, el pago de los tributos establecidos a la importación y exportación de mercancías. Normativamente corresponde a la conducta de elusión o burla de pago (total o parcial) del tributo aduanero al que está obligado el agente.

Conforme a lo establecido por el artículo 4° de la Ley de los Delitos Aduaneros, la descripción típica denota la conducta del 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.

A diferencia del contrabando, donde se elude completamente el control aduanero, en la presente modalidad delictiva, lo ilícito se representa por la conducta defraudatoria del agente, que burla la aspiración recaudatoria del Estado al engañar en el trámite aduanero. La acción se representa eminentemente comisiva, pudiéndose presentar la modalidad de omisión impropia.

El tipo admite la tentativa y la participación delictiva. Se representa como doloso, no pudiéndose configurar la modalidad culposa que resulta atípica.

La pena a imponerse es privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días multa.

6.1.-MODALIDADES DE DEFRAUDACIÓN DE RENTAS DE ADUANA

De conformidad a lo establecido por el Artículo 5° de la Ley De Delitos Aduaneros, constituyen modalidades del tipo básico de defraudación de rentas de aduana, las 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.

En estos casos la pena será privativa de la libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días multa.

7.-RECEPTACION ADUANERA

Conforme a lo establecido por el artículo 6 de la Ley de Delitos Aduaneros, se tipifica como receptación aduanera, la conducta de quien 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 aduaneros contemplados en la ley.

Actualmente, con la promulgación de la Ley 27765 LEY PENAL CONTRA EL LAVADO DE ACTIVOS, apreciamos la posibilidad de un concurso de tipos, ya que según el Artículo 2° de la acotada, que se refiere al caso de los delitos aduaneros, se establece que el que adquiere, utiliza, guarda, custodia, recibe, oculta o mantiene en su poder dinero, bienes, efectos o ganancias cuyo origen ilícito conoce o puede presumir, con la finalidad de evitar la identificación de su origen, su incautación o decomiso, será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 8 ni mayor de 15 años y con 120 a 350 días multa.

La acción se representa eminentemente comisiva, pudiéndose presentar la modalidad de omisión impropia. El sujeto activo es genérico.

El tipo reclama como presupuesto lógico la preexistencia del delito principal (delito aduanero), en el que el agente no haya tenido participación directa. El agente tampoco ha de haber participado como instigador en el delito principal (vgr. concertar acuerdo previo para comprar las mercaderías).

El tipo admite la tentativa y la participación delictiva. Se representa como doloso, no pudiéndose configurar la modalidad culposa por ser atípica. El agente, de acuerdo a las circunstancias, debe tener conocimiento o se pue-

de comprobar que debía presumir que el dinero, bienes, efectos o ganancias receptados, provenían de los delitos aduaneros contemplados en la ley.

No es necesario que el agente obre con animus lucrandi, su conducta se penaliza por estar orientada al mantenimiento de una situación antijurídica y lesiva a los intereses recaudatorios del Estado, producida por el delito aduanero

La pena será privativa de libertad no menor de tres ni mayor de seis años y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días multa. En el caso del concurso señalado, por el principio general, se ha de aplicar la pena más grave.

8.- FINANCIAMIENTO DE DELITOS ADUANEROS

La ley tipifica la conducta material de «favorecimiento» de la realización de delitos aduaneros.

El financiamiento corresponde a la acción material (eminentemente comisiva) de agenciar fondos para la realización típica de las ilícitas actividades del o los agentes, en la realización del delito aduanero. Así, conforme a la descripción del artículo 7 de la Ley, comete este ilícito el que financie por cuenta propia o ajena la comisión de los delitos aduaneros. El sujeto activo es genérico. La figura admite la tentativa y la participación delictiva. El tipo subjetivo informa la naturaleza fundamentalmente

dolosa de la acción típica (no es posible la configuración de la modalidad culposa por ser atípica). La imputación requiere el conocimiento por parte del agente de los fines de su financiación. El error de tipo es configurable (vgr. cuando es inducido a error en relación a los fines del financiamiento por él efectuado).

