



**ESCUELA DE POSGRADO**

UNIVERSIDAD CÉSAR VALLEJO

**Omisión de la ley penal tributaria al tipificar el delito de defraudación tributaria y su correcta aplicación.**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE:**

Maestro en derecho penal y procesal penal

**AUTOR:**

Bach. Elvis Reilly Boom Ccama Gonzales

**ASESOR.**

Dr. Manuel Alberto García Torres

**SECCIÓN**

Derecho

**LÍNEA DE INVESTIGACIÓN.**

Derecho Penal

**Perú – 2017**

**Página jurado calificador**

.....  
Dr. Rubén Quispe Ichpas  
Presidente del jurado

.....  
Mgtr. Jesus Nuñez Untiveros  
Secretario del jurado

.....  
Dr. Manuel Alberto Garcia Torres  
Vocal del jurado

**Dedicatoria:**

A Dios en primer lugar por haberme permitido llegar hasta donde estoy, a mi querida madre, María Esther, a quien debo todo, mi existencia, mis anhelos y mis ilusiones. Gracias a ella por su compromiso de entrega de darme fuerzas en continuar. A mí querido hermano, Kjarol para servirle de ejemplo en su educación y formación integral y motivarla a construir su futuro en los valores de: responsabilidad, honestidad, perseverancia, paciencia y sinceridad. Al amor de mi vida Lisbet Yaquelin por su eterno apoyo

### **Agradecimiento**

Mi agradecimiento a Dios en primer lugar y a mi esposa, Lisbet Yaquelin Gutierrez Taipe, quien con su tolerancia a permitido que pueda terminar el presente trabajo, dándole la importancia que se debe a mi crecimiento académico y poder aportar nuevas formas de pensamiento y aportando ideas a las ya existentes, por su estímulo, amabilidad, disposición y dedicación mostrada durante las diferentes fases de elaboración del trabajo de investigación que aquí se presenta.

### **Declaratoria de autoría**

Yo, Elvis Reilly Boom Ccama Gonzales, identificado con DNI N° 43352838 estudiante de la Escuela de Postgrado de la Universidad de César Vallejo, sede/filial Lima norte; declaro que el trabajo académico titulado “Omisión de la ley penal tributaria al tipificar el delito de defraudación tributaria y su correcta aplicación”, presentado en 120 folios, para la obtención del grado académico de Maestro (a) en Gestión Pública, es de mi autoría.

Por tanto, declaro lo siguiente:

1. He mencionado todas las fuentes empleadas en el presente trabajo de investigación, y he realizado correctamente las citas textuales y paráfrasis, de acuerdo a las normas de redacción establecidas.
2. No he utilizado ninguna otra fuente distinta a aquellas expresamente señaladas en este trabajo.
3. Este trabajo de investigación no ha sido previamente presentado completa ni parcialmente para la obtención de otro grado académico o título profesional.
4. Soy consciente de que mi trabajo puede ser revisado electrónicamente en búsqueda de plagios.
5. De encontrar uso de material ajeno sin el debido reconocimiento de su fuente o autor, me someto a las sanciones que determinan el procedimiento disciplinario.

Lima, 02 de octubre de 2017

---

Firma

## Presentación

Señores miembros del Jurado, presento a ustedes mi tesis titulada “Omisión de la ley penal tributaria al tipificar el delito de defraudación tributaria y su correcta aplicación”, cuyo objetivo es: determinar existen lagunas del derecho y de ser así como estas afectan al momento de tipificar el delito de defraudación tributaria por parte de nuestra judicatura; y en cumplimiento del Reglamento de grados y Títulos de la Universidad César Vallejo, para obtener el Grado Académico de Magíster.

La presente investigación está estructurada en ocho capítulos y un apéndice: El capítulo uno: Introducción, contiene los antecedentes, y la fundamentación científica, El capítulo segundo, contiene: el problema, los objetivos y la hipótesis: El tercer capítulo: Marco metodológico, contiene las variables, la metodología empleada, y aspectos éticos. El cuarto capítulo: se presentan resultados obtenidos. En el quinto capítulo, se presentan la discusión. En el sexto capítulo tenemos las conclusiones. En el séptimo capítulo las recomendaciones y el octavo capítulo las se presentan las referencias bibliográficas, donde se detallan las fuentes de información empleadas para la presente investigación.

Por la cual, espero cumplir con los requisitos de aprobación establecidos en las normas de la Escuela de Posgrado de la Universidad César Vallejo.

El autor

## Tabla de Contenido

Caratula	
Página jurado calificador .....	i
Dedicatoria: .....	ii
Agradecimiento .....	iii
Declaratoria de autoría .....	iv
Presentación .....	v
Tabla de Contenido .....	vi
Resumen .....	viii
Abstract .....	ix
<b>I. INTRODUCCIÓN. ....</b>	<b>10</b>
Marco espacial. ....	44
Marco temporal. ....	44
Contextualización Histórica, social y Económica.....	44
<b>II. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN. ....</b>	<b>49</b>
2.1. Aproximación Temática: observaciones, estudios relacionados, preguntas orientadoras. ....	50
2.2. Formulación del problema.....	51
2.3. Justificación.....	51
2.4. Relevancia. ....	52
2.5. Contribución. ....	52
2.6. Objetivo. ....	52
2.7. Hipótesis .....	53
<b>III. MARCO METODOLÓGICO. ....</b>	<b>54</b>
3.1. Metodología. ....	55
3.2. Escenario de Estudio. ....	55
3.3. Caracterización de Sujetos. ....	56

3.4. Procedimientos metodológicos de investigación.....	56
3.5. Técnicas e instrumentos de recolección de datos.....	57
3.6. Mapeamiento. ....	57
IV. RESULTADOS.....	58
V. DISCUSIÓN.....	62
VI. CONCLUSIONES.....	64
VII. RECOMENDACIONES.....	69
VIII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	71
ANEXOS.....	75
Anexo A: Artículo científico.....	76
Anexo B: Proyecto de ley.....	83
Anexo C: Sentencia 04382-2007-PA/TC.....	86
Anexo D: Sentencia 04985-2007-PA/TC.....	95
Anexo E: Acuerdo plenario 01/-2009-CJ-116.....	104
Anexo F: Sentencia 1079-2002 - Tribunal Español.....	117

## Resumen

La presente tesis contiene la investigación que se realicé en torno al tipo penal de defraudación tributaria, siendo el objeto de la investigación el indagar sobre si el patrimonio que se obtiene ilícitamente debe estar sujeto al pago de impuestos, sus antecedentes, implicancias doctrinales, análisis de tipo, implicancias constitucionales, análisis de legislación comparada; para así llegar al final a las conclusiones y recomendaciones.

La presente investigación es de naturaleza cualitativa, y se aplicó el método exploratorio y estudio de casos, el tipo de investigación es de investigación básica.

Al término de la presente, se ha podido llegar a la conclusión que el patrimonio obtenido ilícitamente no puede estar sujeto a contribución fiscal, dado que, de ser así, se estarían vulnerando derechos constitucionales.

Palabras clave: evasión tributaria – patrimonio ilícitamente obtenido.

## **Abstract**

This thesis contains the investigation that was carried out around the criminal type of tax fraud, being the object of the investigation to inquire about whether the heritage that is illicitly obtained must be subject to the payment of taxes, its antecedents, doctrinal implications, analysis of type, constitutional implications, analysis of comparative legislation; in order to reach conclusions and recommendations in the end.

The present investigation is of qualitative nature, and the exploratory method and case study was applied, the research type is basic research. At the end of the present, it has been possible to reach the conclusion that the illicitly obtained patrimony can not be subject to fiscal contribution, given that, if this is the case, constitutional rights would be violated.

Keywords: tax evasion - illicitly obtained assets.

## **I. INTRODUCCIÓN.**

Con motivo de marcarnos un norte, podemos empezar viendo unos de los pocos trabajos de investigación que se realizó sobre la materia que ahora nos avoca, así podemos ver el trabajo de investigación de Bellomo (2014), quien después de analizar los alcances del tipo penal de defraudación tributaria y sus implicancias contables arribó a las siguientes conclusiones: primero, el delito de la evasión tributaria en el Perú es una de las más altas en esta parte del continente, reflejada en bajos ingresos por concepto de impuestos, respecto del promedio en dicha región, ello con motivo de la evasión tributaria; segundo, la debida preparación de los de los magistrados y fiscales en materia tributaria tiene gran importancia en el control de la evasión tributaria; tercero, la existencia de pocas fiscalías especializada en delitos tributarios es no se da abasto e influye de manera negativamente en la lucha contra la evasión tributaria; cuarto, el poder judicial debe promover la creación de juzgados y salas especializadas en el procesamiento de delitos tributarios esto por ser de alta importancia para realizar un eficaz control de los delitos tributarios internos, lo cual ayudaría a un mejor control de la evasión tributaria; quinto, con el vigente sistema de justicia en cuanto al trato procesal de los delitos tributarios este influye negativamente en la tarea de controlar la evasión, tributaria ya que no cumplir con su tarea sancionadora ello se puede evidenciar con las pocas sentencias condenatorias; sexto, nuestro actual sistema de justicia no logra colmar las expectativas ya que no logra generar el ambiente en el que se tenga un mejor control de la evasión, influyendo negativamente en el control de la evasión tributaria. Bellomo (p.144).

Esto, solo es una muestra de lo poco estudiado esta problemática por el sector académico, y ello me ha llevado a llevar esta investigación, con lo que como se verá a continuación es un resultado que la verdad esperaba, ya que sin hacer mucho esfuerzo, ni conocer de derecho a cualquier persona le resulta inconcebible que se le pida a la persona que cometa un delito declarar sus impuestos fruto de su actividad ilícita, no es posible que exista una ley que diga esto, o que en vías de interpretación de a entender ello.

A lo largo de este trabajo, podremos ver las diferentes posturas a favor y en contra, pero siempre debemos tener presente que no se puede vulnerar derechos constitucionales solo con el afán de ganar protagonismo político o mediático.

En el presente trabajo, trataremos primeramente los aspectos generales en cuanto se refiere al marco conceptual de lagunas de las instituciones más importantes dentro del derecho tributario – Penal, debido a la gran importancia de conocer estos cimientos bajo los cuales se ha construido la legislación Penal – Tributaria, para después entrar al análisis en concreto de la Ley penal tributaria y como esta se relaciona con la ley del impuesto a renta, como es que esta norma Penal incompleta, al ser complementada por una norma extrapenal, vulnera los derechos constitucionales de los justiciables, pero en el colmo de los casos veremos como el máximo defensor de nuestros derechos, omite hacer presiones importantes, y se limita a decir que no es “competencia” aclarar estos vacíos.

¿Dónde quedaron los criterios de interpretación, el control de la constitucionalidad, el respeto de los derechos constitucionales?, ¿cómo podemos los operadores del derecho estar de brazos cruzados ante este terrible abuso?

Sin ánimo de querer adelantar conclusiones, veremos el nivel de afectación y la evidente inconstitucionalidad de normas que claramente tienen un tinte político más que humano, ¿acaso el derecho se estará deshumanizando?, el solo llegar a esa pregunta es algo realmente preocupante.

Quisiera que se ponga especial atención a cómo es que si bien este criterio de obligar a declarar ingresos provenientes de actividades ilícitas, era aceptado en muchos países, pero también veremos cómo es que aquellos que realmente hacen producción legislativa de calidad, como es el caso de Francia, y a nivel jurisprudencial, como es el caso de España, ya están tomando cartas en el asunto, es también nuestra tarea ponernos a trabajar, en mejora de nuestra legislatura.

Espero que el presente trabajo prenda esa llama de curiosidad de los nuevos investigadores, quienes tienen el deber, como profesionales del derecho, a investigar estas injusticias, y todos logremos un cambio.

### **Antecedentes internacionales.**

El derecho penal tributario no ha sido una preocupación únicamente del Perú, si no que más al contrario, nosotros heredamos mucho de la legislación extranjera, y en materia tributaria tenemos gran influencia de la legislación norteamericana, y esta a su vez de la Inglesa, y esta a su vez a influido en la nuestro continente en Argentina, por otro lado tenemos criterios distintos que han evolucionado más en cuanto a concordancia con los derechos humanos y derechos constitucionales se refiere como es el caso de España, quien ha influido en México; es por eso importante ver también como actualmente estos países norman los delitos tributarios, que particularidades presentan cada país, ya que esto también nos permitirá trazar un norte en el proceso de crecimiento jurídico se refiere.

En la legislación argentina el maestro argentino Juan Manuel Álvarez Echagüe nos da alcances en cuanto a la legislación argentina se refiere, pues esta recoge el ilícito de tributario en una ley especial signada con el número 24.769, siendo la nomenclatura de su tipo base la de evasión simple, y la castiga con una pena de prisión de dos a seis años, conforme se describe en el artículo 1 (uno), de la citada ley.

Daremos un repaso a lo descrito por el tipo penal de la norma citada, esta lo describe de la siguiente manera: “Art. 1 : Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediera la suma de cien mil pesos (\$100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se trate de un tributo instantáneo o de período fiscal a un año.”(ley 24.769)

Notemos que este tipo tiene algo especial, y es que tiene un limitante prescrito por la misma norma, y es en función al quantum , ya que este tiene que ser superior a los cien mil pesos, es decir, solo en caso que el monto evadido sea mayor a este importe constituirá delito.

Ahora bien, este limitante tiene otra peculiaridad, y es que debiendo entender al tributo como impuestos, tasas y contribuciones; y es que esta valla de la cuantía aplicaría solo a una clase de tributo, cualquiera de los antes mencionados, de manera individual, no aplica la una sumatoria de los montos evadidos, cualquiera sea su tipo debiendo superar este límite de manera individual.

En cuanto a la Legislación Mexicana, en esta legislación la norma especial responde al nombre de código fiscal federal mexicano en su portal web señala en su artículo 108 prescribe en su artículo 108 que el comete el delito de defraudación fiscal quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita”. CFF (2009)

En esta legislación se puede apreciar algo más, y es que el rasgo que sin duda más llama la atención es que de manera expresa que las ganancias provenientes de actividades ilícitas estarían gravadas, ya que, a diferencia de en nuestra legislación esta lo expresa de forma inequívoca.

Sin embargo, algo que podemos rescatar de esta legislatura es lo mucho que ha avanzado en cuanto a desarrollo de cada sub tipo de defraudación fiscal se refiere, así en el Código Orgánico Integral Penal (COIP) se describen a detalle cada supuesto de hecho. Es cierto que al tratar de buscar la especificación pueda generar un ánimo de ocultamiento bajo la sombra de la ley, pero si realizaremos un estudio de cada supuesto nos daríamos cuenta que hay casos que ni los hemos contemplado como probable en nuestra legislación.

Por otro lado, algo que podemos decir de esta legislatura es que si bien es cierto han realizado un intento de codificar los delitos tributarios, integrándolos a un cuerpo normativo, por efecto de la división geopolítica todavía es un tema de difícil lectura para el que no está acostumbrado a realizar análisis con concordancia diferencial, ya que esta depende de cada estado mexicano.

En cuanto a La legislación venezolana, siguiendo lo descrito por Natasha Ocampo Socorro en cuanto se refiere a legislación tributaria penal, este país y lo recoge en el artículo 116 del código orgánico tributario, y respecto del cual podemos comentar como peculiaridad que también prescribe que la actividad destinada a hacer incurrir en error a la administración tributaria debe tener por resultado montos superiores a los 2000 unidades tributarias, y que la pena que se prevé a este delito es de 6 meses a 7 años, pudiendo ser incrementada en de la mitad a las dos terceras partes cuando concurren circunstancias especiales como la ocultación en zonas privilegiadas, y la obtención indebida de beneficios tributarios como devoluciones o reintegros por cantidades que superen las 100 UT, en cuyo caso la pena sería la mínima de 4 años y la máxima de 8 años.

Según describe, este delito tendría como elementos el engaño, un enriquecimiento indebido y el perjuicio al ente extractor; pero no hace referencia respecto al destino de las ganancias provenientes de actividades ilícitas, como si lo hacen otras legislaciones

#### **Antecedentes nacionales:**

Dentro de algunos de los más representativos autores que han escrito sobre el tema en general, tenemos a los siguientes:

El doctor García (2015), escribiría un estudio sobre los aspectos más básicos del delito de defraudación tributaria, en el que realizaría un análisis exegético de cada elemento constitutivo del tipo penal de defraudación tributaria, siendo el punto que más llama la atención la minuciosidad al momento de realizar el análisis del tipo penal, ya que considera que el punto de inicio para el análisis de este no es una conducta contraria derecho sino más bien una institución que se encuentra apartado del derecho penal, nos referimos al tributo per se, este, a

opinión de este autor, “generaría el hecho imponible, y con ello la carga de asumir las responsabilidades tributarias inherentes al contribuyente, que tras su realización generaría en nacimiento de la relación jurídica tributaria”. Garcia . (2015: p 14).

De hecho esto no compartimos, ya que trata al tributo como la relación jurídica tributaria en sí, lo que sería una contradicción por sí misma, y que al ser este un solo elemento no sería posible que exista la correspondencia biunívoca característica de es la relación jurídica en sí, siendo necesaria para esta la existencia de otros elementos concomitantes, como es el hecho generador y su realización, el presupuesto legal o fuente del tributo que por mérito constitucional solo puede ser por ley, y la obligatoriedad de cumplir con el pago del tributo.

