

DERECHO

## EL TRATAMIENTO DEL ILÍCITO TRIBUTARIO DESDE LA ÓPTICA DEL DERECHO PENAL Y DEL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR

THE TREATMENT OF THE ILLICIT TRIBUTARY FROM THE OPTICS OF THE CRIMINAL LAW AND OF THE ADMINISTRATIVE SANCTIONING RIGHT

**Silfredo Jorge Hugo Vizcardo**

*Universidad Nacional Mayor de San Marcos*

*<proderechoperu@gmail.com>*

### RESUMEN

El objetivo principal de nuestro trabajo de investigación, de naturaleza descriptiva y aplicativa, es el contribuir a la labor docente y legislativa, dando a conocer los aspectos doctrinarios, jurisprudenciales y de legislación comparada que sustentan, a nivel nacional e internacional, los fundamentos de una adecuada política criminal en materia de identificación y sanción del ilícito tributario en general, dentro del marco de un Derecho penal democrático y garantista que asegure la vigencia de un sistema penal prevencionista y asegurador de la dignidad y humanidad de la persona, y asimismo el derecho que le asiste al Estado de propiciar y lograr una adecuada recaudación tributaria.

**PALABRAS CLAVE:** Derecho penal tributario, delito tributario, ilícito tributario, Perú.

### ABSTRACT

The principal aim of our work of investigation, of descriptive and applicative nature, is to contribute to the educational and legislative labor, announcing the doctrinaire, jurisprudential aspects and of compared legislation that there sustain, national and internationally, the foundations of a suitable criminal policy as for identification and sanction of the illicit tributary in general, inside the frame of a democratic Criminal law and garantista that assures the force of a penal system prevencionista and insurer of the dignity and humanity of the person, and likewise the right that is present him at the condition of causing and achieving a suitable tax collection.

**KEYWORDS:** Criminal tax law, Tax crime, Illegal tax, Peru.

*Recibido: 16/10/14 Aceptado: 2/12/14*

## INTRODUCCIÓN

**M**ucho se ha discutido y se seguirá discutiendo acerca de la naturaleza de los ilícitos o infracciones tributarias y de las sanciones que a ellos resultan aplicables. El problema se circunscribe a la libertad del poder legislativo de crear (bajo una premisa de libertad valorativa) normas reguladoras en materia tributaria que implican la decisión del legislador de dividir las sanciones unas veces de índole penal y otras puramente administrativas. Lo dicho lleva a tener de mayor gravedad los comportamientos que acarrear la sanción penal, de aquellos que generan sanción administrativa. Todo esto sin olvidar la inescindible unidad entre el ilícito administrativo y el ilícito penal, aunque el terreno del desarrollo de la sanción penal sea obviamente más complejo que el referente administrativo. Pero lo relevante de la sanción penal es que además de función represiva (prevención especial) e intimidatoria (prevención general), al poder legislativo le incumbe orientar a la colectividad hacia ambientes de convivencia pacífica y superior.

En tal sentido, al ilícito penal tributario se le ha previsto sanciones de la naturaleza penal declaradas, por supuesto, judicialmente. Esta clase de infracción se encuentra revestida de todos los elementos propios que la ley común confiere al delito y cuya determinación se alcanza empleando el cauce jurídico procesal que la ley predetermina. A diferencia de esto, las infracciones tributarias, que son también ilícitos tributarios, poseen una naturaleza tributaria de tipo administrativo, por lo que previamente deberá acreditarse la existencia de la norma tributaria, ya que el sujeto lo que hace es infringir el mandato, surgiendo el concepto de infracción, castigada administrativamente por ejemplo con la multa.

Al respecto, advierte Peña Cabrera (1996: 217), desde la matización bipartida del ilícito tributario, y que necesariamente establezca diferencias en el tratamiento del ilícito tributario e infracciones tributarias, resultaría absurdo que al Estado se le mezquine ingresos suficientes para afrontar los objetivos que la sociedad le ha conferido.

La flexibilidad en torno al ilícito tributario administrativo no puede ser censurado a rajatabla, pues desde esta perspectiva advierten Pérez de Ayala y Eusebio Gonzales, carece de sentido encomendar al Estado crecientes funciones y proclamar el carácter ordinario de las normas tributarias, para después asistir impasible a la violación encubierta de sus preceptos sirviéndose de prácticas y argucias que de legales solo tienen la apariencia.

Nuestra ley tributaria ha tomado partido al conferir a la sanción penal no solo objetivos de prevención especial, sino también de prevención general (intimidatorias), a través de la cual puede ejercerse una importantísima función de educación y motivación cívica al respecto. En nuestro sistema jurídico, el ámbito de aplicación de lo ilícito tributario en general comprende tanto la perspectiva administrativa como penal.