No es necesario que el agente obre con *animus lucrandi*, su conducta se penaliza por estar orientada al favorecimiento de una situación antijurídica y lesiva a los intereses recaudatorios del Estado, producida por el delito aduanero.

La pena a imponerse es privativa de libertad no menor de ocho ni mayor de doce años y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días multa

9.- TRAFICO DE MERCANCÍAS PROHIBIDAS O RESTRINGIDAS

Normativamente esta modalidad delictiva se encuentra tipificada en el artículo 8 de la Ley de los Delitos Aduaneros. La descripción típica denota la conducta del que, utilizando cualquier medio o artificio o infringiendo normas específicas introduzca o extraiga del país mercancías por cuantía superior a dos Unidades Impositivas Tributarias cuya importación o exportación está prohibida o restringida.

Las mercancías prohibidas no pueden ser objeto de regímenes, operaciones ni destinos aduaneros; en cam-

bio, las mercancías restringidas sí pueden ser objeto de comercio exterior, siempre que sean autorizados por las autoridades competentes y se cumpla con los requisitos legales (Res. de Intendencia Nacional N° 001071 y demás normas concordantes).

Esta condición le da al tipo una característica de ley penal en blanco, que es la que legisla específicamente sobre la sanción, refiriéndose a acciones prohibidas cuya particular conformación, a los efectos de la aplicación de aquella, deja librada a otras disposiciones a las cuales se remite. No es que en ellas esté ausente el precepto, nos dice Creus, pero éste se encuentra meramente indicado por el reenvío; para circunscribirse cumpliendo con el requisito de la tipicidad y, por ende, con el principio de legalidad, hay que recurrir a otra norma, que actúa como «complemento» de la ley penal en blanco; es esta disposición complementaria la que «formula el tipo» (1992, p. 72).

Se encuentran dentro de la prohibición, por ejemplo: la importación de plagicidas organoclorados, sus derivados y compuestos, dispuesto por D.S. No 037-91-AG (16-09-91); residuos o desechos, cualquiera sea su origen o estado material, que por su naturaleza, uso o fines, resultaren peligrosos o radiactivos, salvo los residuos de papel y cartón para reciclaje industrial; productos pirotécnicos (Ley 26509); textos cartográficos, geográficos y cuadernos, así como diskettes, videocasetes y cual-

quier material en el cual aparezca mutilado el territorio nacional o diferente al de los límites del Perú (Ley 26219 – D.S. 0015-93-RE); Bebidas fabricadas en el extranjero que tengan la denominación de PISCO u otra que incluya esta palabra (Ley 26426). Se encuentra prohibida la exportación de animales vivos de la fauna silvestre para parques zoológicos, lobos marinos (salvo para fines de investigación y/o exhibición), especies vivas de vicuña, chinchillas y guanacos (salvo para reproducción o destinado a fines científicos), peces ornamentales, carnes y despojo provenientes de especies en veda de la fauna silvestre, etc.

Se encuentran en régimen de mercancías restringidas, por ejemplo: equipos para estaciones transmisoras radioléctricas en general y cualquier equipo o aparato de telecomunicaciones, armas municiones, accesorios y repuestos, explosivos, productos o insumos químicos, sustancias estupefacientes o psicotrópicas, recursos hidrobiológicos, llamas y alpacas, caoba y cedro, etc. Por Ley 27645 (21-01-02), se encuentra sumergido también dentro de esta restricción el ingreso de alcohol metílico del extranjero.

La acción se representa eminentemente comisiva, pudiéndose presentar la modalidad de omisión impropia. El sujeto activo es genérico.

El tipo señala como modalidades de acción material, la utilización de cualquier medio o artificio (engaño

escenificado) o la infracción de las normas de la materia de importación o exportación (burla o elusión del sistema).

El tipo admite la tentativa y la participación delictiva. Se representa como doloso, no pudiéndose configurar la modalidad culposa que resulta atípica.