Otro punto que trata y que es interesante comentarlo, es la permisibilidad del dolo eventual, ya que este es un tema muy discutible, en razón que una parte de la doctrina considera que no es posible que este se dé por lo mismo que el agente puede que desconozca el monto exacto defraudado, sin embargo, otra parte de la doctrina manifestaría que pese a ello está la aceptación de esta sin importar el monto exacto,

También tenemos al doctor Bramont (1997), en torno a sus estudios de Derecho Penal Parte Especial, diría que “en esencia el delito de defraudación tributaria consiste en la realización de uno o varios actos que tengan por fin dejar de pagar en todo o en parte los tributos que se establecen en las leyes, perjudicando el sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público” Bramont (1997: p 415).

Sin duda alguna no se equivoca en cuanto a la descripción de los actos que conlleva la configuración del delito de defraudación tributaria, sin embargo creo que esta definición se queda corta en cuanto se refiere al gran perjudicado por esta omisión, ya que si analizamos el efecto macro que tiene esta conducta, veremos que en realidad los afectados son todos y cada uno de los ciudadanos, ya que la función de los tributos es recaudar fondos para la reinversión en beneficio de la ciudadanía, y al no tener los suficientes fondos es esta precisamente los que se ven perjudicados, pues seguramente no se construirán

colegios, pistas, no habrá aumentos de salario en el sector público, lo que incluso podría dañar el flujo económico nacional, obligándonos a solicitar financiamiento extranjero para cubrir gasto corriente, o costos fijos, ya que estos son planificados en función de las proyecciones sobre recaudación de tributos.

Es decir, el impacto que puede ocasionar son en verdad de preocupación, pero la mayoría de los estudiosos solo lo ven desde un punto de vista inmediato, cuando ello podría repercutir en toda la política económica del país, y si este es una nación influyente podría incluso afectar a otras naciones.

El maestro Alva (2012), escribiría en un artículo sobre el momento y las circunstancias que tienen que ocurrir para que se configure el delito de defraudación tributaria, así como de las modalidades que la ley penal tributaria prevea para este tipo penal, siendo fundamentalmente dos, la primera consiste en el ocultamiento total o parcialmente de bienes o ingresos o la declaración de gastos falsos en su totalidad o parcialmente, con el de anular o reducir el tributo a pagar. Alva (2012: p 42)

Al respecto debemos manifestar que en la práctica esta es una práctica muy usada por el sector empresarial, ya que las actividades más conocidas son las compras de facturas ficticias, compras de recibos por honorario, generación de gastos no relacionados al core business o siendo relacionados no destinados a la actividad empresarial, cuando en realidad se trata de gasto corriente personal, sin embargo, la duda viene por sí sola ¿y por qué la administración no hace nada? La respuesta es muy sencilla, y es que por falta de recursos, y es que los que nos manejamos en el medio sabemos que la administración tiene que invertir de mucho tiempo para poder verificar estos temas, debiendo realizar fiscalizaciones para poder determinar la simulación con fines ilícitos, y en promedio toma una semana fiscalizar a una pequeña o mediana empresa, ni pensar a una empresa grande, hay empresas que constantemente están siendo fiscalizadas, podemos decir que su fiscalización dura años, estamos pues frente a una tarea ardua y si lo vemos desde la perspectiva de los resultados probablemente no convenga realizar fiscalizaciones a los pequeños empresarios.

Desde el año 2015, he podido ver cómo es que administración tributaria ha venido realizando actividades de fiscalización a personas naturales y a sociedades relacionadas, p, siendo de gran ayuda la implementación de un sistema interconectado de los bancos, las notarías, los municipios y gran parte del aparato estatal, a través de lo que conocemos hoy como tecnologías de la información, lo ha permitido cruzar información y poder tener indicios del movimiento de capitales, y ver la coincidencia con las ganancias obtenidas, pudiendo advertir los casos en los que exista desbalances patrimoniales y con ello la comisión del delito de defraudación tributaria.

La segunda modalidad prevista en el artículo 2 de la ley penal tributaria, prevé el supuesto en el que el deudor tributario no cumpla con entregar al acreedor tributario las retenciones y las percepciones de los tributos que haya efectuado, dentro del plazo fijado para tal fin. En este caso como vemos existe una transferencia de la obligación tributaria, pues el obligado a realizar el pago del tributo es un agente de percepción o retención según sea el caso, los que se regulan por ley especial, es decir que previamente el obligado debe tener cierta condición jurídica, podemos decir que el obligado primitivo ha pagado el tributo, sin embargo, el encargado de alcanzar lo retenido a la administración no lo hace o lo hace fuera del tiempo previsto para tal fin.

El maestro Domingo Garcia Rada, en su libro sobre el delito tributario, nos da más alcances sobre este tipo penal poco estudiado, así en cuando al desarrollo del análisis del tipo manifiesta principal atención al engaño que conlleva la actividad criminal, y su ventaja económica que esta significaría para el agente, y otro punto fuerte de su trabajo se centra en las limitaciones que tendría el ministerio público para ejercer la acción penal en cuanto delitos tributarios se refiere.

Podemos decir que según manifiesta el autor en comentario, sería de vital importancia que se demuestre el animus del agente, pues este debe actuar de manera engañosa, queriendo que la administración tributaria incurra en error, actuando de manera fraudulenta, siendo el resultado como ya dijimos, la disminución del tributo a pagar o su total extinción del mismo, pero esto tiene otra consecuencia que advierte el maestro, y es precisamente el incremento

patrimonial del agente o de un tercero, estamos frente a un caso en el que se persigue una ventaja económica, en perjuicio del sistema de recaudación tributaria, y todo lo que con ello conlleva, como lo manifestamos líneas up supra.

Para Peña (1996), en su libro todo sobre lo ilícito realiza también un análisis exhaustivo sobre el delito de defraudación tributaria, tratando de manera pormenorizada todos los aspectos del tipo penal, sin embargo no coincidimos son lo estrecho que es su análisis en cuanto al sujeto pasivo se refiere, ya que este indica “los perjudicados con la comisión de este delito, se materializa a través de instituciones establecidas en nuestro sistema tributario como la Superintendencia Nacional De Administración Tributaria (SUNAT) y la Superintendencia Nacional De Aduanas (ADUANAS)”. Cabrera (1996: p 286).

Creo que en este caso cae en una contradicción, ya que trata de darle un rostro al sujeto pasivo, algo con lo que el lector pueda identificar al verdaderamente perjudicado con el fraude fiscal, pero no lo logra, ya que estas al ser personas jurídicas de derecho público solo tienen personería por fricción legal; en el peor de los casos cuando uno piensa que es la SUNAT a la que se le perjudica, probablemente piense que poco daño se hace, ya que esta, de un buen tiempo a esta parte se ha convertido en el antagonista de los emprendedores, a quienes los persigue a veces de forma exagerada con el fin de recaudar tributos, aplicándolos muchas veces de forma adelantada, pero cuando uno realiza un trámite de devolución o algo parecido se demoran medio año, entonces es la SUNAT la gran perjudicada, es algo que trataremos más adelante.

### **Marco Teórico Referencial**

Dada la implicancia de nuestra investigación es necesario que tengamos presente algunos conceptos básicos que nos permitan tener un mejor entendimiento del problema, ya que, si bien es cierto, desde ya el título puede llamar la atención del lector, este se torna muy oscuro cuando entramos a analizarlo de la mano de la legislación, de la mano de tratadistas reconocidos iremos viendo algunos conceptos de instituciones tan importantes y muchas veces tan desconocidos.

## **El derecho tributario en el Perú**

Para poder tener un entendimiento cabal del problema de investigación es necesario saber cómo es que origina la obligación tributaria y cuál es su marco constitucional para así poder determinar su alcance y su marco normativo.

Previamente, solo para efectos académicos recordaremos los antecedentes en la legislación peruana y cómo ha evolucionado. Para poder situarnos dentro de lo que podemos considerar como época moderna del tributo debemos situarnos, entre los años 1900 y 1990, antes de esto a manera de recuerdo de lo que vimos en la parte introductoria vimos como teníamos tributos como el diezmo, el quinto o el tributo indígena, pues bien con la llegada la republica algunos de estos se abolieron, y otros permanecieron, como es el caso de tributo indígena, pero paralelamente a esto se crearon otros como es el caso del tributo de castas, el tributo de industrias y patentes, entre otros. Es importante mencionar también que hasta ese entonces la política económica del estado tenía como objetivo satisfacer las necesidades del pueblo solo con recursos estatales, lo que motivo la firma de contratos desfavorables para el estado como el contrato Dreyfus y el contrato Grase, llegando al punto que fuimos el único país que basaba su economía estatal en la venta de guano, recurso con el que se cubrían las necesidades del estado. IDE-ESAN (1983, p 92)

Fue a partir del 1890 que empezamos a requerir cambios, pues necesitamos recursos alternativos al guano de isla, y era una alternativa el salitre, con esto también se veía un crecimiento en las exportaciones, claro está de materia prima, y pese a la recesión que afecto a América Latina pudimos salir airoso conjuntamente con Colombia, también claro esta ayudados por el cobre, sumándose más tarde el algodón, el caucho plata entre otros.

Todo esto llevo a replantear las tasas arancelarias, llevándose a cabo la primera reforma tributaria durante el gobierno del presidente Leguía.

Estos cambios se siguieron dando, en respuesta a las distintas fases económicas que nos tocó vivir, así hasta llegar a 1968, en la que se da el Decreto Supremo No 287-68-HC, que se estructura el sistema tributario peruano, y en el

año 1981 se da el Decreto Legislativo No 200, que normaría lo referente al impuesto a la renta, con la estructura que hoy conocemos.

### **Ilícitos Tributarios.**

Podemos definir el delito tributario como la “Violación dolosa de una obligación, de un deber o de una prohibición tributaria, sancionada por la ley con una pena corporal” Massone (1975, p:310 - 311)

Podemos decir entonces que es la acción o falta de ella, por la cual se transgrede la norma tributaria, haciendo uso de artificios, engaños, ardid y demás actos/acciones fraudulentas para obtener un provecho para sí o terceros.

Los delitos tributarios se encontraban tipificados en los artículos 262° al 272°, de los cuales desde el artículo 262° al 270° fueron derogados según la tercera disposición final de la Ley N° 26461 del 08-06-1995, según la séptima disposición final del Decreto Legislativo N° 813 – Ley Penal Tributaria- del 20-04-1996, y según el artículo 2° del Decreto Ley N° 25495 del 14-05-1992, respectivamente.

Ahora, para comprender y aplicar debidamente la regulación prevista en el Decreto Legislativo N° 813 -Ley Penal Tributaria (Publicado el 20 de abril de 1996 en el Diario Oficial El Peruano)-, no es suficiente conocer su contenido y tampoco interpretarlo conforme a la normativa del Título Preliminar y la Parte General del Código Penal, toda vez que ello únicamente nos proporcionaría una visión parcial del ámbito de estudio.

Debido a ello es necesario abordar el problema desde distintos frentes como el Derecho como constitucional, administrativo, tributario y procesal penal, esto con el objeto de llegar a comprender la verdadera problemática de la ley penal tributaria.

Ello no solo porque, en términos generales, nos encontramos ante supuestos de leyes penales en blanco, accesoriedad administrativa y elementos normativos del tipo; sino porque nos permite analizar y valorar la estructura de la

Ley Penal Tributaria, interpretar los tipos penales y comprender la ratio legis de la norma penal. (Pinedo: 2013, p 16).

El maestro Jakobs señala que: “Es aceptable una definición de Derecho Penal Económico en función de establecer la vulneración de expectativas normativas”. (Jakobs:2006, p. 43-60), que configuran los elementos esenciales del sistema económico, en el caso peruano del sistema de economía social de mercado que constituye el modelo económico definido por la Constitución Política del Estado, no cabe duda que la vinculación resulta más intensa, puesto que todos los elementos configuradores de la economía social de mercado suponen protección administrativa y además se establecen en función de institutos jurídico administrativos, que pueden ser afectados mediante la comisión de ilícitos tributarios

En dicha línea, también encontramos en el ámbito constitucional una regulación general del ordenamiento jurídico tributario que se desarrollada a través de un subconjunto normativo de rango inferior (Código Tributario, Ley del Impuesto a la Renta, reglamentos, entre otros) Asimismo, tenemos la vinculación con la regulación procesal penal -principalmente el Código Procesal Penal de 2004 que se encuentra vigente en la mayoría de distritos judiciales del Perú- mediante los requisitos de procedibilidad y, los presupuestos de inicio y desarrollo de la investigación preparatoria. Sánchez-Vera (2000: p 391-423).

Nuestra Constitución Política regula en el artículo 58 que la iniciativa privada se ejerce en una economía social de mercado. Por economía social de mercado debemos entender el objetivo de alcanzar un mercado eficiente y una sociedad justa. Para ello, se requiere de la participación del Estado pero de manera restringida, mediante el establecimiento de reglas para la actuación de agentes económicos en el mercado. En esta línea de ideas, el modelo de economía social de mercado se encuentra caracterizado principalmente por el papel subsidiario o supletorio desempeñado por el Estado. Gutiérrez (2005: p 797-799).

### **Derecho penal tributario.**

El maestro Billegas, dice que “el derecho tributario está situado en la rama del derecho privado, y del derecho en general, ya que el legislador se ha legislado en torno a actividades tan cotidianas como el comprar, vender, donar y las no tan cotidianas, como la quiebra, seguros, etc”. Billegas. (2003: p. 40)

Pero por que estas actividades tendrían que tener alguna implicancia per se, pues bien es porque les da la categoría de hipótesis de incidencia, es decir cada una de estas actividades pondrá a trabajar al aparato estatal, y a los sectores encargados de verificar que se cumplan con el pago de los tributos según sea el caso, dicho de otra manera, estas hipótesis de incidencia revelan la existencia capacidad contributiva. Debemos entender que la sola realización de la hipótesis de incidencia es el “percutor” de la actividad tributaria y de la entrada en actividad toda la normatividad relacionada, está claro que el maestro Billegas le da mayor importancia a este acontecimiento, pero no debemos confundir al hecho generador de la actividad con la efectividad de la acción contributiva, ya que entre ambas hay un largo camino que recorrer y no siempre termina en el pago de tributos. Billegas. (2003: p. 40)

Es en el aspecto de la positivización de la normativa del derecho tributario donde este adquiere su “generalidad” pues este es un derecho positivo, como el derecho común, esto mismo obedece a la propia naturaleza jurídica de nuestro orden normativo, ya que este es predominantemente escrito y requiere su positivización así como seguir un orden constitucional para su eficaz vigencia, es por eso que podemos decir que probablemente sea una de las pocas cosas comunes que tiene con las demás ramas del derecho.

Pero entonces, ¿cómo podemos definir al derecho penal tributario?, pues bien podemos decir que es el conjunto de leyes que norman los delitos tributarios propiamente dichas y faltas relacionadas, y se rigen por los siguientes principios:

principio de legalidad, principio de tipicidad, principio de responsabilidad personal, principio de responsabilidad, principio de no concurrencia, Principio de prohibición de analogía, Principio de irretroactividad de la ley, Principio de presunción de inocencia, principio de respeto de los derechos fundamentales de la persona,

Principio de no confiscatoriedad, Principio de igualdad, principio de reserva de la ley

Sin embargo, pese a ser una rama del derecho claramente diferenciada esta no se aleja de los principios constitucionales que rigen todo nuestro sistema jurídico, es en ese preciso escenario donde nuestra investigación encuentra su asidero y sustento.

### **Características de los delitos tributarios.**

El acuerdo plenario 2-2009 ha precisado cuáles son esas notas características de los delitos tributarios, así podemos resumir algunas de ellas:

1. Se configuran como un delito especial propio y de infracción del deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento de los gastos Públicos.
2. Tienen una naturaleza patrimonial, pero es de tener en cuenta su carácter público en atención a la función que los tributos cumplen en un Estado Social y Democrático de Derecho.
3. Son delitos de resultado. Se exige la producción de un perjuicio que se consuma desde el momento en que se deja de pagar, total o parcialmente, los tributos o que se obtenga o disfruta indebidamente de un beneficio tributario.
4. El núcleo típico es la elusión del pago de tributos debidos o la obtención indebida de beneficios tributarios, cuya perpetración. (Corte Suprema de Justicia de la República, Acuerdo plenario 2-2009/CJ-116, 2009. p. 3,4)

### **El Decreto Legislativo No 813-Ley Penal Tributaria.**

En un primer momento, los delitos tributarios fueron regulados en el ordenamiento jurídico nacional como una de las secciones del Código Tributario de 1966 (Promulgado mediante el Decreto Supremo N° 263-H de fecha 12 de junio de 1966). Posteriormente, los delitos tributarios se tipificaron en los artículos 268 y 269 de la Sección II, Título XI, Libro Segundo, Parte Especial-Delitos del Código Penal de 1991. Patrick (2013: p 12)

De acuerdo a lo señalado en la Exposición de Motivos de la Ley Penal Tributaria, se derogaron los artículos 268 y 269 del Código Penal de 1991, toda vez que se consideró que al encontrarnos ante delitos cuyo supuesto de hecho - conducta típica- presenta una vinculación entre el Derecho Tributario y el Derecho Penal, es necesaria una regulación externa al Código Penal a través de una ley penal especial que contenga lo material y procesal, a fin que una misma norma regule íntegramente lo correspondiente a dichos ilícitos (Bramont A.: 2010, p 255-238).

Así, mediante la Ley Penal Tributaria se regularon el tipo base de defraudación tributaria (artículo 1), las modalidades de comisión del delito de defraudación tributaria (literales a) y b) del artículo 2), el tipo penal atenuado de defraudación tributaria (artículo 3) (El artículo 3 de la Ley Penal Tributaria fue derogado mediante la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N° 1114), el delito de obtención ilícita de beneficios y derechos fiscales (literal a) del artículo 4), los delitos vinculados a los procedimientos de recaudación tributaria (literal b) del artículo 4) y los delitos relacionados al control de obligaciones tributarias por parte de la Administración Tributaria (artículo 5).