Para este efecto, en el desarrollo del trabajo se ha establecido un adecuado estudio doctrinario y dogmático, con remisión a la jurisprudencia y al derecho comparado, de la evolución que manifiestan los ilícitos tributarios en el Perú. Hemos realizado un estudio crítico del tratamiento legislativo que se le ha dado en nuestro medio, su legitimación constitucional y la problemática que representa su inclusión en nuestro sistema, con la intención de proponer las correcciones necesarias.

## I. MARCO TEÓRICO DEL ILÍCITO TRIBUTARIO: ASPECTOS GENERALES DE LO ILÍCITO

### *1. Marco jurídico del sistema tributario*

#### *1.1. Ámbito conceptual*

El tributo es el vínculo jurídico, que origina en determinadas personas la obligación de realizar una prestación de carácter pecuniario (susceptible de generar una deuda), que nace como consecuencia de producirse o no hechos o circunstancias que la ley señala, referentes a la satisfacción de las necesidades colectivas y que puede ser exigido coactivamente por el Estado. Desde la perspectiva

social, mediante el tributo se compromete al contribuyente en la atención de los fines propios del Estado, relacionados con las políticas de equilibrio de la economía fiscal, brindándole los recursos económicos necesarios, que permitan el cumplimiento de sus fines y una mejor redistribución de la riqueza.

En tal sentido, Chávez Ackermann refiere que la Teoría General del Derecho Tributario, se vincula con las características sociales y políticas de cada país, constituyéndose así en una síntesis de las características individuales de cada país y posiblemente de los diferentes sistemas que se adoptan en cada región con respecto a la aplicación de los impuestos (ob. cit., p. 11).

En el Perú los principios fundamentales que regulan la producción de normas legales sobre tributación están precisados en la Constitución. El Código Tributario reglamenta estos principios y establece los criterios generales para administrar y fiscalizar los tributos (también establece los derechos y obligaciones de la administración tributaria y de los contribuyentes). La ley de Normas Generales de Procedimiento Administrativo, el Código Civil y el Código Procesal Civil, establecen normas supletorias para interpretar y aplicar las normas tributarias y sobre los procesos en los que se deben resolver los reclamos de los contribuyentes.

Los principales hechos económicos están gravados con impuestos destinados al Gobierno central: la ganancia derivada de la explotación del capital o del trabajo está gravada con el **Impuesto a la Renta**; el valor agregado en el ciclo de producción y distribución de bienes y servicios está gravado con el **Impuesto General a las Ventas**; el **Impuesto Selectivo al Consumo** grava la importación y la venta por el productor de determinados bienes suntuarios y otros de fácil recaudación; y, por último, los **aranceles** gravan la importación de bienes.

Los pequeños comerciantes y productores pueden elegir entre tres regímenes: el Régimen General, el Régimen Único Simplificado (RUS) y el Régimen Especial en el Impuesto a la Renta.

La propiedad de determinados bienes resulta gravada con impuestos que constituyen ingresos

de los gobiernos municipales: el Impuesto Predial grava la propiedad de terrenos, construcciones y, en general, todo tipo de predios, incluidos los rurales; el Impuesto al Patrimonio Automotriz y el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo gravan la propiedad de determinados vehículos y embarcaciones.

También existen impuestos municipales: el Impuesto de Alcabala, que grava la venta de inmuebles; el Impuesto de Promoción Municipal que, en rigor, es adicional al Impuesto General a las Ventas, funciona como una sobretasa y sigue sus mismas reglas; e impuestos especiales que gravan las apuestas, los juegos de azar y los espectáculos públicos no deportivos. El Impuesto al Rodaje es un componente de los tributos que gravan la venta de combustibles por sus productores y también se destina a los gobiernos municipales.

El Sistema Tributario incluye contribuciones especiales para la seguridad social (sistema de pensiones y sistema de salud) y para la capacitación de trabajadores industriales y de construcción. Estas contribuciones gravan las remuneraciones de los trabajadores y suponen cuotas de aportación de trabajadores y/o empleadores.

El Sistema Tributario se completa con la regulación de tasas y contribuciones, tanto para el gobierno central como para los gobiernos regionales y locales, estableciéndose que pueden ser creadas para financiar el gasto de un servicio público y obligan solamente a los contribuyentes beneficiados directa y potencialmente con un servicio efectivamente prestado. El rendimiento de estos tributos no debe tener un destino diferente al financiamiento de esos servicios. Bajo las mismas reglas, también se autoriza la imposición de contribuciones para financiar el costo de obras públicas.