La pena a imponerse es pena privativa de libertad no menor de ocho ni mayor de doce años y con setecientos treinta a mil cuatrocientos sesenta días multa

10.- PENALIDAD EN LA TENTATIVA

No obstante las normas generales sobre tipo de imperfecta realización, contenidas en la parte general del Código Penal (Arts. 16 y ss), el artículo 9 de la Ley de los Delitos Aduaneros, establece que la tentativa será reprimida 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.

11. CIRCUNSTANCIAS AGRAVANTES

Las circunstancias agravantes se encuentran reguladas en el artículo 10 de la Ley de Delitos Aduaneros. El tipo se manifiesta agravado cuando ocurran las circunstancias siguientes:

a) **CONTRA LA SEGURIDAD PÚBLICA:**

Las mercancías objeto de delito, sean armas de fuego, municiones, explosivos, elementos nucleares, abrasivos químicos o materiales afines, sustancias o elementos que por su naturaleza, cantidad o característica pudieran afectar la salud, seguridad pública y el medio ambiente.

b) **CALIDAD PERSONAL GÉNERICA DEL AGENTE:**

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) **CALIDAD PERSONAL ESPECIAL DEL AGENTE:**

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 aduaneros.

En esta norma punitiva especial no se involucra a los Jueces y Fiscales ya que sus conductas se tipifican en los artículos 395, 398 y 401 del Código Penal, sobre corrupción de funcionarios.

d) **ENCUBRIMIENTO Y OBSTRUCCIÓN:**

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) **MULTIPLICIDAD DE AGENTES:**

Es cometido por dos o más personas o el agente integra una organización destinada a cometer delitos aduaneros.

f) **APROVECHAMIENTO INDEBIDO:**

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 aduaneros, sean superiores a cinco Unidades Impositivas Tributarias.

g) **MEDIO DE TRANSPORTE ADAPTADO:**

Se utilice un medio de transporte acondicionado o modificado en su estructura con la finalidad de transportar mercancías de procedencia ilegal.

h) **DESTINATARIO O PROVEEDOR INEXISTENTE:**

Se haga figurar como destinatarios o proveedores a personas naturales o jurídicas inexistentes, o se declara domicilios falsos en los documentos y trámites referentes a los regímenes aduaneros.

i) **AUTORIA MEDIATA:**

Se utilice a menores de edad o a cualquier otra persona inimputable.

- j) **MÁXIMA LESIVIDAD:** Cuando el valor de las mercancías sea superior a veinte (20) Unidades Impositivas Tributarias.

De acuerdo a la norma, en relación al contrabando nos encontramos frente a tres supuestos: El primero, cuando el valor de la mercancía llegue hasta 2 UIT, estamos refiriéndonos a infracciones administrativas vinculadas al contrabando. El segundo, cuando el valor de la mercancía supere las 2 UIT estamos frente al delito de contrabando y tercero cuando el valor de la mercancía supere las 20 UIT estamos ante el delito de contrabando agravado. En cambio, en relación a la defraudación de rentas de aduanas, observamos dos supuestos: Primero, cuando el valor de la mercancía llegue hasta las 20 UIT estamos frente al delito de Defraudación de Rentas de Aduana (en este delito resulta intrascendente el valor de la mercancía). Segundo, cuando el valor de la mercancía supere las 20 UIT, estamos frente a la defraudación de rentas de aduana agravado.

- K) **FALSEDAD DE ORIGEN:** Las mercancías objeto del delito sean falsificadas o se les atribuye un lugar de fabricación distinto al real.

El tipo agravado será reprimido con pena privativa de libertad no menor de ocho ni mayor de doce años y setecientos treinta a mil cuatrocientos sesenta días multa.

En el caso de las modalidades señaladas en los apartados b) y c), la san-

ción será, además, de inhabilitación conforme a los numerales 1), 2) y 8) del artículo 36 del C.P.