En la Ley Penal Tributaria también se prevén aspectos procesales como los requisitos de procedibilidad, la investigación penal y la caución. Por último, también se presenta una regulación de las medidas aplicables a las personas jurídicas en el artículo 17 de la norma.

A la fecha la Ley Penal Tributaria ha tenido diversas modificaciones (Compárese la Décimo Primera Disposición Final de la Ley N° 27038-Ley que Modifica el Decreto Legislativo N° 816 -Código Tributario- y, los numerales 5 y 6 de la 2 DMD del Decreto Legislativo N° 957-Código Procesal Penal de 2004), siendo realizada la última mediante el Decreto Legislativo N° 1114 que, entre otros aspectos, incorporó tres nuevos delitos tributarios a la Ley Penal Tributaria mediante los artículos 5-A, 5-B y 5-C. Asimismo, incorporó el artículo 5-D que tipifica agravantes de la comisión de los delitos previstos en los artículos 1 y 2 de la Ley Penal Tributaria (Téngase en cuenta las siguientes normas modificatorias: Décimo Primera Disposición Final de la Ley N° 27038-Ley que Modifica el Decreto

Legislativo N° 816-Código Tributario y, los numerales 5 y 6 de la 2 DMD del Decreto Legislativo N° 957-Código Procesal Penal de 2004).

En ese sentido, resulta relevante el alcance y sentido de dicho subconjunto normativo desde un punto de vista sistémico, en atención a la regulación del ordenamiento jurídico mencionado en el numeral anterior. La finalidad de ello se enfoca en encontrar coherencia y consistencia entre la estructura de la Ley Penal Tributaria con las normas de las demás áreas pertinentes del Derecho. Hidalgo P. (2013: p 15).

### **Sistematización de los delitos tributarios en la Ley Penal Tributaria.**

La sistemática organizativa de la Ley Penal Tributaria tiene un fundamento y finalidad que, a nuestro entender, se dirige a presentar una estructura normativa ordenada, utilizando subconjuntos normativos derivados del ámbito situacional constituido por los diversos procedimientos tributarios que tienen como fuente la relación jurídica tributaria que presenta como sujetos principales al deudor tributario (sujeto pasivo de la relación tributaria) y la Administración Tributaria (sujeto activo de la relación tributaria) (Véase los artículos 1 y 2 del Código Tributario). Dicho escenario se caracteriza por el enlace entre la normativa tributaria y la penal, para delinear los contornos de los hechos típicamente antijurídicos que se tipifican como delitos en la Ley Penal Tributaria y la delimitación de los supuestos donde se aplica cada uno de los tipos penales. El esquema organizativo de la Ley Penal Tributaria nos permite diferenciar en secciones temáticas las conductas ilícitas y, por tanto, establecer las diversas expectativas normativas que se protegen a través de la regulación mencionada.

En ese sentido, tenemos que la tipificación de los delitos tributarios se dirige a enviar a la sociedad el mensaje comunicativo de vigencia de la norma penal. Por lo que, en el supuesto que el contribuyente o responsable tributario defraude la norma penal tributaria a través de la comisión de un delito en el ámbito situacional de la relación jurídica tributaria con el Fisco, la norma penal será aplicada en el extremo de la consecuencia jurídica prevista -la pena privativa de libertad como consecuencia jurídica principal de la comisión del delito- y así se estabilizará la vigencia de la norma penal tributaria defraudada.

Luego de haber destacado la importancia de la organización de los delitos tributarios previstos en la Ley Penal Tributaria, para determinar el sentido y el alcance de la norma, a continuación, vamos a desarrollar dicho asunto sobre la situación anterior y posterior de la Ley Penal Tributaria, en razón a la publicación del Decreto Legislativo N° 1114 (2012). Debido a la amplitud del tema a tratar, vamos a enfocarnos únicamente en la estructura organizativa de los delitos en la Ley Penal Tributaria, su vinculación con otras áreas del Derecho y los elementos típicos principales que son configuradores del ilícito penal tributario.

### **Delito de defraudación tributaria.**

El maestro Villegas dice: que el delito de defraudación tributaria es “toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales” Villegas (2001: p. 382)

Como podemos ver, en este primer alcance doctrinal tenemos que la defraudación tributaria tendría un elemento descriptor la eliminación o disminución del tributo, pero lo que llama más la atención es que esto se lograría mediante conductas violatorias, esto para nuestro entender no tendría que ser necesariamente así, ya que las conductas que utilice para tal fin el agente pueden ser o no legalmente permitidas, ahora bien si estas entrarían dentro de ámbito de la simulación estaríamos en otro escenario, es más si analizamos más profundamente podemos decir que si la conducta es violatoria a la ley, devendría en una nulidad de lo producido por dicha conducta, lo que llevaría a la nulidad de la declaración y el resultado sería el no pago no por de impuesto no por fraude fiscal si no por omisión pura.

También Indica “la defraudación fiscal requiere, subjetivamente, la intención deliberada de dañar al fisco, y objetivamente, la realización de determinados actos o maniobras tendentes a sustraer, en todo o en parte, a la obligación de pagar tributos. Esas maniobras están intencionalmente destinadas a inducir en error a la autoridad para que la falta total o parcial de pago aparezca

como legítima, y de allí la mayor gravedad de esta infracción, que se traduce en la mayor severidad de las sanciones” Villegas (2001: p 389)

Tampoco compartimos esta opinión, por cuanto pensamos que la intención del que defrauda al fisco no es la de dañar al fisco, sino simplemente no pagar el impuesto debido, es decir, el agente no piensa en que lo hago con el objetivo de dañar el fisco, si pensaríamos de esa manera no sería posible determinar el móvil intrínseco con que actuó el agente, creemos que simplemente el agente no cumple con pagar sus impuestos por que quiere un beneficio económico para él, busca que su patrimonio no se vea reducido tras el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El maestro Vidal respecto al tema en comentario manifiesta que en el delito de defraudación tributaria “Comete defraudación quien, mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquier forma de engaño, induce en error al fisco, del cual resulte, para sí o para un tercero, un enriquecimiento indebido a expensas del derecho de aquél a la percepción del tributo” Vidal (1992: p. 62)

Más tarde indicaría que “como para el delito tributario es necesaria la demostración de la responsabilidad en forma subjetiva, debe el delito tributario regularse por los principios del derecho penal resultando indispensable para su configuración la existencia de la intención dolosa del infractor, la que la Administración debe acreditar fehacientemente al presentar la respectiva denuncia” Vidal 1992: p. 63)

Sin duda alguna esta es una de las opiniones que consideramos mas acertadas, claro esta que demostrar la intención del agente es importante, para efectos del verificar el cumplimiento del tipo penal, el que como veremos mas adelante es eminentemente doloso debido a la intención que tendría el agente, y considerando lo complejo de este delito y por su especialidad es necesario que este sea estudiado de forma independiente.

Para Bramont “en esencia el delito de defraudación tributaria consiste en la realización de uno o varios actos que tengan por fin dejar de pagar en todo o parte los tributos que se establecen en las leyes, perjudicando el sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público” Bramont (1997: p. 415)

### **Descripción Legal.**

El tipo penal de Defraudación Tributaria se encuentra plenamente establecido en el artículo 1° del Decreto Legislativo N° 813 –Ley Penal Tributaria- (Artículo sustituido por la Décimo Primera Disposición Final de la Ley N° 27038, publicada el 31-12-98); el cual establece lo siguiente:

"Artículo 1°.- El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa."

El objeto de nuestro estudio se enmarca en el análisis del primer artículo de la citada ley penal tributaria, no siendo parte de dicho estudio los demás artículos.

### **Bien jurídico protegido.**

El bien jurídico que el legislador pretende proteger con la tipificación de la conducta recogida en el tipo penal del artículo 1°, se encuentra constituido por “el proceso de recaudación de ingresos y de distribución o redistribución de ingresos” Muñoz (2001: p. 990-991). Esto guarda concordancia con “la función del tributo que permite que el Estado cumpla con atender las necesidades generales” Sanabria (1999: p.520).

Tenemos otra posición frecuente es aquella que considera que el bien jurídico tutelado por los delitos fiscales es el patrimonio del erario público. Se argumenta que, de la misma manera que se protege el patrimonio de las personas físicas y morales contra las conductas delictuosas como el fraude tratándose del patrimonio del erario público, es debe protegerse de su menoscabo. Para esta corriente el tributo corresponde al precio que el contribuyente paga por los servicios públicos que del estado recibe (principio de beneficio equivalente). En realidad, el delito fiscal no pretende proteger el patrimonio de la hacienda en virtud de un interés patrimonial individual, sino en atención a intereses patrimoniales supra-individuales a cuyo servicio están los delitos contra el orden económico, o la economía nacional.

La doctrina extranjera, al referirse al delito de fraude se concebía como protección de la hacienda pública contra conductas falaces del contribuyente, asimilando el patrimonio del Estado a una condición semejante a la del patrimonio particular, idea que fue cuestionada por lo que ahora podemos encontrar en la Licenciatura Jurídica diversas propuestas sobre este tema respecto al contenido del bien jurídico tutelado por los delitos fiscales que como indica el maestro Gonzales Raúl, “en esencia se pueden resumir en: a) La fe pública, b) El deber de lealtad del ciudadano para con el Estado en relación con el mandato tributario, c) El patrimonio, d) El erario público, e) La función del tributo, f) El sistema de tributación o recaudación” Gonzáles (1995: p. 69).

Para el maestro Acosta Simon el bien jurídico tutelado en el delito de defraudación fiscal “es el derecho-deber de solidaridad ciudadana que constituye el fundamento del sistema tributario. Solo indirectamente se protege el patrimonio público con este tipo penal” Acosta 1998: (p. 23-24),

### **Tipicidad objetiva.**

1. Sujeto Activo. - “Puede ser cualquier persona que tenga la calidad de deudor tributario” Sanabria, (1999, Pag.520). Para que el sujeto activo pueda adquiera esta condición jurídica, y conforme al ordenamiento jurídico penal se necesitara que este ostente la cualidad jurídica de imputable, ergo el sujeto activo será tal si solo si este es imputable en el momento de haber cometido el delito, ello importaría que cuente con las condiciones psíquicas y la mayoría de edad prescrita por ley.

Esta condición psíquica exigible se refiere pues a la libertad con la que las personas pueden tomar determinaciones (decisiones) de manera libre y espontánea o “libre albedrío”, que importaría el hecho de poder distinguir y elegir entre el bien y el mal, de tener esa facultad de elección era imputable”.

2. Sujeto Pasivo.- “En este delito es el Fisco que en buena cuenta es el Estado e indirectamente la colectividad” Sanabria (1999: P.520). Como podemos ver, en este tipo de delitos y en particular en el delito de defraudación fiscal se “constituye como sujeto pasivo al estado, en el que se atenta contra el cobro del

crédito tributario que es el del interés público, ya que toda la legislación tributaria tiende a regular la obtención de los recursos que necesita el Estado para hacer frente a sus gastos, por lo que la administración no puede renunciar a la obtención de lo que tiene derecho y necesita, independientemente de que ello traería como consecuencia la falta de equidad de la ley, al dejar en desventaja a los sujetos que sí pagan frente a los que no lo hacen”. Delgadillo (1995, p. 117-118).

3. Conducta Típica.- “La defraudación la comete quien mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de engaño induce a error a la administración tributaria, del cual puede resultar perjuicio para la misma. Esta se produce cuando una persona omite en forma parcial o total el pago de contribuciones y obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco ya sea con cualquier clase de engaño o aprovechándose de errores”. Sanabria 1999: (p. 520-521).

#### **Tipicidad subjetiva.**

Del análisis del tipo penal del artículo 1° se concluye que “se trata de un delito de comisión dolosa, descartándose la comisión por culpa. El tipo penal exige conocimiento y voluntad de realización del tipo penal, esto es, que se evidencia al recurrir el agente a medios fraudulentos como el engaño, la astucia o cualquier otro medio más burdo como la adulteración o falsificación de documentos con el objeto puntual de no pagar todo o parte del tributo”. Sanabria, (1999, p. 521).

#### **Culpabilidad.**

Respecto a la culpabilidad podemos recoger la idea que “la culpabilidad tiene dos formas: el dolo y la culpa. La primera es intención, la segunda, negligencia. Ambas tienen por fundamento la voluntad del sujeto activo. Sin intención o sin negligencia no hay culpabilidad, y sin ésta, no hay delito, por ser la culpabilidad elemento del delito” Machicado (2016, p.202)

En el caso de la infracción, debemos precisar que “no se toma en cuenta la culpabilidad para que se configure la misma, por lo que, aun existiendo el error o el dolo, en ambas situaciones se configura la infracción”. Alva (2002, p.20)

### **Interés Protegido.**

Si estamos hablando del delito de Defraudación Tributaria como tal debemos considerar que sería el “proceso de ingresos y egresos a cargo del Estado, resultando parcialmente válida la postura de algunos autores que consideran que el bien jurídico está representado solamente por la recaudación tributaria”. Paredes (2007: p. 45). Ello implica que lo que se pretende proteger es al propio Estado dentro de su actuación en las Finanzas Públicas.

### **Entidad Sancionadora.**

“Al revisar cual sería la entidad que determina y aplica la sanción frente al hecho ilícito, apreciamos que en el caso del delito la entidad que aplicaría la sanción sería el Poder Judicial en la sentencia condenatoria.” Alva (2002: p.123)

Podemos decir que esto es cierto a nivel general, pero tengamos presente que este tipo penal exige que previamente se haya demostrado que el contribuyente haya incumplido una norma extra penal, esto es la ley del impuesto a la renta, por lo que también es importante mencionar que este juicio la tendrá que hacer la administración tributaria, y posteriormente habiendo sido demostrada el incumplimiento de estas se procederá a sancionar en la vía judicial por el delito de defraudación tributaria, es más a nivel penal no sería posible sancionar la violación de la ley del impuesto a la renta, ya que esto solo cabría la responsabilidad administrativa, y pese a que un sector de la doctrina manifiesta que sancionar la falta administrativa y por otro lado la conducta delictiva constituye una violación a la cosa juzgada y al principio de no bis in ídem, esto no es así ya que ambas sanciones tienen distinta naturaleza.

### **Tipo Atenuado De La Defraudación Tributaria.**

Los atenuantes son aquellas circunstancias que determinan que un delito tenga una penalidad menor que el tipo base.

Esta situación se presenta cuando se realiza el tipo base descrito en el artículo 1° de la Ley Penal Tributaria y por las modalidades descritas en puntos anteriores se deja de pagar al fisco tributos por un monto que no exceda de las cinco (5) Unidades Impositivas Tributarias (UIT,) conforme a un periodo de tiempo que describiremos a continuación: D. Legislativo 813 (1996: Art. 3)

El artículo 3° de la Ley Penal Tributaria prescribe que mediante la realización de las conductas descritas en los Artículos 1 y 2 de la mencionada Ley, deja de pagar los tributos a su cargo durante un ejercicio gravable, tratándose de tributos de liquidación anual, o durante un período 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 período, 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. D. Legislativo 813 (1996: Art. 3).

### **Tipo penal agravado de defraudación tributaria.**

D. Legislativo 813 (1996: Art. 2) Mediante el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 1114 se incorporó el artículo 5-D a la Ley Penal Tributaria, cuyo tenor es el siguiente: Artículo 5-D.- La pena privativa de libertad será no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa, si en las conductas tipificadas en los artículos 1° y 2° del presente Decreto Legislativo concurren cualquiera de las siguientes circunstancias agravantes: 1) La utilización de una o más personas naturales o jurídicas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero deudor tributario. 2) Cuando el monto del tributo o los tributos dejado(s) de pagar supere(n) las 100 (cien) Unidades Impositivas Tributarias (UIT) en un periodo de doce (12) meses o

un (1) ejercicio gravable. Para este efecto, la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) a considerar será la vigente al inicio del periodo de doce meses o del ejercicio gravable, según corresponda. 3) Cuando el agente forme parte de una organización delictiva. El presente artículo tipifica conductas agravadas del delito de defraudación tributaria previsto en los artículos 1 y 2 de la LPT. En tal sentido, el artículo 5-D de la LPT no debería formar parte del subconjunto de delitos vinculados a los deberes tributarios conformados por los artículos 5, 5-A y 5-B de la LPT, puesto que tendría que ubicarse en el subconjunto de los delitos relacionados a la liquidación del tributo, es decir, con los primeros artículos mencionados. Ello resulta de suma importancia, toda vez que si entendemos al Derecho como un sistema organizado que regula expectativas sociales, éste debe estructurarse de manera ordenada en razón a conjuntos y subconjuntos normativos que se dividen en atención al asunto materia de regulación. Por lo cual, al igual que en el delito previsto en el artículo 5-C de la LPT, podemos afirmar que el presente tipo penal no se encuentra ubicado en el subconjunto correspondiente y, asimismo, ello conlleva a la alteración de la organización de la Ley Penal Tributaria mediante su incorporación a la misma.

A manera de conclusión podremos decir que la sociedad es una estructura organizada a través de normas que se interrelacionan entre sí, para formar parte de conjuntos y subconjuntos normativos que generan expectativas sociales de comportamiento. Para comprender y aplicar debidamente la regulación prevista en el Decreto Legislativo N° 813-Ley Penal Tributaria, debemos tener en consideración otras áreas del Derecho. La incorporación de delitos a la Ley Penal Tributaria es la respuesta del legislador penal ante la innovación de los actos ilícitos realizados en el ámbito tributario. “El sistema estructural de la Ley Penal Tributaria ha sido alterado mediante la incorporación de tipos penales sin tenerse en consideración el subconjunto normativo al que deben ser agregados. Los tipos penales incorporados en relación a los deberes tributarios presentan supuestos de hecho adecuadamente previstos para delimitar la intervención del Derecho Administrativo Sancionador y el Derecho Penal.” Hidalgo (2013)

### **Análisis Del Problema.**

El problema que abordamos tiene como núcleo el cuestionamiento al criterio adoptado por nuestro más alto tribunal de justicia nada más y nada menos que el controvertido Tribunal Constitucional del Perú, instancia que a lo largo de estos últimos años he venido “marcando la pauta” de cómo es que deben “interpretar” las normas, que criterios debemos tener para hacer una correcta interpretación de la normativa, y contrario sensu, como no debemos realizar la labor de hermenéutica jurídica.