En el Perú, conforme a lo establecido en el Código Tributario, el término genérico de **tributo** comprende impuestos, contribuciones y tasas. El **impuesto** es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa del Estado a favor del contribuyente; **contribución** es el tributo cuya obligación nace cuando se perciben beneficios derivados de obras públicas o de actividades

estatales; y **tasa** es el tributo que surge de la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

Los impuestos, en principio, no están destinados a un fin específico y constituyen ingresos del tesoro para financiar el gasto público general. El rendimiento de las tasas y contribuciones solo puede ser destinado a financiar las obras o servicios para los que fueron creados.

El Código Tributario incluye dentro de su normatividad, el tratamiento no solo de la creación, modificación y supresión de tributos, sino también el señalar la hipótesis de incidencia tributaria (hecho imponible), la base para su cálculo, la alícuota, el acreedor y el deudor tributario, la concesión de exoneraciones y beneficios tributarios, los derechos y garantías del deudor tributario en los procedimientos judiciales o administrativos, las infracciones y sanciones, los privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria y las formas de extinción de la deuda tributaria. La administración tributaria puede designar directamente agentes de retención o percepción, cuando estén en condiciones de retener o percibir económicamente el tributo.

### *1.2. Marco normativo e institucional*

Los tributos en el Perú se crean, modifican o derogan solo por la norma que la Constitución establece (principio de legalidad tributaria: “nullum tributum sine lege”). En términos generales, es el Congreso de la República el que puede imponer tributos: Por delegación, el Poder Ejecutivo también puede hacerlo si el Congreso le concede facultades legislativas, pero sólo en las materias y dentro de los límites que el mismo Congreso le señale en la ley autoritativa (conforme lo establece el artículo 74 de la Constitución, “los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su

jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio”).

La Constitución prohíbe expresamente que el Poder Ejecutivo regule tributos directamente, aun en situaciones extraordinarias. La prohibición se explica porque durante la vigencia de la Constitución anterior (1979) el Poder Ejecutivo abusó de esa facultad y legisló en materia tributaria a través de Decretos Supremos Extraordinarios (Decretos de Urgencia).

El Código Tributario es la norma base de todo el Sistema Tributario. Regula tres temas básicos:

- a) Los principios generales o garantías que regulan la tributación, la mayoría de ellos previstos en la Constitución;
- b) La relación entre los contribuyentes y la administración tributaria, pretendiendo un equilibrio entre los derechos que corresponde a cada parte; y, por último,
- c) Las facultades de la administración para fiscalizar y determinar la deuda tributaria, las sanciones por incumplimiento de obligaciones tributarias y los procedimientos para reclamar.

### *1.3. La administración*

La administración de los tributos internos corresponde a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat); la de los aranceles de comercio exterior, a la Superintendencia Nacional de Aduanas (Aduanas); la de los tributos municipales, a los Gobiernos Locales, con exclusión de los impuestos en los que, siendo rentas municipales, su administración corresponde a la Sunat.

Los Órganos de la Administración, respecto a los tributos que administran, resuelven en primera instancia los reclamos de los contribuyentes sobre las deudas tributarias y otras obligaciones determinadas por aquella. Las resoluciones de la administración pueden apelarse, en segunda o tercera instancia, al Tribunal Fiscal por los tributos inter-

nos y al Tribunal de Aduanas respecto de aranceles de comercio exterior. Las resoluciones de estos dos tribunales pueden revisarse por la Corte Suprema de la República.

#### *1.4. Fiscalización*

La administración tributaria goza de facultades amplias para fiscalizar. Destaca, entre ellas, la de poder determinar deudas tributarias sobre base presunta en aquellos casos que no sea posible determinar realmente las obligaciones.

La fiscalización se realiza sobre la base de las declaraciones y comunicaciones que los contribuyentes presentan a la administración tributaria, comparándolas con los libros y registros contables y demás documentos sustentatorios y con la razonabilidad económica y financiera de las operaciones. Todas las comunicaciones que los contribuyentes dirigen a la administración tributaria tienen naturaleza de declaración jurada. Estas declaraciones pueden corregirse (declaraciones rectificatorias), pero solo son eficaces si determinan una mayor deuda tributaria. Si la declaración rectificadora determina una menor deuda tributaria su eficacia se condiciona a un proceso posterior de verificación o fiscalización.

Al fiscalizar, la administración tiene amplias facultades para investigar todos los casos que directa o indirectamente revelen la existencia de hechos imponibles. Puede exigir la exhibición de todos los documentos y correspondencia. Pueden requerir la presencia del contribuyente, inclusive de terceras personas.