12.-CONSECUENCIASACCESORIAS

Las consecuencias accesorias son aquellas que proceden o derivan de la aplicación de una pena principal, y que se imponen y ejecutan en forma simultánea o posterior a ésta. El Artículo 11 de Ley de Delitos Aduaneros establece que si para la ejecución del hecho punible se utilizó 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 medidas siguientes :

- a) **CLAUSURA:** Clausura temporal o definitiva de sus locales o establecimientos.
- b) **DISOLUCION:** Disolución de la persona jurídica.
- c) **PROHIBICIÓN:** Cancelación de licencias, derechos u otras autorizaciones administrativas o municipales de que disfruten.
- d) **INTERVENCIÓN:** 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.

13.- RESPONSABILIDAD DE EXTRANJEROS

Según lo establecido por el artículo 12 de la Ley de los Delitos Aduaneros, 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.

Debemos aclarar que habitualmente se ha confundido las penas accesorias con las consecuencias accesorias, éstas se aplican a las personas jurídicas y negocios unipersonales, en cambio, las penas accesorias se aplican a las personas naturales. Hoy, la denominación correcta a estas penas accesorias (expatriación y expulsión del país), es la de penas restrictivas de libertad, que contempla el Artículo 30 del Código Penal.

14.- INVESTIGACIÓN DEL DELITO Y PROCESAMIENTO

14.1.- INCAUTACIÓN

En lo referente a la incautación, el artículo 13 de la Ley de los Delitos Aduaneros, establece que el Fiscal ordenará la incautación y secuestro de las mercancías, medios de transporte, bienes y efectos que constituyan objeto del delito, los que se-

rán 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.

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 días hábiles.

Con respecto a la incautación, el reglamento de la ley de delitos aduaneros, establece en su artículo 4, que 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,

14.2.- RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN DE MERCANCÍAS

Recibida las mercancías incautadas, por la Administración Adua-

nera, cuando exista persona detenida por los delitos tipificados en la Ley, esta procederá bajo responsabilidad en el término de veinticuatro 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 (artículo 14 ley de delitos aduaneros).

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 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 del 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 días hábiles, cursándolo a la Policía Nacional para los fines de Ley.

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 ésta, en la fecha de

su constatación (artículo 15° ley de Delitos Aduaneros).

La estimación o determinación del valor de las mercancías, de acuerdo al artículo 16° de la Ley de los Delitos Aduaneros, 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 de 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.

El reglamento amplía el marco aplicativo del reconocimiento y avalúo, estableciendo en su artículo 5°, que 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 pues-

tos 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 días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquél en el que se produjo la incautación, debiendo previamente informar de la incautación realizada a la Administración Aduanera dentro de las veinticuatro horas de producida.

Recibidas las mercancías por la Intendencia de Aduana, ésta 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 aquél 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 hábiles, contados a partir del día siguiente a aquél 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 éste.

Adicionalmente el artículo 6 del Reglamento, establece los parámetros para establecer la valoración de las

mercancías, es así que, 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 carac-

terísticas, finalidad, función o aplicación más coincidente, y que puede ser identificada como sustituto o intercambiable de la mercancía objeto de delito o infracción administrativa.

14.3.- EL 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 (artículo 17°).

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

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 7° del reglamento).

La base imponible será expresada en dólares de los Estados Unidos de América y se determinará conforme a las reglas señaladas en el 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 ésta, se considerará la fecha de su constatación (artículo 8 Reglamento).

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 sancionarían la importación de la mercancía que es objeto materia del Delito Aduanero o de la Infracción Administrativa. Su cancelación sólo se hará en moneda nacional al tipo de cambio venta de la fecha de pago (Art. 9 Reglamento).

14.4. TRIBUTOS Y TIPO DE CAMBIO

De conformidad con lo establecido por el art. 18° de la ley, 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 ésta, en la fecha de su constatación.

15.- ACCION PENAL Y PROCESO

Conforme lo establece el Código Tributario (Art. 192° modificado por D. Leg. 953), cualquier persona puede denunciar ante la Administración Tributaria la existencia de actos que presumiblemente constituyan delitos tributarios o aduaneros.