Pero para entrar a hablar sobre el tema central de esta tesis, debemos indicar en concreto sobre la interpretación de que norma estamos hablando, pues bien, se trata del artículo 1 del decreto legislativo 813 del 12/04/1996 del que viene a ser lo que denominaríamos los operadores del derecho, la ley penal tributaria.

Como ya vimos en el marco teórico general, esta ley penal tributaria a lo largo del tiempo ha venido sufriendo un innumerables modificaciones pasando de ser parte del código penal, para posteriormente adquirir independencia, lo que no entraremos a discutir en la presente tesis por no ser materia de investigación, pero debemos decir que esto solo ha dificultado la investigación de los delitos tributarios, ya que académicamente no es posible abordar este estudio sin antes no pasar por el derecho penal parte especial, parte general, derecho constitucional, y claro el derecho tributario; volviendo casi imposible que en los claustros universitarios se aborden estos temas por la complejidad con que se cuenta para que el docente común comprenda las verdaderas complejidades que estos temas nos traen a colación.

Ahora bien, dicho esto, pasaremos a describir el problema desde su perspectiva más simple a la más compleja.

Las actividades ilícitas generadoras de ganancias y la ley del impuesto a la renta.

Parece poco usual que para abordar un problema de naturaleza penal se tenga que recurrir a una norma que no necesariamente sea parte del derecho penal, pues bien en el presente caso, ya que estamos estudiando la defraudación tributaria, debemos decir que este es un delito que para poder calificarlo como tal

debemos recurrir a normas extrapenales, ya que si la defraudación tributaria se omitió dolosamente pagar impuestos, la misma norma no nos da luces sobre cómo, quien, de qué forma, donde y cuando nace dicho impuesto.

La doctrina también puede significar una ayuda en nuestra tarea de desentrañar este extraño fenómeno; es bien conocido en la doctrina que existen tres teorías que explican el concepto de renta, la Teoría de la Renta – Producto, Teoría del flujo de riqueza y la Teoría del consumo más incremento patrimonial, pero al margen de esto, el estado ha esbozado su propia teoría económica de renta, y lo ha conceptualizado en lo que la comunidad jurídica denomina la renta desde la perspectiva legal o legalista, ello obviamente considerando que es posible grabar las rentas obtenidas ilícitamente, porque si lo determina la norma tributaria, apartándose de toda la doctrina nacional e internacional, haciendo gala de su famosa autonomía tributaria.

Ahora bien nos toca a nosotros analizar este uso de autonomía tributaria ejercida legítimamente, y no afecta el orden constitucional, pues tengamos presente que cuando se dan estos casos, el estado despoja al agente de cualquier peculio ilegítimamente obtenido, y con justa razón, ya que este al ser un bien obtenido por medios ilícitos no puede ser de propiedad del agente, ya que no hay manera de adquirir la propiedad por medios ilícitos; y que después de ello, se le pretenda la recaudación tributaria respecto a esos mismos rendimientos ilícitos, violando no solo principios del derecho tributario, si no derechos constitucionales, tales como el principio de non bis in idem y de capacidad contributiva.

Pero ¿Qué dice explícitamente la ley del impuesto a la renta sobre el este supuesto? Pues bien dice lo siguiente:

“Se presume que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, constituyen renta neta no declarada por éste. Los incrementos patrimoniales no podrán ser justificados con: (...) b) Utilidades derivadas de actividades ilícitas”. TUO Ley del Impuesto a la Renta Art. 52 DS. 179-2004-EF”.

¿y dónde está la contradicción?, ¿qué naturaleza de bienes ilícitamente obtenidos)?, El 18/04/2008 mediante la ley 29219, se modificó el Decreto Legislativo N° 992, permitiendo la pérdida de dominio sobre los bienes ilegalmente obtenidos, ya que no tendría dichos bienes con justo título; es decir estos bienes que se obtienen ilícitamente nunca entran a la esfera de propiedad del que los posee (ilegítimamente), y al no tener justo título de su obtención no se encuentra dentro de la esfera de protección del Art. 70 de la Constitución Política del Perú.

Entonces, como puedo estar obligado a pagar impuestos sobre un bien del cual no tengo justo título, nunca ingreso a mi patrimonio, en otras palabras sobre ganancias que no son mías; porque es ese el fundamento por el cual precisamente se enajena al agente de estos bienes.

### **Opiniones en la doctrina.**

Veamos que opinan la doctrina autorizada y ss. precisa "(...) si se admite la posibilidad de considerar un hecho imponible la obtención de bienes o rentas por medio de delitos, se estará generando en muchos casos un deber de declarar esos ingresos con indicación de su fuente, lo que sería claramente inconstitucional por afectar la garantía de que nadie está obligado a declarar contra sí mismo". García (2003: P. 626). Por otra parte, se podría desbordar la normativa tributaria que sirve de referencia para precisar el objeto del delito, pues los tributos defraudados deben estar establecidos por las leyes tributarias. Bajo estas circunstancias, lo que habría que determinar es si la normativa de cada tributo específico engloba actividades ilícitas como posible hecho imponible. Resulta conveniente que en delitos que se sustentan en desbalances patrimoniales, como el enriquecimiento ilícito de funcionarios, se abra investigación penal también por el delito de defraudación tributaria, pues si no se llega a demostrar que el incremento patrimonial no justificado tiene una procedencia ilícita, la regla del in dubio pro reo debería llevar al castigo, dado el caso, por delito de defraudación tributaria.

Las implicancias de que una ganancia ilegítimamente obtenida tenga que ser declarada para pagar los impuestos que le estén afectos, son cada vez más

graves, pues se violaría directamente la constitución, ya que estaría declarando contra si mismo,

Bacigalupo, (2001: P.23) indica “Con la finalidad de que el delincuente no se aproveche de los efectos de un delito (por ejemplo, malversación o cohecho) no se debe recurrir al sometimiento de tales ganancias a tributación, admitiendo en caso de infracción del deber fiscal, la comisión de un delito fiscal”. Lo correcto sería recurrir al decomiso y, en otro caso, a la multa por el delito que generó la ganancia, al tiempo que se debe disponer la responsabilidad civil derivada del mismo delito. Considerar que el delincuente comete delito fiscal y exigirle el pago de la cuota defraudada es convertir al Estado en receptor sin ninguna necesidad.

### **Opinión Del Tribunal Constitucional**

Nuestro tribunal constitucional también se ha pronunciado sobre el tema de discusión; lo ha hecho de forma más resaltante en los casos EXP N° 4382-2007-PA y N° 4985-2007-PA, en el que podemos decir que se ha contradicho de forma grave, cuando manifiesta: (...) “el artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta, no exige que los incrementos patrimoniales sea lícitos o ilícitos (véase FJ. 7 del Exp. 4985-2007-PA; y, FJ. 5 del Exp. 4382-2007-PA)”, posteriormente en las mismas sentencias manifiesta (...) “el obligado no puede pretender justificar el incremento sobre la base de actividades ilícitas (véase FJ. 10 del Exp. 4985-2007-PA; y, FJ. 8 del Exp. 4382-2007-PA), y más tarde indica (...) “por mandato legal los incrementos patrimoniales no pueden ser justificados con utilidades provenientes de actividades ilícitas (véase FJ. 12 del Exp. 4985-2007-PA; y, FJ. 10 del Exp. 4382-2007-PA)

Así también en el EXP. N.º 05537-2007-PA/TC, en el punto 5 de los fundamentos, indica (...) “A juicio del Tribunal Constitucional, para el artículo 52º antes mencionado no es relevante el origen –lícito o ilícito– del incremento patrimonial por tres razones fundamentalmente. Primero, porque de acuerdo con el artículo 74º de la Constitución no es función de la administración tributaria, ni tiene facultades para ello, determinar la licitud o ilicitud de una renta específica; más aún sería absurdo y contraproducente pretender que se le exija a la

administración tributaria, en casos como este, evaluar y determinar el título jurídico de un determinado incremento patrimonial”. Tribunal Constitucional Del Peru, 2007

Luego en el punto 9 indica (...) “En el presente caso, los demandantes tuvieron un incremento patrimonial que no pudieron justificar, por lo cual la administración tributaria, sobre base presunta, legítimamente tenía la facultad de determinar de oficio el monto adeudado, de conformidad con el artículo 93º de la Ley del Impuesto a la Renta. Este criterio del Tribunal Fiscal es constitucional, en la medida que, como ya se dijo, la administración tributaria no determina la licitud o ilegalidad del incremento patrimonial –tampoco los procedimientos tributarios están dirigidos a tal fin–, sino que se limita a acotar el correspondiente impuesto cuando dicho incremento no puede ser justificado por el contribuyente”.

Es evidente que al tribunal constitucional no le “importa” la naturaleza de la renta, como esta se haya obtenido, pero lo que causa mas extrañeza es que diga que no tarea de la administración tributaria determinar la licitud o ilicitud del dinero no declarado, y obviamente ellos tampoco lo hacen, hubiera sido bueno que diga en todo caso quien tiene esa tarea; pero hábilmente omite este hecho, ya que seguro que de ser así quedaría en evidencia como este razonamiento atenta contra el derecho a no ser procesados ni sancionados por los mismos hechos dos veces, la cosa juzgada entre otros.

### **Imposición a las rentas obtenidas ilícitamente en la legislación comparada.**

Haciendo un breve recuento la algunas de las legislaciones podemos mencionar algunas:

#### **Legislación Alemana.**

El ordenamiento jurídico alemán, dispone en los párrafos 40 y 41 de la ordenanza tributaria Alemana (...) a los efectos de tributación resulta irrelevante si el comportamiento que da lugar al hecho imponible es contrario a un mandato o

prohibición , si atenta contra las buenas costumbres, si el negocio jurídico queda sin efecto o si se trata de un negocio aparente , siempre y cuando las partes mantengan el resultado económico del negocio jurídico (...),Galarza, (2005: p. 239)

Como podemos apreciar en la legislación alemana si esta permitidito que se persigan el pago de impuestos respecto a rentas ilícitamente obtenida.

Comentando esta misma ordenanza el profesor Alberto Faget dice: (...) se entiende que el parágrafo 40 sólo determina que los comportamientos contrarios a las buenas costumbres (se pretende abarcar especialmente el negocio de la prostitución) no impiden la tributación, y que en el parágrafo 41 lo que se pretende es evitar que quede fuera de tributación un hecho imponible por un mero defecto de forma subsanable.

Lo interesante que en la legislación alemana no importa siquiera si se contraviene a las buenas costumbres, lo que nos lleva a pensar en una deshumanización de la ley.

### **Legislación De Estados Unidos De Norte America.**

Sin duda alguna tenemos si hablamos de EEUU y evasión tributaria tenemos que comentar al caso CAPONE, Gángster, estadounidense de origen italiano, quien en la década de los veinte condujo una organización dedicada al tráfico de bebidas alcohólicas, a la prostitución y al juego ilegal con asiento en Chicago, siendo acusado de evasión de impuestos en 1931, como única manera para enviarlo a prisión.

Así pues, a sus ingresos ilícitos, les daba apariencia de legales, reputándolos como ingresos de su negocio de lavanderías, y la combinación de estas declaradas al Internal Revenue Service de Estados Unidos,

Mauricio garrido, más tarde diría: Aunque Capone siempre hacía sus negocios ilícitos a través de testaferros y no había registros que lo relacionasen con sus ganancias, las nuevas leyes promulgadas en 1927 permitieron al gobierno federal perseguir a Capone por evasión de impuestos. Fue perseguido

por el agente de la "Agencia de Prohibición" Eliot Ness y sus agentes incorruptibles "Los Intocables", y por el agente del IRS Frank Wilson, que fue capaz de encontrar recibos que relacionaban a Capone con ingresos por juego ilegal y evasión de impuestos por esos ingresos.

El caso fue manejado por el Fiscal George Johnson, quien fue el primer fiscal estadounidense en perseguir a los delincuentes por cargos de evasión de impuestos. Logró que AL CAPONE se declarara culpable de los casos por los cuales estaba siendo juzgado.

Finalmente, el juez James Wilkerson fue quien dictó sentencia en contra de AL CAPONE y lo condenó a 11 años de prisión y multas por USD\$ 50.000,00. Garrido (2013: p.85)

No nos queda duda que en Estados Unidos De Norte América, también se graban los ingresos ilegítimamente obtenidos.

### **Legislación Española.**

En caso de la legislación española, está también sanciona el hecho de declarar el patrimonio ilícitamente obtenido, sin embargo, a nivel jurisprudencial ya se ven avances, así podemos citar la sentencia recaída en el caso Urralburu STS 28.03.2001, en el que el tribunal supremo español manifiesta que, si existe condena por otro delito, y existe de decomiso no puede sancionar se por delito fiscal, esto porque no se habría producido el hecho imponible,

Está claro que con esta medida se buscaría no atentar contra el principio de non bis in idem y de capacidad contributiva.

### **Legislación Italiana.**

Italia, a diferencia de los otros países a avanzado un poco más, y no solo a nivel jurisprudencial, sino también en su legislación, así pues, su ley de rentas establece:

Ley De Rentas Italiana (...) “El artículo 14.4 (...) dispone expresamente que los ingresos derivados de actividades ilícitas sean gravables siempre y cuando se cumplan a cabalidad con dos requisitos fundamentales:

- 1) Que estas riquezas consideradas dentro de los ingresos gravados (hecho imponible) en la normativa impositiva explícitamente, dentro de alguna de las categorías de renta que señala la ley fiscal
- 2) Que las ganancias descritas no hayan sido objeto previamente de comiso o confiscación en la rama penal” (...)

Como podemos ver, en este caso se ha dado un gran avance, pues además de cuidar que no se vulneren los principios de non bis in idem y de capacidad contributiva, también cuidan uno de los principios primordiales en el derecho penal, que es el principio de legalidad, debiendo estar previamente establecida por norma dentro de alguna categoría de renta grabada.

Hemos visto como algunas de las legislaciones más importantes penalizan el no declarar los ingresos obtenidos ilícitamente, pero como otras ya están avanzando y en caso de la italiana incluso a nivel normativo, lo que nos enseña que el Perú todavía tiene un largo camino por recorrer en el tema, ya que ni siquiera a nivel de doctrina se ha trata esta polémica.

### **Argumentos que apoyan el delito de evasión tributaria, por no declarar rentas ilícitamente obtenidas.**

Entre los argumentos que apoyan esta tesis el argumento principal es el de la violación del derecho a la igualdad ello porque se trataría de forma distinta al contribuyente honesto, y al que no lo es, ya que se castigaría solo al que los obtiene de forma lícita y no a los que lo obtienen de forma indebida, contraviniendo el orden legal, en el mismo orden de ideas no sería justo que aquel que se enriquece ilícitamente, además de las ventajas patrimoniales, también goce de la ventaja de no tener que pagar impuestos por ello.

García (2000: P. 92 y ss) “como los sujetos tienen la capacidad de obtener beneficios económicos, es decir, aumentan su patrimonio –independientemente si dicho incremento patrimonial es de manera legal o ilegal- se encuentran en la

obligación de tributar sobre dicha cantidad, así plantea "... la tributación recae no sobre el ejercicio de la actividad en sí, sino sobre el beneficio obtenido y no existe precepto que condicione la fiscalidad a que la actividad que la origine sea o no lícita. El beneficio incrementa el patrimonio de la persona, financia su forma de vida, le genera nuevos rendimientos (beneficios), que, a su vez, se reinvierten "se blanquean", introduciéndose en su circuito legal, estableciendo una cadena en la que sería posible introducir la fiscalidad. Se puede objetar que de ser descubierto se le impondrá una sanción pecuniaria, e incluso el comiso de sus bienes, lo que no excluye que el hecho imponible se ha realizado"

El tribunal constitucional peruano, en los Exp. 4985-2007-AA, de fecha 09.01.2008, y Exp. N° 4382-2007, de fecha 12.11.2007, dice: "A juicio del Tribunal Constitucional, para el artículo 52º (de la Ley del Impuesto a la Renta) no es relevante el origen –lícito o ilícito- del incremento patrimonial por tres razones fundamentalmente. Primero, porque de acuerdo con el artículo 74º de la Constitución no es función de la administración tributaria, ni tiene facultades para ello, determinar la procedencia lícita o ilícita de una renta específica; más aún sería absurdo y contraproducente pretender que se le exija a la administración tributaria, en casos como este, evaluar y determinar el título jurídico del incremento patrimonial. Segundo, que la administración tributaria tenga que verificar previamente si el incremento patrimonial no justificado proviene de rentas lícitas o ilícitas es una exigencia irrazonable que tornaría en inviable la realización de sus facultades tributarias. En tercer lugar, porque el impuesto a la renta grava hechos o actividades económicas, no las conductas de las personas en función de si estas son lícitas o ilícitas; de lo contrario, se establecería un antecedente negativo muy grave porque para que una persona se exima de sus obligaciones tributarias bastaría que ésta alegue la ilicitud de sus utilidades; lo cual quebraría el principio constitucional tributario de igualdad (artículo 74º de la Constitución) frente a aquellas personas que cumplen, de acuerdo a ley, con sus obligaciones tributarias. Asimismo en los fundamentos jurídicos N° 5,6 y 7 del Exp. 4382-2007-PA/TC, el Tribunal Constitucional textualmente reproduce dichos argumentos. Véase los fundamentos jurídicos 7, 8 y 9.