## *2. Ámbito de lo ilícito en materia tributaria*

### *2.1. Naturaleza del ilícito tributario*

Mucho se ha discutido y se seguirá discutiendo acerca de la naturaleza de estos ilícitos o infracciones tributarias y de las sanciones que a ellos resultan aplicables. El problema se circunscribe a la libertad del Poder Legislativo de crear normas reguladoras en materia tributaria que implican la decisión del legislador de dividir las sanciones unas veces de índole penal y otras puramente administrativas.

Lo dicho lleva a tener de mayor gravedad los comportamientos que acarrear la sanción penal, de aquellos que generan sanción administrativa. Todo esto sin olvidar la inescindible unidad entre el ilícito administrativo y el ilícito penal, aunque el terreno del desarrollo de la sanción penal sea obviamente más complejo que el referente administrativo. Pero lo relevante de la sanción penal es que además de función represiva (prevención especial) e intimatoria (prevención general), al poder legislador le incumbe orientar a la colectividad hacia ambientes de convivencia pacífica y superior.

Enseñaba el maestro Peña Cabrera, que también podemos distinguirlos pero sin perder su unidad a partir de las consecuencias o efectos del ilícito, como son las sanciones. Además existe otro indicativo, si confrontamos las diversas normas de las distintas áreas del derecho, hallaremos que las naturalezas de las relaciones tuteladas son distintas. En el Derecho penal tributario, como en cualquier parcela del Derecho penal común, las violaciones de las normas son objeto de medidas represivas. El problema se plantea en los alcances y precisiones del dominado "Derecho Tributario Penal", que justamente se caracteriza porque las sanciones están determinadas por la administración o por la naturaleza penal o en otras.

En tal sentido, al ilícito penal tributario se le ha previsto sanciones de la naturaleza penal declaradas, por supuesto, judicialmente. Esta clase de infracción se encuentra revestida de todos los elementos propios que la ley común confiere al delito y cuya determinación se alcanza empleando el cauce jurídico procesal que la ley predetermina. A diferencia de esto, las infracciones tributarias, que son también ilícitos tributarios, poseen una naturaleza tributaria de tipo administrativo, por lo que previamente deberá acreditarse la existencia de la norma tributaria, ya que el sujeto lo que hace es infringir el mandato, surgiendo el concepto de infracción, castigada administrativamente por ejemplo con la multa.

Nuestra ley tributaria ha tomado partido al conferir a la sanción penal no solo objetivos de prevención especial, sino también de prevención general (intimidatorios), a través de la cual puede



ejercerse una importantísima función de educación y motivación cívica al respecto.

Conforme lo apreciado por el profesor argentino Dino Jarach, es posible apreciar la vigencia de ciertos principios de Derecho penal, aplicados respecto del ilícito tributario: a) Principio de legalidad; b) Antijuricidad de la conducta; b) Imputabilidad; c) Culpabilidad; d) Ley penal más benigna y; e) Ne bis in idem.

### 3. *Ilícito penal e ilícito administrativo*

Las relaciones entre el Derecho penal y el Derecho administrativo se han vuelto problemáticas. Una tendencia (por lo general autoritaria) pretende ampliar el campo del Derecho administrativo a expensas del penal; otra tendencia contraria penaliza verdaderas cuestiones administrativas.

La discusión en cuanto a la distinción entre ambos ilícitos es relativamente moderna pues surge con el liberalismo. El Derecho penal del estado de policía, propio de la ilustración, era, en su totalidad Derecho penal administrativo, con una división puramente técnica del trabajo entre tribunales y autoridades administrativas. Tanto para Goldschmidt como para Wolf, Lange, Bockelman y Michels, los delitos que encuadren en el derecho penal serían los delitos del derecho natural, mientras que los delitos administrativos serían artificiales, es decir, creados por el Estado.

El derecho penal administrativo no es para nosotros, refiere Zaffaroni (1985: 110), materia penal, sino una rama paralela del mismo. La naturaleza de la pena administrativa revela que la misma tiene carácter reparador, pero también persigue un propósito preventivo especial. Así, cuando a un sujeto se le impone una multa por una mora o incumplimiento impositivo, por ejemplo, se persigue con ello el triple objetivo de percibir lo adeudado, reparar el daño que la falta de pago oportuno produjo a la administración (todo lo cual es reparación) y, además, infligir una privación de bienes jurídicos a efectos de motivar al sujeto en lo sucesivo para que no vuelva a caer en similares incumplimientos (prevención especial). Si bien la

prevención especial no puede caer más que sobre individuos, el carácter mixto de la sanción penal administrativa hace que pueda ser sujeto activo de la infracción fiscal o administrativa una persona jurídica (loc. cit.).