Los funcionarios y servidores públicos de la Administración Pública que en el ejercicio de sus funciones conozcan de hechos que presumiblemente constituyan delitos tributarios o delitos aduaneros, están obligados a informar de su existencia su superior jerárquico por escrito, bajo responsabilidad.

La Administración Tributaria, de constatar hechos que presumiblemente constituyan delito tributario o delito de defraudación de rentas de aduanas; o estén encaminados a dichos propósitos; tiene la facultad discrecional de formular denuncia penal ante el Ministerio Público, sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación, tratándose de forma paralela los procedimientos penal y administrativo, en tal supuesto, de ser el caso, emitirá las Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, Ordenes de Pago o los documentos aduaneros respectivos que correspondan, como consecuencia de la verificación o fiscalización en un plazo que no exceda de noventa (90) días de la fecha de notificación del Auto de Apertura de Instrucción a la Administración Tributaria.

En caso de incumplimiento el Juez Penal podrá disponer la suspensión del procedimiento penal, sin perjuicio de la responsabilidad a que hubiera lugar.

En caso de iniciarse el proceso penal, el juez y/o Presidente de la Sala Superior competente dispondrá, bajo responsabilidad, la notificación al Órgano Administrador del Tributo, de todas las resoluciones judiciales, informe de peritos, Dictamen del Ministerio Público e informe del juez que se emitan durante la tramitación de dicho proceso.

En los procesos penales por delitos tributarios, aduaneros o delitos conexos, se considerará parte agraviada a la Administración Tributaria, quien podrá constituirse en parte civil.

Para efecto de lo dispuesto en el último párrafo del Artículo 19 de la Ley, el Reglamento establece que 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 Art. 6° según corresponda (Art. 10°).

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 (Art. 11º Reglamento).

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 (Art. 12º Reglamento).

15.1.-COMPETENCIA DEL MINISTERIO PÚBLICO

Corresponde al Ministerio Público dirigir la investigación de los delitos a que se refiere la ley con el apoyo de las autoridades competentes (artículo 19).

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 delitos de defraudación de rentas de aduana (tipo básico y sus modalidades derivadas tipificados en los artículos 4º y 5º de la Ley), el Ministerio Público ejercerá la acción penal a petición de la Administración Aduanera.

15.2.-CONCLUSIÓN ANTICIPADA DEL PROCESO

Los procesos por delitos aduaneros podrán terminar anticipadamente, observando las siguientes reglas (art. 20º):

- 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 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 éste tendrá la oportunidad de aceptarlos, en todo o en parte, o podrá rechazarlos. El Juez deberá 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 pro-

cesado 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, el Juez dictará sentencia conforme a lo acordado dentro de las cuarenta y ocho 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 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 dentro de las si-

guientes 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 del 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.

15.3.- 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 (art. 21° de la Ley de Delitos Aduaneros).

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 (Art. 11° Reglamento).

15.4.- DECOMISO DE MERCANCIAS Y GANANCIAS

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 la Ley. Asimismo, cualesquiera que sean las transformaciones que hubieran podido experimentar las mercancías o instrumentos (artículo 22° de la Ley de Delitos Aduaneros).

15.5.- COMPETENCIA DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA SOBRE LAS MERCANCIAS DECOMISADAS

De acuerdo a lo establecido en el artículo 23° de la Ley, la Adminis-

tración Aduanera es la encargada de la adjudicación o destrucción de las mercancías e instrumentos provenientes de los delitos tipificados en la 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 dispositivo legal las mercancías destruidas o adjudicadas, a las que se refieren los artículos 24° y 25° de la ley.

15.6.- DESTRUCCIÓN DE MERCANCIAS

Conforme al artículo 24° de la ley, 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.

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, éste 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 (Art. 13 Reglamento).