En la doctrina peruana se suma la opinión de Muñoz 2010 (P. 234 ss), quien manifiesta que consideramos pertinente señalar que para nosotros, la manifestación de riqueza gravada, esto es la ganancia, posee un indiscutible sustrato económico, que se manifiesta a través de un aumento material de la riqueza del individuo con el financia su propia forma de vida, en un periodo determinado y respecto del cual, tiene un efectivo control real.

Y es a fin de cuentas la cuestión radica, en determinar si el concepto de renta exige la existencia de un cierto título jurídico o una mera disponibilidad económica.

#### **Marco espacial.**

Esta investigación se elaborará dentro del ámbito geográfico del Tribunal Constitucional Distrito Judicial de Lima.

#### **Marco temporal.**

Esta investigación se realizará dentro del ámbito temporal de los años 2007 – 2015.

#### **Contextualización Histórica, social y Económica.**

Se tiene que, en la historia tributaria del nuestro país se puede ver cómo el tributo siempre ha estado en la vida cotidiana de las personas no haciendo distinciones de ningún tipo ya que este nos afecta de forma o indirectamente, por ello, aunque se piense que algunas personas no pagan o aparentemente no se ven afectadas esto no es tan cierto. Sin embargo, nuestro sistema fiscal no apareció de la noche a la mañana, sino más bien fue evolucionando a través del tiempo así.

Podemos dividir dos etapas para efectos didácticos y en función al tiempo en que ocurrieron los acontecimientos para poder conocer de manera muy somera como es que se dio la figura de los tributos en el Perú, siendo una primera

el Perú antiguo y la segunda el Perú colonial, el primero sería antes de la llegada de los españoles y el segundo el periodo posterior a esta, pero incluiremos una tercera la correspondiente a la Perú moderno.

En el Perú antiguo. - Para poder identificar plenamente este periodo debemos identificar a la cultura predominante siendo esta los Incas, esta primera etapa, la tributación tuvo como fuente la reciprocidad del trueque de la energía humana y la fuerza, los tributos obtenidos eran destinados al Inca y al culto del Sol; estamos hablando de un sistema ordenado y cuyas directrices no tenía ninguna ley escrito, sino más bien esta regia por normas morales de conducta, siendo las más importantes la reciprocidad y la redistribución, y considerando que no tenían moneda, la contribución se materializaba a través del intercambio, ya sea de recursos o de trabajo.

La forma contributiva variaba, dependiendo de donde se den y con qué fin, así como en qué nivel organizacional se desarrolle la actividad; podemos identificar a los grupos familiares en función a la persona que los dirigía, siendo en orden de jerarquía, el jefe del ayllu, seguido del curaca, y finalmente el Inca. El jefe del ayllu era el que líder de una familia, el curaca el jefe de un grupo de familias, y el Inca el gobernante del imperio; es posible la existencia de otras escalas dominantes a nivel organizacional, sin embargo, utilizaremos estas para poder explicar el tributo en el incanato por ser las más representativas.

Hoy por ti, mañana por mí esto podría resumir fácilmente como es que desarrollaba el trabajo en el incanato, y como se materializaba el tributo, como dijimos este se daba a través del trabajo y del intercambio, efectivizándose en las diversas labores que se realizaban en los diferentes grupos organizacionales, así tenemos primeramente el ayni, que era un sistema de trabajo organizada por el jefe del ayllu, y consistía en que integrantes del ayllu trabajaban en las tierras otro integrante de este, o participaban en labores de construcción de casas para otro integrante, y en correspondencia el beneficiado para el que se había realizado el trabajo ayudaba en las labores de su similar; otra forma de contribuir era la minca, este sistema se desarrollaba por orden directa del Inca, quien entregaba tareas a los curacas para ser cumplidas, pero estas tenían que ser cumplidas por los clanes familiares liderados por los curacas, estos clanes se juntaban y

desempeñaban sus labores con agrado y felicidad, siendo una característica los canticos que daban en señal de júbilo, los curacas tenían que procurar que las mujeres hagan la chicha pues esta les era dada a los trabajadores como recompensa, así como la coca, hoja sagrada del imperio.

Otra de las formas contributivas era la mita, de esto podemos decir que esta una contribución personal, a diferencia de los anteriores que se trataba de contribuciones masivas por tratarse de grupos humanos trabajado para otros, en este caso el obligado era el joven capaz (por lo general) llamado a realizar trabajos en beneficio del imperio, construyendo carreteras, palacios, templos, etc. Estos trabajos eran obligatorios, y todo ciudadano tenía que realizarlo en cierta etapa de su vida, por supuesto esto también era recíproco del parte del Inca, pues por los servicios este entregaba grano, servicios religiosos, en favor de su ayllu, claro está que todo era administrado por los curacas y los jefes de los clanes según correspondía.

Podemos ver cómo es que, aunque no había escritura ni moneda se aplicaba principios básicos de lo que hoy conocemos impuestos, ya que estos se daban de forma obligatoria, pero siempre había una retribución por ello, es decir podemos decir que las labores o la entrega de productos por la cual se materializaba el tributo era recompensado a nivel personal, por ejemplo, con la entrega de topos, y ganado, y a nivel comunitario con la entrega de productos, caminos, centros religiosos, etc.

En la época colonial. - en la que el tributo consistió paso a ser el pago de una parte de lo que se haya producido, a nivel personal o comunitaria, a favor del Estado, para ello se daban una serie de ordenanzas y mandatos para el establecimiento de las tasas a pagar.

Es en esta etapa que podemos hablar de tributo como tal, ya que esta no solo llevaba esta denominación, si no que tenía como fuente las ordenanzas y los decretos reales, los que importaban una orden de carácter imperativo.

La forma más conocida de captar tributos fue a través de las encomiendas, las mismas que se daban en función de varios criterios, por ejemplo, al principio se otorgaron por la participación en la campaña de la conquista, pero

posteriormente obedeció a criterios políticos. Estas encomiendas consistían en la entrega de un grupo humano a cargo del encomendero, quien recolectaba los frutos y los productos que los indígenas y sus tierras podían producir, y este en contraprestación le debía otorgar adoctrinamiento y educación en las artes occidentales.

Sin embargo este sistema no era perfecto, ya que se prestaba a malos manejos de parte de los encomendados, además que la administración era más que cuestionable, llegando a haber casos en los que el cargo de encomendero era puesto a la venta, ya que esto sería muy lucrativo considerando que estos percibían las ganancias de los grupos que estaban a su cargo; motivo por el cual con la llegada del virrey Toledo en 1569-1581 se pretendió organizar el sistema de las encomiendas, además se crearon tributos especiales de los cuales era beneficiado directamente la corona española, así como la creación de tasas de imposición tributaria variable e incluso algunas reducciones.

Dentro de los principales tributos que se tenían en este periodo podemos identificar: a) el tributo indígena: este era recaudado inicialmente por el encomendero, luego con las reformas que se comentó paso a ser recaudado por los corregidores, esto claro está por orden del virrey, este tributo constituía la principal forma de recaudación ya que por este medio se lograba obtener la mayor parte de recaudos. Luego tenemos el quinto real: este consistía en que una quinta parte de todo botín en cuanto a material precioso se refiere, tenía que ir a las arcas de la corona hispánica. El diezmo: que consistía en el tributo en función del 10% de todo lo producido para la iglesia, pero en realidad este también era administrado por la corona, quien se encargaba de distribuirlo entre el clero, teniendo también esta participación en la distribución.

En el Perú moderno, debemos previamente advertir que para llegar a este punto el Perú debió pasar un largo periodo de guerras y reformas, siendo un punto neurálgico en materia tributaria el año 1823, año en que se da la primera constitución, y en la que se establecen las bases de lo que a la larga sería el sistema tributario que actualmente conocemos, siendo el periodo comprendido entre 1962 y 1990, en el que crean los impuestos que hoy conocemos, como IGV, renta, etc. Datos que se precisaran más adelante.

En cuanto se refiere a delitos tributarios, nos remontaremos a mediados del siglo XX, siendo el 11 de setiembre de 1959 que se dio la Ley N° 136252, denominada "Ley de Profesionalización", y su respectivo Reglamento.

En nuestra Carta Magna y en el Código Tributario anteriores a 1993, el doctor Domingo García Rada en su libro Delito Tributario, indicaría que dentro del Derecho Penal ya se normaba el ilícito penal referente al Delito Tributario e indica la diferenciación con el Delito Administrativo y con el Delito Financiero, así también el cómo afectaría al Contador Público en lo referente a estos delitos. Se puede ver que en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 813, pone de manifiesto la urgencia de una norma especial a base del Derecho Penal en el que también el artículo 5to. Involucra al Contador Público.

El doctor Enrique (2015) diría que "en el referido decreto legislativo también se ha identificado a la infracción tributaria como el no cumplimiento por parte de un contribuyente de las obligaciones que por ley le son propias, administrativas, o, reglamentarias ello, en cuanto tenga que ver con los impuestos establecidos en el sistema impositivo y que acarrea sanciones para quien resulte responsable del incumplimiento". Enrique (2015: p. 6).

Podemos ver como en esta etapa de la historia, ya se hablaba de delitos financieros, y delitos administrativos, lo que constituirá un antecedente y forjará las bases de lo que actualmente conocemos como la ley penal tributaria.

## **II. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.**

## **2.1. Aproximación Temática: observaciones, estudios relacionados, preguntas orientadoras.**

El presente estudio tiene un agregado de complejidad por su propia naturaleza, ya que no solo basta con conocer las implicancias penales del delito de defraudación tributaria, si no que exige que también se tenga conocimiento básico de otras ciencias como es la contabilidad, y como estas dos tratan a los tributos, no solo a nivel doctrinario, si no también normativo.

Es así que al hacer la exegesis del tipo penal de defraudación tributaria, hacemos también análisis de la ley de Impuesto a la renta, y su correspondiente análisis, ya que es en esta norma donde encontraremos el origen de la mala interpretación y aplicación de las normas en cuestión.

Así se ha podido observar, que muchos en un afán de buscar protagonismo, se ha tergiversado la verdadera naturaleza de los bienes que son obtenidos ilícitamente, acotándoles la obligación de pagar impuestos.

En la realidad vemos que al delimitar la criminalidad tributaria se pretende responder a dos interrogantes: ¿por qué y para qué la identificación de este tipo de criminalidad? Establecer el concepto de criminalidad económica es responder a la primera pregunta, y lleva a justificar la delimitación de esta parcela de criminalidad. El segundo de los interrogantes busca indagar por sus consecuencias y características. Cuando se analiza la delincuencia económica tributaria y el Derecho penal económico tributario se reconoce que se está hablando de una parte del Derecho penal y de la delincuencia que puede analizarse de forma independiente y que presenta características que la particularizan. No obstante, no es esencialmente diferente a la delincuencia común y al Derecho penal.

La delimitación conceptual de la delincuencia económica es una tarea compleja tanto desde la perspectiva criminológica como de la jurídica. La situación desde la tradición jurídica, no es fácil cuando se trata de precisar el concepto de Derecho penal económico. Comenzaremos por el debate criminológico, para pasar luego al Derecho penal económico. Todo esto, con el

propósito de señalar los límites de la criminalidad tributaria, como parte integrante de la criminalidad económica.

La dificultad para precisar los daños materiales producto de la delincuencia tributaria presenta tres problemas relevantes. En primer lugar, los comportamientos que se pueden englobar dentro del concepto de fraude, por la amplitud del término, pueden ser tanto de directa o indirecta violación de las obligaciones tributarias, lo que dificulta la exacta delimitación de sus consecuencias. En segundo lugar, la cuantificación del fraude se enfrenta con el problema de cuantificación de la economía oculta. Finalmente, resulta compleja la propia valoración de los efectos del fraude fiscal ya que si bien parece estar fuera de toda duda el que las prácticas elusorias de las obligaciones tributarias generen distorsiones en la eficiencia asignativa, en la equidad, y en el crecimiento económico, no por ello deja de resultar controvertido el determinar cómo, en qué cuantía, o sobre quién recaen todas las distorsiones.

Sin perjuicio de tales dificultades, es posible conocer algunos de los efectos de la criminalidad tributaria a través del observatorio de la criminalidad del Ministerio Público. Cabe indicar que la mencionada institución se constituye en los años noventa, teniendo entre sus objetivos, precisamente, el análisis de los efectos –entre otros- de los delitos tributarios.

## **2.2. Formulación del problema**

¿El patrimonio obtenido por actividades ilícitas debe ser considerado como renta gravada al amparo de lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 813, Ley Penal Tributaria y el Art. 52 del D?S 179-2004-EF, y su no tributación acarrearía la comisión del delito de defraudación tributaria afectándose Derechos Constitucionales?

## **2.3. Justificación.**

### **Teórica**

La investigación llenará un vacío teórico en el ámbito del derecho penal parte especial, y de manera específica, en los delitos tributarios.

### **Metodológica.**

La investigación propone un nuevo método o una mejora de métodos del estudio del área.

### **Práctica.**

Con la investigación se modificará la situación de la población estudiada, esto es, permitirá emitir conclusiones y recomendaciones sobre los delitos cometidos contra la administración tributaria, y así proteger a la sociedad.

### **2.4. Relevancia.**

La investigación es relevante por cuanto nos permitirá conocer si es correcta o no la interpretación por parte de la judicatura nacional del art. 1 del Decreto Legislativo N° 813, Ley Penal Tributaria, y de no ser así ser conscientes de como su errada interpretación viola derechos constitucionales, así como permitirá dar un diagnóstico sobre la problemática de los delitos tributarios, y proponer soluciones concretas para disuadir dicha delincuencia, en procura de la protección de la sociedad.

### **2.5. Contribución.**

La investigación propondrá una serie de medidas legislativas para evitar que se sigan violando derechos constitucionales como Derecho constitucional a no declarar contra uno mismo, derecho constitucional de presunción de inocencia, principio de non bis in ídem, principio de legalidad, principio de capacidad contributiva, Etc, por parte del estado en su afán de sancionar penalmente por el delito de evasión tributaria al no declarar rentas obtenidas ilícitamente.

### **2.6. Objetivo.**

Determinar si el patrimonio obtenido por actividades ilícitas debe ser considerado como renta grabada al amparo de lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 813, Ley Penal Tributaria, concordado con el Art. 52 del D.S 179-

2004-EF y proponer un proyecto de ley, que modifique el Art. 1 de del Decreto legislativo 813, indicando que el pago de tributos es solo respecto de actividades lícitas.

### **2.7. Hipótesis**

El patrimonio criminal no puede ser considerado como renta gravada, por tanto se debe aplicar la interpretación racional, tanto en las normas referidas a la ley de Impuesto a la Renta, como del Decreto Legislativo numero 813 (delitos Tributarios) en cuanto a la evasión tributaria, así como del Art. 52 del D.S 179-2004-EF y demostraremos que los activos provenientes de actividades ilícitas no deben ser considerados como base imponible para la determinación de la obligación tributaria y su no cumplimiento no debe estar enmarcado dentro del tipo penal de Defraudación tributaria.

### **III. MARCO METODOLÓGICO.**

### **3.1. Metodología.**

#### **Paradigma**

Exploratoria y estudio de casos

#### **Enfoque**

La presente investigación tiene un enfoque cualitativo, ya que buscamos comprender el razonamiento de la judicatura y las razones que los llevan a sancionar la presunta defraudación tributaria por no declarar patrimonio ilícito.

#### **Diseño**

La presente investigación tiene un diseño de estudio de casos.

De acuerdo con el maestro Denny (1978, p. 370, Citado en Rodriguez, Gil y Garcia, 1996, p. 91) el estudio de caso es como “un examen completo e intenso de una faceta, una cuestión o quizás los acontecimientos que tiene lugar en un contexto geográfico a largo tiempo”.

El estudio de caso o análisis de caso es un instrumento o método de investigación con origen en la investigación médica y psicológica y que ha sido utilizado en la sociología por autores como Herbert Spencer, Max Weber, Robert Merton e Immanuel Wallerstein. Se sigue utilizando en áreas de ciencias sociales como método de evaluación cualitativa. El psicólogo educativo Robert E. Stake es pionero en su aplicación a la evaluación educativa.

### **3.2. Escenario de Estudio.**

El escenario de estudios de la investigación será las sentencias del tribunal constitucional del Perú, doctrina y jurisprudencia peruana, doctrina y jurisprudencia extranjera.

### **3.3. Caracterización de Sujetos.**

Los sujetos materia de investigación son las sentencias del tribunal Constitucional del Perú 05537-2017-PA/TC, 4985-2007-AA, 4382-2007-PA-TC.

### **3.4. Procedimientos metodológicos de investigación**

#### **Recogida de datos**

Para la obtención de la información necesaria para la investigación, se hizo uso de los siguientes métodos de recolección:

1. Análisis de documentos
2. Recolección de data online de servidores virtuales.
3. Comparación de sistemas jurídicos extranjeros

#### **Análisis de datos**

Toda la información recolectada fue recolectada en medios de soporte virtual, para un mejor manejo y análisis de los casos que nos permitan lograr nuestro objetivo, primero analizaremos lo que doctrina nos puede ofrecer en cuanto se refiere la parte dogmática del delito de defraudación tributaria, para luego entrar al análisis de cómo esta norma penal incompleta es complementada por la ley del impuesto a la renta; pasaremos a evaluarlo desde la perspectiva de la legislación comparada y comprobaremos nuestra hipótesis, todo ello utilizando el método de teoría fundamentada y el estudio de casos.