### 4. *Ilícito penal e ilícito tributario*

Conforme señala Jeschek, la estructura del hecho ilícito en la normativa de las infracciones administrativas está estrechamente relacionada con la estructura del concepto de delito en Derecho penal (ob. cit. p. 82). En tal sentido, el ilícito tributario es la acción u omisión que vulnera la legislación tributaria, esto es, el incumplimiento de una obligación tributaria principal o accesoria. Los ilícitos tributarios a decir de Peña Cabrera (ob. cit. p. 2199), pueden ser previstos en leyes fiscales (ilícitos puramente tributarios), pero también pueden constituir simultáneamente ilícitos tributarios y penales, y finalmente pueden configurar infracciones exclusivamente penales.

Además de la existencia de esos tres tipos de ilícitos tributarios (ilícito tributario y penal, ilícito exclusivamente penal e ilícito tributario), motivan en la doctrina el diseño de cuatro corrientes que tratan de examinar la naturaleza jurídica de todos los ilícitos ya enumerados: 1. La corriente penalista; 2. La corriente administrativista; 3. La corriente tributaria autónoma; y, 4. La corriente unitaria.

### 5. *Ámbito de aplicación*

En nuestro sistema jurídico, el ámbito de aplicación de lo ilícito tributario en general comprende las siguientes parcelas normativas:

- a) Ilícito administrativo tributario:
  - Infracción Administrativa Tributaria
    - Código Tributario
  - Infracción Administrativa Aduanera
    - Ley Delitos Aduaneros 28008 y su Reglamento D.S. 121-2003-EF
- b) Ilícito penal tributario
  - Delitos tributarios
    - Ley Penal Tributaria; D. Leg. 813

- Delitos aduaneros
  - Ley Delitos Aduaneros 28008 y su Reglamento D.S. 121-2003-EF
- Delito de elaboración y comercio clandestino de productos
  - Código Penal, Arts. 271, 272.

## II. ILÍCITO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

### 1. Concepto

Para la doctrina la infracción tributaria es conocida como el “ilícito tributario administrativo”, que pertenece al ámbito del Derecho penal contravenacional y, como tal, constituye una falta al ordenamiento jurídico. La doctrina hace reconocimiento diciendo que quien tiene el poder de mandar o prohibir también tiene la potestad de sancionar. Ello en materia tributaria se ve plasmado en el Código Tributario.

Conforme aprecia Schonke, la infracción tributaria administrativa viene a ser aquellos ilícitos pequeños, de escasa trascendencia social, respecto de los cuales el legislador es benévolo. Pero para nuestra ley penal vigente estos delitos minúsculos se denominan faltas, mientras que la ley tributaria los llama infracciones. Para Peña Cabrera, la infracción tributaria administrativa viene a ser la acción u omisión que atente a la legislación tributaria, la cual vendría a ser el incumplimiento de una obligación tributaria (ob. cit.).

De acuerdo con el artículo 164° del Código Tributario, se establece que la infracción tributaria es “toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias”.

### 2. Naturaleza jurídica del ilícito administrativo tributario

El ilícito tributario o la infracción tributaria, desde una perspectiva lógico jurídica, se distingue del delito por contener, este último los presupuestos de la culpabilidad. Evidentemente, hay diferencias

relevantes entre ambas infracciones. En el primer caso, los principios del Derecho penal no se aplicarán necesariamente, en tanto que en el segundo sí.

La infracción tributaria es de naturaleza contravenacional, es decir, de carácter eminentemente percutante de una norma, si bien no agravada ni consumada con los presupuestos del delito, comporta necesariamente un resultado dañoso.

### 3. Responsabilidad en el ilícito administrativo tributario

Al respecto, resulta aplicable al campo de la responsabilidad en materia de ilícito administrativo tributario, los fundamentos de la responsabilidad penal, en el sentido de que para adscribir imputación, lo fundamental es el reproche que pueda hacer la colectividad al autor sobre la acción u omisión realizada, de tal manera que si no se le pudo exigir un comportamiento distinto no habrá responsabilidad.

No obstante ello, el artículo 165 del Código Tributario, establece que la infracción será determinada en forma objetiva, dejando abierta la aparente posibilidad de entender que la responsabilidad objetiva sí parecería tener asidero en el llamado Derecho administrativo tributario, lo que evidentemente ofrece reparos de inconstitucionalidad, dado que vulnera el principio de responsabilidad que descansa fundamentalmente en la culpabilidad o en la acción típica dolosa o culposa.

Ya se ha expresado que las diferencias de las sanciones penales y administrativas son exclusivamente formales, no hay diferencia ontológica, la identidad es la misma, así como el bien jurídico que se tutela también lo es.