15.7.-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 (artículo 25°):

- a) Todas las mercancías que sean necesarias para atender los requerimientos en casos de emergen-

cia, 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 Desarrollo Social y 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 distribuidos a los Municipios de la República y Gobiernos Regionales que así lo soliciten, y a favor de las entidades del Estado encargadas de la prevención y represión de los delitos aduaneros.

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.

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

Las entidades adjudicatarias a que se refiere el artículo 25 de la ley, deberán destinar las mercancías a los fines que le son propios, quedando prohibida su transferencia, bajo responsabilidad de su titular (art. 28°).

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.

La Administración Aduanera adjudicará las mercancías a que se refiere el Artículo 25° de la Ley una vez dictado el auto apertorio de juzgamiento, dando cuenta al Fiscal y al Juez Penal que conoce la causa y al Contralor General de la República (Art. 14 Reglamento).

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 ésta en mal estado la Administración Aduanera procederá de conformidad a lo señalado en el artículo 13° del reglamento (sobre destrucción de mercancías) (Art. 15° Reglamento).

15.8.- SITUACIÓN DE NAVES Y AERONAVES

En los casos de naves y aeronaves, señala el artículo 26° de la Ley, 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.

Conforme lo establece el Reglamento (Artículo 16), 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.

15.9.-DEVOLUCIÓN DE MERCANCÍAS

En caso de que se dispusiera la devolución de mercancías que fueron materia de adjudicación o destrucción, el artículo 27° de la Ley indica que 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 meses calendario como plazo máximo para la devolución, contado a partir del día siguiente de la fecha de notificación de la resolución judicial correspondiente.

15.10.- DENUNCIAS Y RECOMPENSAS

Se considera denunciante a quien ponga en conocimiento de las autoridades competentes, la comisión de los delitos previstos en la ley. Dichas autoridades deberán disponer las medidas pertinentes para que se mantenga en reserva la identidad del denunciante, bajo responsabilidad (artículo 29°) (conforme lo establece el Reglamento, 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 participe en el delito materia de denuncia (Art. 17°).

De acuerdo al artículo 30° de la Ley, 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 éstos dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad.

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 ley (artículo 31°).

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

Las recompensas previstas en la ley serán determinadas en la sentencia condenatoria o en la sentencia que ampare la terminación anticipada del proceso penal (artículo 32°).

Conforme lo establece el reglamento (Artículo 18°), 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 resti-

tuido 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.

16.- LAVADO DE ACTIVOS EN LOS DELITOS ADUANEROS

Conforme a lo establecido por la ley 27765 (Ley Penal contra el lavado de Activos), en los casos de delitos graves, entre los que se encuentran los delitos de defraudación tributaria y delitos aduaneros (artículo 6°): el que convierte o transfiere dinero, bienes, efectos o ganancias cuyo origen ilícito conoce o puede presumir, con la finalidad de evitar la identificación de su origen, su incautación o decomiso, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 8 ni mayor de 15 años y con 120 a 350 días multa (artículo 1°).

Según el Artículo 2°, el que adquiere, utiliza, guarda, custodia, recibe, oculta o mantiene en su poder dinero, bienes, efectos o ganancias cuyo origen ilícito conoce o puede presumir, con la finalidad de evitar la identificación de su origen, su incautación o de-

comiso, será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 8 ni mayor de 15 años y con 120 a 350 días multa.

Conforme al Artículo 3°, cuando el agente utilice o se sirva de su condición de funcionario público o de agente del sector inmobiliario, financiero, bancario, bursátil o cuando el agente comete el delito en calidad de integrante de una organización criminal, la pena será privativa de la libertad no menor de 10 ni mayor de 20 años y 365 a 730 días multa.

La pena será privativa de la libertad no menor de 25 años cuando los actos de conversión o transferencias se relacionen con dinero, bienes, efectos o ganancias provenientes del tráfico ilícito de drogas, el terrorismo o narcoterrorismo.