Tendremos como dimensiones para el análisis, el patrimonio obtenido ilícitamente, el ámbito normativo del delito de defraudación tributaria y la legislación comparada en torno al tema de investigación; para luego proceder a hacer una conciliación de criterios normativos y jurisprudenciales.

En caso surjan preguntas durante la investigación serán contrastadas con trabajos ya realizados para buscar una pronta respuesta, y en caso no se logre dar con una solución se procederá a documentar para una próxima investigación.

### **3.5. Técnicas e instrumentos de recolección de datos.**

En el desarrollo del presente trabajo de investigación se utiliza la técnica de recolección de datos la de historia de vida focal o temática, por ser esta de todas las técnicas de investigación cualitativa tal vez sea ésta la que mejor permita a un investigador acceder a conocer cómo las personas crean y reflejan el mundo social en el que viven, y en particular esta técnica nos permite enfocarnos en un solo tema, como es nuestro caso.

El Instrumento utilizado es la observación de casos, ya que por este medio podemos llegar a conocer los alcances de la problemática en los criterios interpretativos que realiza la judicatura

### **3.6. Mapeamiento.**

Nuestro objetivo es ubicarnos en un contexto en el que nos permita analizar los efectos jurídicos que irradia la judicatura con motivo de los casos resueltos, y poder determinar los factores que llevaron a emitir fallos a todas luces injustos y contrarios a derecho, para si poder sentar las bases para una reforma legislativa, en aras de alcanzar la justicia para todos los peruanos y contribuir a la dogmática jurídico penal tributaria

## **IV. RESULTADOS**

Producto de la presente investigación tenemos como resultado que, los objetos, efectos y las ganancias provenientes del delito no se convierten en renta del delincuente. Al no darse este presupuesto, esto es, al no existir renta, no se podrá configurar posteriormente un delito de defraudación tributaria que tenga como autor al delincuente poseedor vicioso del objeto, efectos y ganancias producto del delito, esto está claro, pues como se pudo demostrar, el patrimonio ilícito que obtiene con el delito nunca llegaría a la esfera de poder real o dominio del agente, por cuanto, si consideramos que se debe considerar que previamente la obligatoriedad de declarar es sobre bienes que incrementen tu patrimonio, no puede ser que algo que no te pertenezca incremente tu patrimonio, esto es per se contradictorio, siendo así, las ganancias de actividades ilícitas al nunca ser parte de la propiedad del agente no incrementa su patrimonio con lo que no se da el presupuesto de la renta ni la obligatoriedad de declararla.

Es por ello importante que se hayan mecanismos de protección, como es la tipificación de la conducta orientada al fraude tributario, siendo más específico la defraudación tributaria.

Pero esto nuestra legislación al no ser perfecta ha cometido crasos errores, que como hemos podido comprobar no solo son irracionales, si no altamente nocivos a la constitucionalidad peruana.

En así que en un afán de “castigar” las conductas defraudadoras no se ha puesto limite a los criterios de imputación, ni se ha cuestionado la secuencia y destino de los bienes que se obtienen ilícitamente, y terminamos castigando a las personas que no declaren sus rentas provenientes de actividades ilícitas.

El solo mencionarlo parece tirado de los cabellos, pero tal como se indica en el Perú si no declaras lo ilícitamente obtenido cometes delito de defraudación tributaria; es por esto que previa comprobación de conceptos, y de teorías, así como de la legislación comparada y doctrina internacional llegamos a ver que si bien es cierto el estado debe perseguir estas conductas ilícitas.

El bien jurídico protegido por los tipos de defraudación tributaria es el adecuado funcionamiento del sistema tributario a través de la recaudación de ingresos correspondientes a obligaciones tributarias por hechos imposables

establecidos en la ley, como pudimos observar contrariamente a lo que opinan muchos, tenemos como resultante que resal bien jurídico protegido toda la mecánica de recaudación tributaria, y no así la administración en sí, esto es importante porque sabiendo que es lo que afecta de forma directa podemos diseñar un sistema de prevención y corregir los defectos pudiendo aplicar medidas más eficaces algunas de las cuales se comentan en las recomendaciones de la presente tesis.

Otro factor importante que tenemos como resultante de la investigación es que la presunción de incremento patrimonial recogida en el artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta no es aplicable a los procesos penales, pues su naturaleza, dentro del ámbito administrativo, es invertir la carga de la prueba; por tanto, es incompatible con la garantía esencial de la presunción de inocencia que rige en el ámbito penal, si aplicamos los criterios que defienden la teoría de que las rentas obtenidas por medios ilícitos deben pagar impuestos al amparo de la ley del impuesto a renta, estaríamos violando principios básicos del derecho penal, el operador del derecho debe tener presente la especialidad de las normas, la ley del impuesto a la renta no es una norma penal, sino una administrativa por cuanto esta no se ciñe a los principios del derecho penal, es por ello que retemos como un resultante importante, como se indica en las conclusiones, la forma en que debe ser interpretada estas normas, esto será de vital importancia, ya que esto es solo la punta del iceberg, por cuanto habrían más derechos en juego.

La presunción recogida en el ámbito del artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta ni siquiera en el ámbito tributario pudo ser aplicada, pues esta presunción parte de la existencia de un patrimonio no justificado del contribuyente, pero los objetos, efectos y ganancias del delito no forman parte nunca del patrimonio del delincuente

Los objetos, efectos y ganancias del delito no se incorporan civilmente al patrimonio del delincuente, pues esa transmisión de la propiedad carece de causa justa.

Pese a toda la evidencia que se ha encontrado, encontramos todavía en el ámbito nacional gran sector, y entre ellos los jueces de los más altos estamentos,

que opinan que si se debe grabar las ganancias obtenidas ilícitamente, y que su no declaración constituye delito de defraudación tributaria, eta claro que en esta materia nos falta mucho por recorrer, muchos otros países vimos como ya están avanzando en adoptar criterios más ajustados a orden constitucional y humano, pues el ordenamiento jurídico para ser justo debe ser coherente consigo mismo y con los derechos humanos que nos son reconocidos en la constitución.

## **V. DISCUSIÓN**

Considerando los argumentos que se han expuesto, tenemos de un lado la tesis de que no se puede sancionar por defraudación tributaria por no haber declarado rentas obtenidas ilícitamente, esto al amparo de:

1. Derecho constitucional a no declarar contra uno mismo
2. Derecho constitucional de presunción de inocencia
3. Principio de non bis in idem.
4. Principio de legalidad
5. Principio de capacidad contributiva.

Ente otros, y de otra parte, la tesis de quienes aseguran que si se puede sancionar por defraudación tributaria por no haber declarado rentas obtenidas ilícitamente, esto en atención debido a que de no ser así se violaría el derecho a la igualdad pues se trataría de forma distinta al contribuyente honesto, y al que no lo es, ya que se castigaría solo al que los obtiene de forma lícita y no a los que lo obtienen de forma indebida, contraviniendo el orden legal, en el mismo orden de ideas no sería justo que aquel que se enriquece ilícitamente, además de las ventajas patrimoniales.

Como es evidente, las razones por las cuales la actual legislación peruana lo permite es porque en realidad nos hemos dejado llevar por sentimentalismos, y hemos dejado de lado la verdadera labor de científicos del derecho, prefiriendo el comodísimo personal y/o social, y haciendo a un lado la hermenéutica jurídica, a través del cual llegamos a comprender cuando un hecho pese a ser socialmente aceptado no necesariamente debe ser legal, ya que de ser así se deforma la estructura jurídica de un país y con ello la moral de sus ciudadanos.

## **VI. CONCLUSIONES**

La presente investigación ha podido arribar a la conclusión de ver la necesidad de proponer un proyecto de ley que modifique el artículo primero del decreto legislativo 813 o ley penal tributaria, como se la conoce, y que está en su texto integre la condición, que no constituye delito la omisión de declarar el patrimonio ilícitamente obtenido, conforme se muestra en el proyecto de ley que se anexa al presente trabajo, ya que a las luces de la investigación se puede comprobar que no es posible que el patrimonio que se obtiene como producto del delito, sea considerado como renta gravada, esto debido entre otros factores, por que la persona que obtiene rentas provenientes de actividades ilícitas se convierte en un mero poseedor de estos, pero no su dueño, por cuanto precisamente son bienes obtenidos ilícitamente, y no solo no son de su propiedad, si no que nunca podrán serlo, y por lo tanto no ejercerá (el agente) el animus domini de estos bienes, es decir no es el propietario, de ellos, es precisamente por ello que la incautación de estos bienes por parte del estado es legítima, no hay una expropiación, sino una incautación y en esa misma línea de pensamiento, el estado actúa e incauta o comisa estos bienes; Es necesario que las autoridades empleen un criterio interpretativo racional de la ley penal tributaria así como de la ley del impuesto a la renta, ya que esta no puede ser aplicada literalmente sin observar criterios racionales, solo se está obligado a tributar respecto a bienes que son propiedad del contribuyente, y es a este a quien le corresponde la obligación de hacerlo, ahora es contradictorio que el estado sancione si se declaran los bienes ilícitamente obtenidos, ya que estaría afirmando que el agente adquirió la propiedad de estos bienes y por ello estaría obligado a tributar sobre estos, más grave aún, de ser así, acaso no se violaría el derecho a la propiedad protegido en la constitución al proceder (el estado) al comiso respectivo.

David de la Torre, socio de líder de impuestos EY, en una entrevista dada a rumbo económico el 31 de diciembre del 2014, diría que el sistema tributario en el Perú es más justo que hace diez años (década del 90), viendo que nuestra actual legislación pretende sancionar penalmente la omisión de declarar rentas obtenidas ilícitamente, realmente vivimos en un entorno fiscal más justo; cuando el estado procede a la incautación de los bienes producto del delito, acaso no procede con libertad pues estos bienes no se reputan como de propiedad del agente, como vimos en la investigación, estos bienes efectivamente nunca llegan

a ser de propiedad del que omite declarar y/o pagar impuestos, porque se ser el caso así el estado atentaría contra un derecho reconocido expresamente en la constitución política, y es el derecho a la propiedad, en cuyo caso estos le tendrían que ser devueltos al sujeto activo del delito, lo cual como vimos, no ocurre, y con mucho tino debemos afirmar.

Las Razones por las cuales el patrimonio obtenido ilícitamente no puede ser considerado como base imponible de impuestos es que se violarían los principios de no autoincriminación, dado que se obliga al contribuyente que realice un acto ilícito, que declare el cometimiento del mismo. Lo que conllevaría a que una persona declare en el ámbito tributario el cometimiento de un ilícito el cual puede ser tipificado en la ley penal. Y por lo tanto se viola un derecho constitucional, y de capacidad contributiva, así como la garantía de la garantía de que nadie está obligado a declarar contra sí mismo;

En una entrevista con José Verona , presidente del grupo Verona, otorgada a radio Exitosa el 09 de Julio del 2015, habla sobre precisamente sobre la capacidad contributiva en relación a la categoría de los contribuyentes MEPECOS o PRICOS, y como la SUNAT ahora tiene las herramientas para poder evitar que el contribuyente entre del campo de la no autoincriminación, y puede demostrar fehacientemente mediante el cruce de información la comisión del delito, lo que evitaría que entre en el campo en el que se busca al contribuyente declare pues esta información es fiscalizada en línea y no haya necesidad que este declare de manera formal para poder determinar una posible evasión tributaria.

Como vimos en la contenido de nuestra investigación, la obligatoriedad de declarar nuestros impuestos es un imperativo legal, y en el supuesto que estos sean de procedencia ilícita ciertamente no se le puede obligar a declararlos, ya que per se estaría declarando contra sí mismo, lo cual es ilegal, pero ciertamente esto se obvia con los nuevos mecanismos que la SUNAT está implementando, y haciendo uso de las tecnologías de información permite no esperar que el contribuyente declare y poder determinar cuándo es que estamos frente un delito de defraudación tributaria y contrario sensu cuando no, pues de la misma manera se podrá verificar los indicios de cuando el agente se encuentra dentro de un supuesto de haber obtenido ganancias ilícitas, en cuyo caso y según

nuestro criterio, no debería proceder con la denuncia, por cuanto la no declaración de estas ganancias violaría la garantía de que nadie está obligado a declarar contra sí mismo, recogido por el principio de no autoincriminación.

La medida más eficaz, frente a estos hechos, en realidad ya está dada, y es conforme lo dispone el decreto legislativo 1104 cuando norma lo relativo a la pérdida de dominio y decomiso de bienes producto del delito, pero esta no está siendo correctamente aplicada, ya que en esencia lo normado por la norma citada *up supra*, es lo correcto, procede el decomiso y con ello la pérdida de dominio del bien producto del delito, porque precisamente este nunca entro a la esfera de propiedad del agente, y es por ello legítima la acción del estado de proceder a su incautación, por ello esta medida debe ser adoptada en todos los casos, pero además de ello pienso que esta medida tiene que ser ampliada, porque si bien las normas relativas a la pérdida de dominio de bienes provenientes de actividades ilícitas fueron dadas, estas tenían como fundamento reforzar la lucha contra el tráfico ilícito de drogas, y no así contra delitos de orden tributario, es por ello que el espectro de esta norma debe ser ampliado, y afectar también bienes personales del agente, e incluso bienes de sociedades relacionadas, directa e indirectamente.

Esto porque por la experiencia laboral, sabemos que cuando se hacen de bienes ilícitos, se procede con legalizarlos, lo que se conoce como blanqueo de capitales, y la mejor forma de hacerlo es poniendo estos a nombre de terceros (personas naturales o jurídicas) aparentando su obtención lícita, a través de inversiones u otras artimañas más elaboradas, deviniendo en la obtención de más frutos y productos de este dinero ilegal, los que también deberían ser objeto de incautación.

Si consideramos que el estado decomisa los bienes provenientes del delito, este se convierte en un cómplice del ilícito al recibir beneficios de un acto ilícito, el cual además es prohibido y sancionado en su propio ordenamiento jurídico lo cual crea una gran contradicción, el hecho imponible ha de consistir en un hecho lícito. Esto no significa que las ganancias ilícitamente obtenidas queden en propiedad de delincuente, ni tampoco que dichos ingresos gocen del privilegio de no pagar impuestos, sino que el propio Código Penal y las normas penales pertinentes

hacen viable que los bienes obtenidos en forma ilícita, así como las ganancias de los mismos puedan ser decomisados o incautados a favor del Estado; pero para todo esto se necesita que las autoridades jurisdiccionales interpreten las normas de forma racional, y no de forma literal, si se sigue el criterio de la jurisprudencia española, podremos ver que si hay formas de evitar que se violen derechos constitucionales.

## **VII. RECOMENDACIONES.**

En aras de buscar una solución inmediata al problema, es necesario buscar el camino legal para que el proyecto de ley que se propone sea encaminado, logrando su propuesta en el parlamento, discusión y aprobación; teniendo como opción viable que este sea propuesto por el Colegio de Abogados de Lima, ya que por su larga trayectoria de lucha por los derechos, y sus fines deontológicos, está llamado a buscar que se corrija esta injusticia; si lo que se pretende es no dejar que los bienes obtenidos ilícitamente sean aprovechados ilegítimamente, este debería actuar con mayor rapidez al momento de realizar las incautaciones de decomisos, se debería eliminar los trámites burocráticos, en todo el aparato estatal cuando se tratan de ejercer medidas cautelares, comisos, etc. En favor del estado.

Para que no se violen los derechos constitucionales ya mencionados se puede adoptar las medidas que acogió la jurisprudencia española, y es que si existe de decomiso no puede sancionarse por el delito fiscal, esto porque no se habría producido el hecho imponible. En caso de no declarar impuestos y si se descubre que los ingresos que se omitieron declarar provienen de actos ilícitos, se debería excluir de responsabilidad administrativa, en caso se decida proceder con una sanción penal, así no se violaría el principio de non bis in ídem.

Se debe enseñar en los diferentes medios de formación para jueces y todos los niveles que las normas más allá de patrones jurídicos responden a situaciones humanas y como tales responde a la lógica, a la racionalidad, y la estructura jurídica a diseñado formas de cómo actuar en caso veamos una norma a todas luces contraria a la constitución, aplicando el control difuso de las normas, y criterios ajustados a derecho; es así que se deberían aplicar criterios racionales de interpretación, y ver que no se le puede imputar un delito porque solo la norma lo dice, y menos cuando esta no obedece criterios lógicos ni constitucionales.