## III. INFRACCIÓN ADMINISTRATIVA ADUANERA

### 1. Conceptualización: competencia

La ley de delitos aduaneros (Ley 28008), establece una línea divisoria entre la tipificación de los deli-

tos aduaneros (contrabando en su tipo básico y sus modalidades derivadas <Arts. 1 y 2>, receptación aduanera <Art. 6> y tráfico de mercancías prohibidas o restringidas <Art. 8>), de las denominadas infracciones administrativas vinculadas al contrabando, con relación al valor de la mercancía (Art. 33). Así, estaremos frente a una infracción administrativa aduanera, cuando el valor de las mercancías objeto de los delitos aduaneros referidos, no exceda de cuatro unidades impositivas tributarias (se incluye la modalidad de contrabando fraccionado tipificado en el artículo 3 de la referida Ley de delitos aduaneros).

Conforme a lo preceptuado por el artículo 45 de la acotada Ley de delitos aduaneros, la administración aduanera es la autoridad competente para declarar y sancionar la comisión de las infracciones administrativas vinculadas al contrabando, así como para decretar la devolución de las mercancías en los casos que corresponda.

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

El hecho imponible en los delitos o en la infracción administrativa, se configura en la fecha de comisión del delito o cuando se incurrió en la infracción, según corresponda de no poder precisarse aquellas, en la fecha de su constatación. En el caso del delito de defraudación de rentas de aduanas, el hecho imponible se configura en la fecha de numeración de la declaración (Art. 17, Reglamento LDA).

De conformidad con lo establecido por el artículo 18 de la Ley de delitos aduaneros, 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 se tendrá en cuenta 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, se tomará en cuenta la fecha de su constatación).

Para estos fines, 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 solo se hará en moneda nacional al tipo de cambio venta de la fecha de pago (Art. 9, Reglamento LDA).

La Policía Nacional brindará apoyo a la administración aduanera y a las demás autoridades administrativas competentes para la represión de los delitos aduaneros e infracciones tipificados en la ley, en forma oportuna y proporcional a la gravedad que el caso amerite, bajo responsabilidad. Las Fuerzas Armadas prestan colaboración en los supuestos establecidos en la norma, cuando la capacidad de la administración aduanera o de la Policía Nacional superen las posibilidades de respuesta inmediata o estas resulten insuficientes para la represión de los delitos aduaneros e infracciones administrativas. La colaboración incluye, de ser el caso, el almacenamiento temporal de las mercancías y vehículos incautados, bajo responsabilidad (Art. 46 LDA).

## IV. ILÍCITO PENAL TRIBUTARIO

### 1. *Naturaleza jurídica*

Conforme a lo ya tratado, 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. Clasificación: marco legal

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

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

## 3. La efectiva recaudación tributaria como bien jurídico

Mediante la hacienda pública el Estado pone en marcha un conjunto de actividades para la obtención de bienes y servicios, destinados a satisfacer las necesidades colectivas de la comunidad (es una técnica de ordenamiento de un plan administrativo financiero de las acciones de gobierno en un determinado período de tiempo). De esta manera, la hacienda pública se constituye en una forma de actividad financiera con la que el Estado busca satisfacer las necesidades colectivas instrumentando la captación de tributos como medio de financiamiento.

En tal sentido, mediante la tipificación de los delitos tributarios, se busca proteger la hacienda pública desde la perspectiva del interés del Estado en que la actividad recaudatoria se realice de manera correcta dentro de los cánones que manda la ley, por ser de interés público. Se protege, en consecuencia, el proceso de recaudación de ingresos y de distribución de los mismos en el gasto público (posición asumida también por la Corte Suprema en su acuerdo plenario N° 2-2009/CJ-116).

Así, encontramos coherencia en 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.

## V. DELITOS TRIBUTARIOS

### 1. Aspectos generales

Inicialmente el delito de defraudación tributaria se encontraba legislado en la Sección II (Defraudación Tributaria, Arts. 268, 269 y 270), 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 reglamentada en sus artículos 4 y 14 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 Decreto Legislativo N° 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.

### 2. Defraudación tributaria genérica

El tipo contenido en el artículo 1 del Decreto Legislativo N° 813 exige un sujeto activo cualificado; solo 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 27 del Código penal, sobre la teoría de la representación.

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 en 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 solo respecto de su específica obligación tributaria con el Estado (Morales Prats, citado por Peña Cabrera).

Por su parte el sujeto pasivo en este delito 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. Por ello es que en el caso del delito tributario existen dos relaciones jurídicas al interior del tipo penal, una primera de carácter administrativo que viene a ser la determinación de

la deuda tributaria, la cual tiene como objeto el precisar cuánto es el monto que la persona adeuda al Estado y la segunda tiene un carácter estrictamente penal, que busca comprobar si la persona procesada evadió o no el pago de la deuda tributaria, valiéndose para ello de algún tipo de engaño o ardid (Cforme. Caro John, 2010: 343, 344).