De acuerdo al Artículo 4°, el que incumpliendo sus obligaciones funcionales o profesionales, omite comunicar a la autoridad competente, las transacciones u operaciones sospechosas que hubiere detectado, según las leyes o normas reglamentarias, será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 3 ni mayor de 6 años, con 120 a 250 días multa, e inhabilitación no mayor de 6 años, de conformidad con los incisos 1, 2 y 4 del Artículo 36° del Código Penal.

Según el Artículo 5°, para la investigación de los delitos previstos en esta Ley se podrá levantar el secreto

bancario, la reserva tributaria y la reserva bursátil, por disposición de la autoridad judicial o a solicitud del Fiscal de la Nación. La información obtenida en estos casos sólo será utilizada en relación con la investigación de los hechos que la motivaron.

El Artículo 7° de la Ley N° 27765, establece asimismo que los sentenciados por el delito previsto en el último párrafo del Artículo 3° de la presente Ley, no podrán acogerse a los beneficios penitenciarios de redención de la pena por el trabajo y la educación, semilibertad y liberación condicional.

BIBLIOGRAFÍA:

- ABANTO VÁSQUEZ, Manuel. «Derecho penal económico». Lima: Idemsa ed, 1999.
- APAZA MEZA, Mario (CPC) y BRUN HERBOZO, Henry (abogado). «Manual de infracciones y sanciones y nuevo régimen de gradualidad». Lima: Instituto de investigación El Pacífico, 2004.
- BACIGALUPO, Enrique. «Manual de Derecho Penal, Parte General», Editorial Temis - Bogotá-Colombia 1989.
- BASALDUA, Ricardo Xavier. «Introducción al Derecho Aduanero», Abeledo Perrot, Buenos Aires
- BUSTOS RAMIREZ, Juan. «Introducción al Derecho Penal», Editorial Temis S.A., Bogotá - Colombia 1986.
- BRAMONTARIAS TORRES, Luis Y GARCIA CANTIZANO, María del Carmen. «Manual de Derecho Penal», Parte Especial, Editorial San Marcos, Lima 1998.
- CABELLOSA, Roger. «Infracciones, sanciones y delitos tributarios». Lima: Editora cuzco, 2001
- CALDERÓN AGUILAR, Lourdes et al. «Doctrina y práctica de la infracción tributaria» – Centro de altos estudios de derecho tributarios – CAET Perú. Lima: CAET ed, 2004.
- CORNEJO ALPACA, Alfonso Ricardo. «DERECHO PENAL Y PROCESAL ADUANERO», Librería y Ediciones Jurídicas, Lima 1999.
- CREUS, Carlos. «Derecho Penal: Parte General», 3ra Edición actualizada, Editorial Astrea, Buenos Aires 1992.
- CHAVEZ ACKERMANN, Pascual. «Tratado de Derecho Tributario», Editorial San Marcos, Lima – Perú.
- DE RIVACOBAY RIVACOBAY, Manuel. «Función y Aplicación de la Pena», Ediciones Depalma - Buenos Aires - Argentina 1993.
- EDWARDS, Carlos Enrique. «La pena de clausura tributaria», Edi. Astrea, Buenos Aires 1994.