## **VIII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.**

- Acosta, E. (1998). *Delito de defraudación tributaria*. España: Editorial Avanzada. Pamplona.
- Anónimo, 2007, *Delitos Tributarios En El Perú*, recuperado de: <http://macoar.blogspot.pe>
- Corte Suprema De Justicia del Perú - *Acuerdo Plenario 2-2009/CJ-116*
- Bacigalupo, S. (2001) *Ganancias ilícitas y derecho penal*. Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces Sociedad Anónima.
- Billegas, H. (2003). *Derecho Penal tributario*. Lima: Editorial USPM.
- Bramont, A., Luis F. (2010). *Interpretación sistemática de los delitos previstos en la Ley Penal Tributaria peruana*. Lima: Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Bellomo M. (2014). *El Sistema Procesal de los Delitos Tributarios Internos y su Incidencia en el Control de la Evasión Tributaria en el Perú Bienio 2011-2012 en la Corte de Lima*. (Tesis de maestría), Universidad San Martín de Porres, Perú). Recuperado de: [http://www.repositorioacademico.usmp.edu.pe/bitstream/usmp/1128/1/bellomo\\_mgc.pdf](http://www.repositorioacademico.usmp.edu.pe/bitstream/usmp/1128/1/bellomo_mgc.pdf)
- Bramont, A., Luis F. (1997). *Manual de derecho penal parte especial*. Lima: Editora San Marcos.
- Constitución Política Del Perú, 1993.
- Delgadillo, G. (1995). *Principios de derechos tributarios*. México: Limusa.
- Decreto legislativo 813 – Ley penal tributaria del 12/04/1996.
- Decreto legislativo 1114 – Decreto que modifica la ley penal tributaria.
- Decreto supremo 179-2004-EF – Texto único ordenado de la ley del impuesto a la renta
- Enrique, M. (2015). *Los delitos tributarios en el sistema tributario peruano*. recuperado de: <http://myslide.es/documents/trabajo-de-derecho-terminado.html>

- García, C. (2003). *Derecho penal económico parte general*. Lima: IDEMSA, Perú.
- Galarza, C. (2005). *La tributación de los actos ilícitos*. Navarra. Aranzadi S.A.
- Garrido, M. (2013). *Superintendencia del Control del Poder del Mercado*. Recuperado de: <http://www.scpm.gob.ec/wp-content/uploads/2013/08/2.2Mauricio-Garrido-El-Fraude-Tributario.pdf>
- González, S. (1995). *Teoría del bien Jurídico en el derecho penal*. México: Editorial Méx.
- Gutiérrez, C. (2005). *Iniciativa privada y economía social de mercado en La Constitución Comentada*. Tomo I. Lima: Editorial Gaceta Jurídica.
- Jakobs, G. (2006). *Ponencias presentadas en el II Curso Internacional de Derecho penal*. Lima: Editora Jurídica Grijley.
- Juan, T., Yulissa P. (2014). *Pagar o no pagar es el dilema: Las actitudes de los profesionales hacia el pago de impuestos en Lima Metropolitana*. Recuperado de: <http://www.esan.edu.pe/publicaciones/Pagar%20o%20no%20pagar%20para%20Cecosami.pdf>
- Ley 27038 – Texto Único Ordenado del código tributario.
- Ley 26461 – Ley de delitos aduaneros
- Massone, P. (1975) *Principios de Derecho Tributario*. Chile: Editorial Edeval
- Machicado, J. (2016). *La culpabilidad. Apuntes jurídicos*. Recuperado de: <http://jorgemachicado.blogspot.com/2009/03/la-culpabilidad.html>
- Mario, A. (2002) ¿cuándo se configura el delito de defraudación tributaria. Recuperado Muñoz, C. (2010). *Gaceta jurídica*. Lima: Copyrigh Gaceta Jurídica.
- Muñoz, C. (2001). *Derecho Penal Parte Especial*. España-Valencia: Editorial Tirant lo Blanch 13ª ed.
- Paredes, C. (2007). *Los Delitos tributarios en el Perú: Aspectos sustantivos y procesales*. Lima: Editorial Cultural Cuzco.

- Pinedo, H. (2013). *Análisis sistémico de los delitos incorporados a la Ley Penal Tributaria mediante el D.L. N° 1114*. Revista Prometheo CDA, Editado por el Círculo de Derecho Administrativo, de la PUCP. Lima, Perú.
- Sanabria, D. (1999). *Derecho tributario e Ilícitos Tributarios*. Lima: Editorial Gráfica Horizonte 4ta ed.
- Sánchez. V., Trelles, J. (2000). *Algunas referencias de historia de las ideas, como base de la protección de expectativas por el Derecho Penal*. Revista Cuadernos de Política Criminal. Madrid, N° 71.
- Tribunal Constitucional del Perú - *Sentencia No 05537-2007-PA/TC*
- Tribunal Constitucional del Perú - *Sentencia No. 4985-2007-AA*
- Tribunal Constitucional del Perú – *Sentencia No 4382-2007*
- Tribunal Supremo Español - *STS 28.03.200 (caso Urralburu)*
- Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Tomo único. Buenos Aires: Ediciones de Palma 7ma edición, ampliada y actualizada.
- Vidal, H. (2016). El modelo de Código Tributario para América Latina. Recuperado de: [http://www.ipdt.org/editor/docs/04\\_Rev22\\_EVH.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev22_EVH.pdf)

## **ANEXOS**

## **Anexo A: Artículo científico**

### **Título:**

Omisión de la ley penal tributaria al tipificar el delito de defraudación tributaria

### **Autor:**

Elvis Ccama Gonzales , email [eccama@dispaeru.com](mailto:eccama@dispaeru.com)

### **Resumen:**

La presente investigación que se realicé en torno al tipo penal de defraudación tributaria, siendo el centro de la investigación el indagar sobre si el patrimonio que se obtiene ilícitamente debe estar sujeto al pago de impuestos, sus antecedentes, implicancias doctrinales, análisis de tipo, implicancias constitucionales, análisis de legislación comparada; para así llegar al final a las conclusiones y recomendaciones.

El centro de la investigación se llevó a cabo en el marco temporal situado entre el 2007 a la actualidad, ya que los criterios que el tribunal constitucional ha adoptado todavía a la fecha se siguen utilizando.

El presente problema materia de investigación, tiene dos teorías, cada una explica una forma distinta de concebir al patrimonio obtenido ilícitamente; una de ellas defiende la posición que el patrimonio obtenido ilícitamente si debe pagar impuestos y su no contribución estaría en curso el delito de defraudación tributaria.

Y la otra que indica que este patrimonio obtenido ilícitamente, de ninguna manera puede ser objeto de contribución fiscal, ya que este nunca llega a ser realmente del agente, y como muestra de ello operan las figuras del comiso e incautación.

El método empleado en la presente investigación es el exploratoria y estudio de casos.

El tipo de investigación es de investigación básica, la población está compuesta por las resoluciones emitidas por el tribunal constitucional a partir del año 2007, a la fecha, siendo la muestra la recaída en los casos N.º 05537-2007-PA/TC, 4985-2007-AA, y Exp. N.º 4382-2007.

Como se podrá ver se ha llegado a la conclusión que el patrimonio obtenido ilícitamente no puede estar sujeto a contribución fiscal, dado que, de ser así, se estarían vulnerando derechos constitucionales.

**Palabras clave:**

Evasión tributaria – patrimonio ilícitamente obtenido

**Abstract**

This thesis contains the research carried out around the crime of tax fraud, being the center of the investigation investigate whether the heritage illicitly obtained should be subject to tax, criminal record, doctrinal implications, analysis type constitutional implications, analysis of comparative law; order to reach the final conclusions and recommendations.

The focus of research was carried out in the time frame set between 2007 to the present, as the criteria that the constitutional court yet adopted to date are still used.

This research problem has two theories, each explaining a different way of conceiving the assets obtained illegally; one defends the position that the assets obtained illegally whether to pay taxes and no ongoing contribution would be the crime of tax fraud.

And the other indicating that this heritage illicitly obtained, any camera can be tax contribution, since this never becomes really the agent, and as proof of this the figures of forfeiture and seizure operate.

The method used in this research is exploratory and case studies.

The research is basic research, the population is made up of the resolutions issued by the Constitutional Court from 2007 to date, being the sample relapse cases No. 05537-2007-PA / TC, 4985-2007-AA, and Exp. No. 4382-2007.

As you can see it has been concluded that the illicitly obtained assets may not be subject to tax contribution, since, if so, they would be violating constitutional rights.

**Keywords:**

tax evasion - heritage illicitly obtained.

**Introducción:**

Con motivo de marcarnos un norte, podemos empezar viendo unos de los pocos trabajos de investigación que se realizó sobre la materia que ahora nos avoca, así podemos ver el trabajo de investigación de Bellomo (2014), quien después de analizar los alcances del tipo penal de defraudación tributaria y sus implicancias contables arribó a las siguientes conclusiones: primero, el delito de la evasión tributaria en el Perú es una de las más altas en esta parte del continente, reflejada en bajos ingresos por concepto de impuestos, respecto del promedio en dicha región, ello con motivo de la evasión tributaria; segundo, la debida preparación de los de los magistrados y fiscales en materia tributaria tiene gran importancia en el control de la evasión tributaria; tercero, la existencia de pocas fiscalías especializada en delitos tributarios es no se da abasto e influye de manera negativamente en la lucha contra la evasión tributaria; cuarto, el poder judicial debe promover la creación de juzgados y salas especializadas en el procesamiento de delitos tributarios esto por ser de alta importancia para realizar un eficaz control de los delitos tributarios internos, lo cual ayudaría a un mejor control de la evasión tributaria; quinto, con el vigente sistema de justicia en cuanto al trato procesal de los delitos tributarios este influye negativamente en la tarea de controlar la evasión, tributaria ya que no cumplir con su tarea sancionadora ello se puede evidenciar con las pocas sentencias condenatorias; sexto, nuestro actual sistema de justicia no logra colmar las expectativas ya que no logra generar el ambiente en el que se tenga un mejor control de la evasión, influyendo negativamente en el control de la evasión tributaria. Bellomo (p.144).

Esto, solo es una muestra de lo poco estudiado esta problemática por el sector académico, y ello me ha llevado a realizar esta investigación, con lo que como se verá a continuación arribamos al resultado esperado, ya que resulta inconcebible que se le pida a la persona que cometa un delito declarar sus impuestos fruto de su actividad ilícita, no es posible que exista una ley que diga esto, o que en vías de interpretación de a entender ello.

A lo largo de este trabajo, podremos ver las diferentes posturas a favor y en contra, pero siempre debemos tener presente que no se puede vulnerar derechos constitucionales solo con el afán de ganar protagonismo político o mediático.

En el presente trabajo, también trataremos primeramente los aspectos generales en cuanto se refiere al marco conceptual de lagunas de las instituciones más importantes dentro del derecho tributario – Penal, debido a la gran importancia de conocer estos cimientos bajo los cuales se ha construido la legislación Penal – Tributaria, para después entrar al análisis en concreto de la Ley penal tributaria y como esta se relaciona con la ley del impuesto a renta, como es que esta norma Penal incompleta, al ser complementada por una norma extrapenal, vulnera los derechos constitucionales de los justiciables, pero en el colmo de los casos veremos como el máximo defensor de nuestros derechos, omite hacer presiones importantes, y se limita a decir que no es “competencia” aclarar estos vacíos.

¿Dónde quedaron los criterios de interpretación, el control de la constitucionalidad, el respeto de los derechos constitucionales?, ¿cómo podemos los operadores del derecho estar de brazos cruzados ante este terrible abuso?

Sin ánimo de querer adelantar conclusiones, veremos el nivel de afectación y la evidente inconstitucionalidad de normas que claramente tienen un tinte político más que humano, ¿acaso el derecho se estará deshumanizando?, el solo llegar a esa pregunta es algo realmente preocupante.

Quisiera que se ponga especial atención a cómo es que si bien este criterio de obligar a declarar ingresos provenientes de actividades ilícitas, era aceptado en muchos países, pero también veremos cómo es que aquellos que realmente hacen producción legislativa de calidad, como es el caso de Francia, y a nivel jurisprudencial, como es el caso de España, ya están tomando cartas en el asunto, es también nuestra tarea ponernos a trabajar, en mejora de nuestra legislatura.

Espero que el presente trabajo prenda esa llama de curiosidad de los nuevos investigadores, quienes tienen el deber, como profesionales del derecho, a investigar estas injusticias, y todos logremos un cambio.

### **Metodología:**

Para el presente trabajo se usó el diseño de estudio de casos, por cuanto, por la propia naturaleza de la investigación y al estar esta avocada a la realización de un examen de un aspecto en particular, en este caso la jurisprudencia en materia penal tributario en el tiempo en que estas se emitieron.

Se usaron como muestras las sentencias del tribunal constitucional 04382-2007-PA/TC, 04985-2007-PA/TC y 05537-2007-PA/TC, siendo la técnica usada para la recolección de información la de análisis de documentos, recuperación de datos de internet y comparación con sistemas extranjeros.

### **Resultados:**

Producto de la presente investigación tenemos como resultado que, los objetos, efectos y las ganancias provenientes del delito no se convierten en renta del delincuente. Al no darse este presupuesto, esto es, al no existir renta, no se podrá configurar posteriormente un delito de defraudación tributaria que tenga como autor al delincuente poseedor vicioso del objeto, efectos y ganancias producto del delito, esto está claro, pues como se pudo demostrar, el patrimonio ilícito que obtiene con el delito nunca llegaría a la esfera de poder real o dominio del agente, por cuanto, si consideramos que se debe considerar que previamente la obligación de declarar es sobre bienes que incrementen tu patrimonio, no puede ser que algo que no te pertenezca incremente tu patrimonio, esto es per se contradictorio, siendo así, las ganancias de actividades ilícitas al nunca ser parte de la propiedad del agente no incrementa su patrimonio con lo que no se da el presupuesto de la renta ni la obligación de declararla.

### **Discusión:**

Considerando los argumentos que se han expuesto, tenemos de un lado la tesis de que no se puede sancionar por defraudación tributaria por no haber declarado rentas obtenidas ilícitamente, esto al amparo de:

- Derecho constitucional a no declarar contra uno mismo
- Derecho constitucional de presunción de inocencia
- Principio de non bis in idem.
- Principio de legalidad
- Principio de capacidad contributiva.

Ente otros, y de otra parte, la tesis de quienes aseguran que si se puede sancionar por defraudación tributaria por no haber declarado rentas obtenidas ilícitamente, esto en atención debido a que de no ser así se violaría el derecho a la igualdad pues se trataría de forma distinta al contribuyente honesto, y al que no lo es, ya que se castigaría solo al que los obtiene de forma lícita y no a los que lo obtienen de forma indebida, contraviniendo el orden legal, en el mismo orden de ideas no sería justo que aquel que se enriquece ilícitamente, además de las ventajas patrimoniales.

Como es evidente, las razones por las cuales la actual legislación peruana lo permite es porque en realidad nos hemos dejado llevar por sentimentalismos, y hemos dejado de lado la verdadera labor de científicos del derecho, prefiriendo el comodísimo personal y/o social, y haciendo a un lado la hermenéutica jurídica, a través del cual llegamos a comprender cuando un hecho pese a ser socialmente aceptado no necesariamente debe ser legal, ya que de ser así se deforma la estructura jurídica de un país y con ello la moral de sus ciudadanos.

### **Conclusiones:**

La presente investigación ha podido arribar a la conclusión de ver la necesidad de proponer un proyecto de ley que modifique el artículo primero del decreto legislativo 813 o ley penal tributaria, como se la conoce, y que está en su texto integre la condición, que no constituye delito la omisión de declarar el patrimonio ilícitamente obtenido, conforme se muestra en el proyecto de ley que se anexa al presente trabajo, ya que a las luces de la investigación se puede comprobar que no es posible que el patrimonio que se obtiene como producto del delito, sea considerado como renta gravada, esto debido entre otros factores, por que la persona que obtiene rentas provenientes de actividades ilícitas se convierte

en un mero poseedor de estos, pero no su dueño, por cuanto precisamente son bienes obtenidos ilícitamente, y no solo no son de su propiedad, si no que nunca podrán serlo, y por lo tanto no ejercerá (el agente) el animus domini de estos bienes, es decir no es el propietario, de ellos, es precisamente por ello que la incautación de estos bienes por parte del estado es legítima, no hay una expropiación, sino una incautación y en esa misma línea de pensamiento, el estado actúa e incauta o comisa estos bienes; Es necesario que las autoridades empleen un criterio interpretativo racional de la ley penal tributaria así como de la ley del impuesto a la renta, ya que esta no puede ser aplicada literalmente sin observar criterios racionales, solo se está obligado a tributar respecto a bienes que son propiedad del contribuyente, y es a este a quien le corresponde la obligación de hacerlo, ahora es contradictorio que el estado sancione si se declaran los bienes ilícitamente obtenidos, ya que estaría afirmando que el agente adquirió la propiedad de estos bienes y por ello estaría obligado a tributar sobre estos, más grave aún, de ser así, acaso no se violaría el derecho a la propiedad protegido en la constitución al proceder (el estado) al comiso respectivo.

**Referencia:**

1. Ley De Rentas Italiana (...) “El artículo 14.4 (...) dispone expresamente que los ingresos derivados de actividades ilícitas sean gravables siempre y cuando se cumplan a cabalidad con dos requisitos fundamentales:

a) Que estas riquezas consideradas dentro de los ingresos gravados (hecho imponible) en la normativa impositiva explícitamente, dentro de alguna de las categorías de renta que señala la ley fiscal

b) Que las ganancias descritas no hayan sido objeto previamente de comiso o confiscación en la rama penal” (...).

2. Caso Urralburu STS 28.03.2001, tribunal supremo español.

## Anexo B: Proyecto de ley

Sumilla: Proyecto de ley que modifica el artículo primero del decreto legislativo 813, ley penal tributaria.

Proyecto de ley número \_\_\_\_\_

El colegio de abogados de Lima debidamente representado por su decano Dr. Pedro Miguel Angulo Arana, en estricto cumplimiento de lo dispuesto en el Art. 75 y 76 del reglamento del congreso de la república presenta EL SIGUIENTE PROYECTO DE LEY:

- I. Exposición de motivos donde se expresan los fundamentos de la propuesta de ley.

Es necesaria la modificación del artículo primero del decreto legislativo 813 o ley penal tributaria, como se la conoce, y que está en su texto integre la condición, que no constituye delito la omisión de declarar el patrimonio ilícitamente obtenido.