Conforme lo aprecia Reyna Alfaro, los elementos que integran el delito de defraudación tributaria se encuentran fuertemente influenciados por la idea de fraude, lo que ha llevado a una inexorable vinculación con el tipo de estafa, hecho que se dramatiza por la referencia al elemento subjetivo “ánimo de lucro” (Manual de Derecho Penal Económico, 2002: 617).

De acuerdo 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 consumar 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”.

Según Rodríguez Mourullo, el contribuyente con su silencio está engañando por omisión al abstenerse a presentar la correspondiente declaración tributaria. En definitiva indica Peña Cabrera, 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.

La consumación se produce en el momento en que siendo exigible la obligación tributaria, el

agente omite fraudulentamente ingresar al fisco la suma de dinero que le corresponde como tributo, o 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).

El tipo subjetivo informa lo dolosa 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.

## VI. DELITOS ADUANEROS

### 1. *Conceptualización: modalidades de acción*

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 Derecho 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 solo de perspectivas diferentes. Es decir, significa que el observador, el legislador, el científico, entre otros, adoptan diferentes puntos de partida” (loc. cit.).

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 solo 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 parte 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 1 y 7 del D. Leg. 809 L.G.A.).

Conforme lo establece el artículo 12 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 1 al 8).

## 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).

## CONCLUSIONES

1. Nuestra ley tributaria confiere a la sanción penal no solo objetivos de prevención especial, sino también de prevención general (intimidatorios), a través de la cual puede ejercerse una

importantísima función de educación y motivación cívica al respecto.

2. Entre el ilícito penal y el ilícito tributario existe una unidad sustancial y de estructura interna. Observando la reacción del Estado se aprecia que la sanción cumple una doble función: represión (prevención especial) e intimidación (prevención general).
3. La política legislativa puede optar entre elevar el rango penal del ilícito tributario administrativo, como proceder a su discriminación.
4. La administración tributaria goza de facultades amplias para fiscalizar. Destaca, entre ellas, la de poder determinar deudas tributarias sobre base presunta en aquellos casos que no sea posible determinar realmente las obligaciones.
5. Las infracciones tributarias, que son también ilícitos tributarios, poseen una naturaleza tributaria de tipo administrativo, por lo que previamente deberá acreditarse la existencia de la norma tributaria
6. La infracción tributaria es de naturaleza contravencional, es decir, de carácter eminentemente percutante de una norma, si bien no agravada ni consumada con los presupuestos del delito, comporta necesariamente un resultado dañoso.
7. El artículo 165 del Código Tributario, establece que la infracción será determinada en forma objetiva, dejando abierta la posibilidad de entender que la responsabilidad objetiva sí parecería tener asidero en el llamado Derecho administrativo tributario.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABANTO VÁSQUEZ, Manuel (1999) *Derecho penal económico*. Lima: Idemsa editores.
- APAZA MEZA, Mario y Henry BRUN HERBOZO, (2004) *Manual de infracciones y sanciones y nuevo régimen de gradualidad*. Lima: Instituto de Investigación El Pacífico.
- BACIGALUPO, Enrique (1989) *Manual de Derecho Penal. Parte General*. Bogotá: Editorial Temis.