- GARCIA BELSUNCE, Horacio A. «Derecho Tributario Penal», Ediciones Depalma, Buenos Aires 1985.
- GARCIA RADA, Domingo. «EL DELITO TRIBUTARIO», 2da Edición, Lima 1982.
- HURTADO POZO, José. «Manual de Derecho Penal - Parte General», Editorial y Distribuidora de Libros S.A. Segunda Edición, Lima 1987.
- HUGO VIZCARDI, Silfredo. «Derecho Penal Parte General» Tomo 1, Pro derecho Instituto de Investigaciones Jurídicas, Edición 2002.
- HUGO VIZCARDI, Silfredo. «Derecho Penitenciario Peruano», Pro Derecho Instituto de Investigaciones Jurídicas, Edición 2003.
- IANNA CONE SILVA, Felipe. «COMENTARIOS AL CODIGO TRIBUTARIO», Ediciones Grijley, Lima 2001
- JAKOBS, Gunther.. «Derecho Penal, Parte General», Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A. Madrid 1995.
- JESCHECK, Hans Heinrich. «Tratado de Derecho Penal: Parte General», T. I, Bosch Casa Editora S.A., Barcelona, 1981.
- LAMAS PUCCIO, Luis.. «Derecho Penal Económico», Lima 1993.
- MIR PUIG, Santiago. «Derecho Penal Parte General», 4ª Edición, Edi. Reppertor S.A., Barcelona 1996.
- MUÑOZ CONDE, Francisco. «Teoría General del Delito», Editorial Temis, Bogotá-Colombia 1984.
- MUÑOZ MERINO. «El delito de contrabando», Ed. Aranzadi, Pamplona, 1992.
- PEÑA CABRERA, Raúl. «Tratado de Derecho Penal», Estudio Programático de la Parte General, Editora Jurídica Grijley - 5ta Edición 1994, Lima-Perú.
- PEÑA CABRERA, Raúl. «TRATADO SOBRE DERECHO PENAL TOMO VI: TODO SOBRE LO ILICITO TRIBUTARIO», Editorial Grijley, Lima 1996.
- POLAINO NAVARRETE, Miguel. «Derecho Penal, Parte General», Bosch Casa Editorial S.A., Barcelona, 1990.
- ROY FREYRE, Luis E. «Derecho Penal Peruano», Tomo III, Parte Especial, Delitos contra el Patrimonio, Instituto Peruano de Ciencias Penales, Lima - Perú, 1983.
- ROXIN, Claus. «Derecho Penal Parte General», T. I, «Fundamentos. La estructura de la Teoría del delito», Editorial Civitas S.A., Madrid 1997.
- ROZO ROMERO, Juan Carlos. «Aproximación al Derecho Penal Tributario en Colombia», Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá 1988.
- SANABRIA ORTIZ, Rubén. «Derecho tributario e ilícitos tributarios». Lima: Horizonte gráfico ed, 2001.

- TIEDEMANN, Klaus. «Temas de Derecho Penal Económico y Ambiental», IDEMSA, Lima 1999.
- TOSI, Jorge Luis. «Derecho Aduanero», Ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires 1996.
- TOSI, Jorge Luis. «Derecho Penal Aduanero», Ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires 1997.
- VILLASTEIN, Javier. «Derecho Penal: Parte General», Editorial San Marcos, Lima, 1998.
- VILLEGAS, Hector B. «Curso de finanzas, derecho financiero y tributario». Octava edición 2002. Astrea ed. , 2002.
- VIVESANTON, T.S. «Derecho Penal». Parte Especial, Tirant lo Blanch, Valencia, 1990.
- VON LISZT, Franz. «Tratado de Derecho Penal», T. I, Edi. Rens S.A., Madrid 1929.
- ZAFFARONI, Eugenio Raúl. «Manual de Derecho Penal, Parte General Tomo I y II», Ediciones Jurídicas-4ta Edición-1985.

LEGISLACION

- LEY GENERAL DE ADUANAS.
- LEY DE LOS DELITOS ADUANEROS: LEY 28008, Y SU REGLAMENTO
- D.S. 121-2003-ef.
- LEY PENAL CONTRA EL LAVADO DE ACTIVOS N° 27765.
- LEY PENAL TRIBUTARIA, D. LEG 813.
- LEY DE EXCLUSION O REDUCCION DE PENA, DENUNCIAS Y RECOMPENSAS EN LOS CASOS DE DELITO E INFRACCION TRIBUTARIA D. LEG 815.
- REGLAMENTO DE ARTÍCULOS 4° Y 14° DEL D. LEG 815, DS. 037-2002-JUS.
- TEXTO UNICO ORDENADO DEL CODIGO TRIBUTARIO: D.S. 135-99-EF.

* Profesor Asociado de Derecho Penal en la Facultad de Derecho y Ciencia Política de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.