- BASALDUA, Ricardo Xavier (1988) *Introducción al Derecho Aduanero*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- BUSTOS RAMÍREZ, Juan (1986) *Introducción al Derecho Penal*. Bogotá: Editorial Temis S.A.
- BRAMONT ARIAS TORRES, Luis y María del Carmen GARCÍA CANTIZANO (1998) *Manual de Derecho Penal. Parte Especial*. Lima: Editorial San Marcos.
- CABELLOS A., Roger (2001) *Infracciones, sanciones y delitos tributarios*. Lima: Editora Cuzco.
- CALDERÓN AGUILAR, Lourdes et al (2004) *Doctrina y práctica de la infracción tributaria* Lima: CAET.
- CARO JOHN, José Antonio (2010) *Normativismo e imputación jurídico-penal: Estudios de Derecho Penal Funcionalista*. Lima: ARA Editores
- CORNEJO ALPACA, Alfonso Ricardo (1999) *Derecho penal y procesal aduanero* Lima: Librería y Ediciones Jurídicas.
- CREUS, Carlos (1992) *Derecho penal: Parte general*. Buenos Aires: Editorial Astrea.
- CHÁVEZ ACKERMANN, Pascual (1993) *Tratado de Derecho Tributario*. Lima: Editorial San Marcos.
- DE RIVACOBIA Y RIVACOBIA, Manuel (1993) *Función y aplicación de la pena*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- EDWARDS, Carlos Enrique (1994) *La pena de clausura tributaria*. Buenos Aires: Edi. Astrea.
- GALLARDO MIRAVAL, Juvenal (2006) *Los delitos aduaneros: Fundamentos de comercio internacional*. Lima: Editorial Rodhas S.A.C.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. (1985) *Derecho Tributario Penal*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- GARCÍA RADA, Domingo (1982) *El delito tributario*. Lima: Librería y distribuidora Sevillano S. A.
- HURTADO POZO, José (1987) *Manual de Derecho Penal. Parte General*. Lima: Editorial y Distribuidora de Libros S.A. Segunda Edición.
- HUGO VIZCARDO, Silfredo (2002) *Derecho Penal Parte General* Tomo 1. Lima: Pro Derecho e Instituto de Investigaciones Jurídicas.
- HUGO VIZCARDO, Silfredo (2003) *Derecho Penitenciario Peruano*. Lima: Pro Derecho e Instituto de Investigaciones Jurídicas.
- IANNACONE SILVA, Felipe (2001) *Comentarios al Código tributario*. Lima: Ediciones Grijley.
- JAKOBS, Gunther (1995) *Derecho penal, Parte general*. Madrid: Marcial Pons, editor.
- JARACH, Dino (2001) *El hecho imponible: Teoría general del Derecho Tributario Sustantivo*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- JESCHECK, Hans Heinrich (1981) *Tratado de Derecho Penal: Parte General*. Barcelona: Bosch Casa Editora S.A.
- LAMAS PUCCIO, Luis (1993) *Derecho Penal Económico*. Lima: Servicios editoriales Didi de Arteta.
- MIR PUIG, Santiago (1996) *Derecho Penal Parte General*. Barcelona: Editorial Reppertor S.A.
- MUÑOZ CONDE, Francisco (1984) *Teoría General del Delito*. Bogotá: Editorial Temis.
- MUÑOZ MERINO (1992) *El delito de contrabando*. Pamplona: Ed. Aranzadi.
- OSCAR DÍAZ, Vicente (1999) *Criminalización de las infracciones tributarias*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- PEÑA CABRERA, Raúl (1994) *Tratado de Derecho Penal. Estudio programático de la Parte General*. Lima: Editora Jurídica Grijley.
- PEÑA CABRERA, Raúl (1996) *Tratado de Derecho Penal. Todo sobre lo ilícito tributario*. Lima: Editorial Grijley.
- POLAINO NAVARRETE, Miguel (1990) *Derecho Penal, Parte general*. Barcelona: Bosch Casa Editorial S.A.
- REYNA ALFARO, Luis Miguel (2002) *Manual de Derecho Penal Económico. Parte general y parte especial*. Lima: Gaceta Jurídica.
- ROY FREYRE, Luis (1983) *Derecho Penal Peruano. Tomo III. Parte Especial. Delitos contra el Patrimonio*. Lima: Instituto Peruano de Ciencias Penales.
- ROXIN, Claus (1997) *Derecho Penal Parte General. Fundamentos. La estructura de la teoría del delito*. Madrid: Editorial Civitas S.A.
- ROZO ROMERO, Juan Carlos (1988) *Aproximación al Derecho Penal Tributario en Colombia*. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana.
- SANABRIA ORTIZ, Rubén (2001) *Derecho tributario e ilícitos tributarios*. Lima: Horizonte Gráfico editores.



- SERRANO RANGEL, María Isabel (1989) *La buena fe de los poseedores de mercancía de contrabando*. Bogotá: Facultad de Ciencias Jurídicas y Socioeconómicas de la Pontificia Universidad Javeriana.
- TIEDEMANN, Klaus (1999) *Temas de Derecho Penal Económico y Ambiental*. Lima: IDEMSA.
- TOSI, Jorge Luis (1996) *Derecho Aduanero*. Buenos Aires: Editorial Ciudad Argentina.
- TOSI, Jorge Luis (1997) *Derecho Penal Aduanero*. Buenos Aires: Editorial Ciudad Argentina.
- TOSI, Jorge Luis (2002) *Derecho Penal Aduanero*. Buenos Aires: Editorial Ciudad Argentina.
- VILLA STEIN, Javier (1998) *Derecho Penal: Parte General*. Lima: Editorial San Marcos.
- VILLEGAS, Héctor B. (2002) *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Editorial Astrea.
- VIVES ANTÓN, T.S (1990) *Derecho Penal. Parte Especial*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- VIVES ANTÓN *et alii* (1990) *Derecho Penal. Parte Especial*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- VON LISZT, Franz (1929) *Tratado de Derecho Penal*. Madrid: Editorial Rens S.A.
- ZAFFARONI, Eugenio Raúl (1985) *Manual de Derecho Penal. Parte General*. Lima: Ediciones Jurídicas.