Por cuanto no es posible que el patrimonio que se obtiene como producto del delito, sea considerado como renta gravada, esto debido entre otros factores, por que la persona que obtiene rentas provenientes de actividades ilícitas se convierte en un mero poseedor de estos, pero no su dueño, por cuanto precisamente son bienes obtenidos ilícitamente, y no solo no son de su propiedad, si no que nunca podrán serlo, y por lo tanto no ejercerá (el agente) el animus domini de estos bienes, es decir no es el propietario, de ellos, es precisamente por ello que la incautación de estos bienes por parte del estado es legítima, no hay una expropiación, sino una incautación y en esa misma línea de pensamiento, el estado actúa e incauta o comisa estos bienes; Es necesario que las autoridades empleen un criterio interpretativo racional de la ley penal tributaria así como de la ley del impuesto a la renta, ya que esta no puede ser aplicada literalmente sin observar criterios racionales, solo se está obligado a tributar respecto a bienes que son propiedad del contribuyente, y es a este a quien le corresponde la obligación de hacerlo, ahora es contradictorio que el estado sancione si se

declaran los bienes ilícitamente obtenidos, ya que estaría afirmando que el agente adquirió la propiedad de estos bienes y por ello estaría obligado a tributar sobre estos, más grave aún, de ser así, acaso no se violaría el derecho a la propiedad protegido en la constitución al proceder (el estado) al comiso respectivo.

También tenemos como motivo el hecho que el patrimonio obtenido ilícitamente no puede ser considerado como base imponible de impuestos es que se violarían los principios de no autoincriminación, dado que se obliga al contribuyente que realice un acto ilícito, que declare el cometimiento del mismo. Lo que conllevaría a que una persona declare en el ámbito tributario el cometimiento de un ilícito el cual puede ser tipificado en la ley penal. Y por lo tanto se viola un derecho constitucional, y de capacidad contributiva, así como la garantía de la garantía de que nadie está obligado a declarar contra sí mismo;

II. Efecto de la vigencia de la norma que se propone sobre la legislación nacional.

La presente iniciativa legislativa propone modificar parcialmente el art. 1 del decreto legislativo 813, sin derogarlo.

III. El impacto de la presente iniciativa legislativa resulta favorable en la medida en que busca proteger e mejor manera los derechos de los ciudadanos, evitando que se procesen injustamente a ciudadanos, mejorando la calidad de la administración de justicia de nuestro ordenamiento legal, haciéndolo justo y coincidente.

IV. Fórmula legal

LEY QUE MODIFICA EL ART. 1 DEL DECRETO LEGISLATIVO 813

**DICE:**

**"Artículo 1.-** El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa."

**DEBE DECIR:**

**"Artículo 1.-** El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos producto de actividades lícitas 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."

Lima 27 de mayo del 2017

## Anexo C: Sentencia 04382-2007-PA/TC



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04382-2007-PA/TC  
LIMA  
NICOLÁS DE BARI HERMOZA QUIROZ

**SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

En Lima, a los 12 días del mes de noviembre de 2007, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los Magistrados Landa Arroyo, Mesía Ramírez, Vergara Gotelli, Beaumont Callirgos, Eto Cruz y Álvarez Miranda, pronuncia la siguiente sentencia, con el voto singular, adjunto, del magistrado Vergara Gotelli

**I. ASUNTO**

Recurso de agravio constitucional interpuesto contra la sentencia expedida por la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró improcedente la demanda de autos.

**II. ANTECEDENTES****1. Demanda**

Con fecha 8 de agosto de 2006 el recurrente interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT y contra el Tribunal Fiscal, con el objeto que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00850-4-2006, de fecha 16 de febrero de 2006, de las Resoluciones de Determinación N.º 024-03-0017911, 024-03-017912 y 024-03-0017913, de las Resoluciones de Multa N.º 024-02-065449, 024-02-0065450, y 024-02-0065930, correspondiente al impuesto a la renta de los ejercicios 1998 a 2000. Asimismo solicita que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01774-4-2006, de fecha 31 de marzo de 2006, de la Resolución de Determinación N.º 024-03-0014726 y de la Resolución de Multa N.º 024-02-005683, correspondientes al impuesto a la renta del ejercicio 1997; y que se determine la no existencia de rentas por incremento patrimonial no justificado, ni de rentas de fuente extranjera, durante los períodos 1997 a 2000. Alega que se ha vulnerado sus derechos fundamentales a la legalidad tributaria y a no ser procesado ni sancionado dos veces por el mismo hecho.

Al efecto manifiesta que por sentencia de fecha 16 de mayo de 2005, que ostenta la calidad de firme (como consecuencia de la sentencia no anulatoria emitida por la Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República de fecha 12 de diciembre de 2005), expedida por Tercera Sala Penal Especial de la Corte Superior de Justicia de Lima, fue condenado junto con su familia por los delitos de peculado y cohecho pasivo propio, por la apropiación de fondos públicos y el recibo de sobornos por un monto total de US \$ 20'550,000.00 (Veinte Millones Quinientos Cincuenta Mil y 00/100 Dólares Americanos). Dicho monto, además de los intereses generados, en



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04382-2007-PA/TC

LIMA

NICOLÁS DE BARI HERMOZA QUIROZ

virtud de los autos de incautación y decomiso expedidos por el Segundo Juzgado Especial de Lima, fueron transferidos al Fondo Especial de Administración del Dinero Obtenido Ilícitamente en perjuicio del Estado – FEDADOI, bajo la consideración que dicho dinero era de propiedad del Estado y que por tanto le debía ser devuelto. No obstante, a decir del demandante, la SUNAT, a contramano de estas consideraciones judiciales, emitió las resoluciones impugnadas, que fueron confirmadas por el Tribunal Fiscal, considerando que el patrimonio incautado era de propiedad del demandante y de su familia, siendo, en consecuencia, un patrimonio ocultado a la Administración Tributaria con el objeto de evadir el pago del impuesto a la renta correspondiente a los periodos 1995 a 2000.

De acuerdo a lo expuesto el demandante estima que la SUNAT ha vulnerado su derecho a la legalidad tributaria por cuanto ha determinado deuda tributaria e impuesto multas por hechos no previstos en la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N.º 774, al haber aplicado de manera errónea la presunción legal de incremento patrimonial no justificado, establecida en el artículo 52º de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que dicha presunción legal solamente es aplicable cuando la Administración Tributaria detecta un incremento patrimonial, siendo que los efectos de un delito y sus ganancias provenientes no constituyen un incremento patrimonial del contribuyente. Además argumenta que la aplicación de la presunción carece de sentido ya que su finalidad es impedir que el contribuyente se beneficie empleando utilidades ilícitas para dejar de pagar impuestos, siendo que en el presente caso ha quedado plenamente demostrado que la renta en cuestión tiene origen ilícito, y que está prohibido emplear una presunción para establecer un hecho que ha sido determinado ya en una resolución judicial con calidad de cosa juzgada.

Asimismo el recurrente sostiene que el derecho a no ser sancionado dos veces por un mismo hecho implica que exista identidad de sujeto, hecho y fundamento. En consecuencia, afirma que tal derecho se le ha conculcado en este caso por cuanto existe identidad de sujeto, el demandante es sujeto pasivo del proceso penal así como del procedimiento administrativo de fiscalización; de hecho, por cuanto tanto el proceso penal como el procedimiento administrativo se encuentran referidos al mismo monto de dinero; y de fundamento, ya que en ambas instancias el interés protegido es el funcionamiento del Estado.

## 2. Actuación de la parte demandada

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT mediante escrito de fecha 19 de diciembre de 2006, se apersona al proceso. Luego mediante escrito de fecha 19 de enero de 2007, solicita la concesión del uso de la palabra en la vista de la causa para realizar su informe oral.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04382-2007-PA/TC  
LIMA  
NICOLÁS DE BARI HERMOZA QUIROZ

### 3. Resolución de primer grado

El Trigésimo Juzgado Especializado en lo Civil de Lima, mediante resolución de fecha 17 de agosto de 2006, rechazó liminarmente la demanda, declarándola improcedente, por cuanto la vía del amparo no es la idónea al carecer de una etapa probatoria, la cual es exigida para el trámite de la pretensión en vista de que se necesita corroborar si la suma de dinero que ha sido objeto de incautación corresponde al equivalente o a parte de las sumas que pertenecieran a las cuentas que el recurrente mantuvo en el extranjero, siendo la vía adecuada el proceso contencioso administrativo.

### 4. Sentencia de segundo grado

La recurrida confirmó la apelada por los mismos fundamentos, aduciendo además que el recurrente no había demostrado que la vía del amparo fuera la idónea para la dilucidación del presente proceso.

## III. FUNDAMENTOS

### *Precisión del petitorio de la demanda*

1. Del análisis del expediente en su conjunto se deriva que el demandante pretende que el Tribunal Constitucional declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00850-4-2006, de 16 de febrero de 2006, así como de las Resoluciones de Determinación N.º 024-03-0017911, 024-030-017912 y 024-03-0017913; además de las Resoluciones de Multa N.º 024-02-065449, 024-02-0065450 y 024-02-0065930, correspondiente al impuesto a la renta de los ejercicios 1998 a 2000. Del mismo modo solicita la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01774-4-2006, de 31 de marzo de 2006, de la Resolución de Determinación N.º 024-03-0014726; y de la Resolución de Multa N.º 024-02-005683, correspondientes al impuesto a la renta del ejercicio 1997, con la finalidad que se determine la inexistencia de rentas por incremento patrimonial no justificado, ni de rentas de fuente extranjera, durante los periodos 1997 a 2000. Considera que dichas resoluciones vulneran sus derechos fundamentales a la legalidad tributaria y a no ser procesado ni sancionado dos veces por el mismo hecho.

### *Análisis del caso concreto*

El argumento central del demandante es el siguiente: “[e]l Poder Judicial ha determinado que el dinero que obtuvo el demandante y su familia por la comisión del peculado fue objeto del delito, no propiedad del delincuente, sino del Estado,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04382-2007-PA/TC

LIMA

NICOLÁS DE BARI HERMOZA QUIROZ

porque se trataron de fondos públicos sobre los que recayó la acción de apoderamiento por violación de los deberes de función como Comandante General del Ejército de Nicolás de Bari Hermoza Ríos” (folio 206).

3. Asimismo señala que “los fondos públicos que son el objeto de acción del peculado no ingresaron al patrimonio del contribuyente, de allí que la SUNAT no pueda determinar renta gravada no declarada empleando la presunción del artículo 152, pues como se vuelve a reiterar el dinero de las cuentas bancarias de Suiza nunca ingresó al patrimonio de los demandantes, jamás fui propietario del mismo. Los fondos públicos depositados en Suiza han sido restituidos a su propietario, el Estado del Perú, mediante decomiso, conforme al auto del Segundo Juzgado Penal Especial de Lima de fecha 21 de noviembre de 2003” (folio 207).
4. De lo anterior se deriva que, en estricto, la cuestión controvertida en el caso concreto está referida a la interpretación del artículo 52º de la Ley del Impuesto a la Renta que ha realizado la administración tributaria. De acuerdo con este artículo “*se presume de pleno derecho que los incrementos patrimoniales cuyo origen no puede ser justificado por el contribuyente o responsable constituyen renta neta no declarados por éstos*”; además señala que dichos incrementos patrimoniales “*no pueden sustentarse con utilidades derivadas de actividades ilícitas*”. La pregunta a contestar entonces es la siguiente: ¿la administración tributaria actuó legítimamente al aplicar al demandante el artículo 52º de la Ley de Impuesto a la Renta?
5. A juicio del Tribunal Constitucional, para el artículo 52º antes mencionado no es relevante el origen –lícito o ilícito– del incremento patrimonial por tres razones fundamentalmente. Primero, porque de acuerdo con el artículo 74º de la Constitución no es función de la administración tributaria, ni tiene facultades para ello, determinar la procedencia lícita o ilícita de una renta específica; más aún sería absurdo y contraproducente pretender que se le exija a la administración tributaria, en casos como este, evaluar y determinar el título jurídico del incremento patrimonial.
6. Segundo, que la administración tributaria tenga que verificar previamente si el incremento patrimonial no justificado proviene de rentas lícitas o ilícitas es una exigencia irrazonable que tornaría en inviable la realización de sus facultades tributarias. En tercer lugar, porque el impuesto a la renta grava hechos o actividades económicas, no las conductas de las personas en función de si estas son lícitas o ilícitas; de lo contrario, se establecería un antecedente negativo muy grave porque para que una persona se exima de sus obligaciones tributarias bastaría que ésta alegue la ilicitud de sus utilidades; lo cual quebraría el principio constitucional



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04382-2007-PA/TC

LIMA

NICOLÁS DE BARI HERMOZA QUIROZ

tributario de igualdad (artículo 74º de la Constitución) frente a aquellas personas que cumplen, de acuerdo a ley, con sus obligaciones tributarias.

7. En este punto, por ello, el Tribunal Constitucional coincide con la interpretación realizada por el Tribunal Fiscal, en cuyo criterio :

[...] resulta impertinente el argumento del recurrente según el cual no procede la aplicación de la mencionada presunción, en tanto la Administración tuvo conocimiento del origen ilícito del dinero (...); toda vez que, como se ha indicado, no cabe la justificación del incremento patrimonial detectado a aquél con el resultado de actividades ilícitas como pretende hacerlo el recurrente, careciendo de relevancia a avocarse a discutir si el impuesto a la renta grava las rentas provenientes de actividades ilegales, toda vez que operada la presunción bajo análisis, lo cual ocurre ante la falta de justificación del incremento patrimonial establecido, se presume de pleno derecho que las rentas que habría generado éste constituyen renta gravable (...). (Cfr. RTF 07300-2-2003, RTF 07335-4-2003 y RTF 01692-4-2006)

8. De acuerdo con el artículo 52º de la Ley del Impuesto a la Renta, lo relevante es que la administración tributaria determine si el administrado ha tenido un incremento patrimonial injustificado y, de ser así, que aquél no pretenda justificar dicho incremento sobre la base de actividades económicas ilícitas. Por ejemplo, una persona no podría justificar su incremento patrimonial con utilidades provenientes del tráfico ilícito de drogas.

9. En el presente caso, los demandantes tuvieron un incremento patrimonial que no pudieron justificar, por lo cual la administración tributaria, sobre *base presunta*, legítimamente tenía la facultad de determinar de oficio el impuesto a la renta, de conformidad con el artículo 93º de la Ley del Impuesto a la Renta. Este criterio del Tribunal Fiscal es constitucional, en la medida que, como ya se dijo, la administración tributaria no determina la licitud o ilegalidad del incremento patrimonial –tampoco los procedimientos tributarios están dirigidos a tal fin–, sino que se limita a acotar el correspondiente impuesto cuando dicho incremento no puede ser justificado por el contribuyente.

10. Es paradójico que, en el fondo, lo que hacen los demandantes es querer justificar su incremento patrimonial en un momento dado con actividades que en el proceso penal respectivo han sido consideradas como ilícitas, producto de la comisión de los delitos de peculado y del cohecho pasivo propio; lo cual está expresamente prohibido, como se ha visto, por el artículo 52º de la Ley del Impuesto a la Renta,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04382-2007-PA/TC

LIMA

NICOLÁS DE BARI HERMOZA QUIROZ

cuando señala que el incremento patrimonial no puede ser justificado con utilidades provenientes de actividades ilícitas.

11. Finalmente, los demandantes sostienen que la determinación del impuesto a la renta que realizó la administración tributaria constituye una doble sanción, pues en el proceso penal ya se les ha impuesto una condena. Este argumento del demandante carece de sustento y no puede ser acogido por el Tribunal Constitucional porque es obvio que la determinación del impuesto a la renta no constituye una sanción penal y porque la función de la administración tributaria no es imponer penas. Como tampoco por su propia naturaleza y por los bienes jurídicos que protege, el proceso penal no puede ser considerado equiparable al procedimiento de determinación tributaria. La obviedad de la sustancial diferencia entre ellos releva a este Colegiado de mayores consideraciones al respecto.
12. Por lo señalado puede concluirse que la administración tributaria no ha vulnerado el principio de legalidad tributaria, tampoco el derecho a no ser procesado y sancionado dos veces por el mismo hecho. En consecuencia la demanda debe ser declarada infundada en todos sus extremos.

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

#### HA RESUELTO

Declarar **INFUNDADA** la demanda de autos.

Publíquese y notifíquese.

SS.

LANDA ARROYO  
MESÍA RAMÍREZ  
BEAUMONT CALLIRGOS  
ETO CRUZ  
ÁLVAREZ MIRANDA

Lo que certifico:

Dr. Daniel Fajardo Rivas de Heyra  
SECRETARIO REGISTRADOR (E)



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Exp. 04382-2007-PA/TC  
LIMA  
NICOLÁS DE BARI HERMOZA QUIROZ

### VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO VERGARA GOTELLI

Emito el presente fundamento de voto por los fundamentos siguientes:

1. Con fecha 8 de agosto de 2006 el recurrente interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y contra el Tribunal Fiscal, con la finalidad que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00850-4-2006 de fecha 16 de febrero de 2006; de las Resoluciones de Determinación Ns° 024-03-0017911, 024-030-017912 y 024-03-0017913; de las Resoluciones de Multa Nros. 024-02-065449, 024-02-0065450 y 024-02-0065930, correspondientes al impuesto a la renta de los ejercicios 1998 y 2000. Asimismo solicita se declare la nulidad de la resolución del Tribunal Fiscal N° 01774-4-2006 del 31 de marzo de 2006; de la Resolución de Determinación N° 024-03-0014726, y de la Resolución de Multa N° 024-02-005683, correspondientes al impuesto a la renta del ejercicio 1997; y que se determine la inexistencia de rentas por incremento patrimonial no justificado ni de rentas de fuente extranjera, durante los periodos 1997 al 2000. Sostiene que con dichas resoluciones se le han vulnerado sus derechos fundamentales a la legalidad tributaria y a no ser procesado ni sancionado dos veces por el mismo hecho.
2. Las instancias precedentes declararon la improcedencia liminar de la demanda considerando que existe una vía igualmente satisfactoria para la dilucidación de la controversia.
3. Entonces tenemos que el tema de la alzada trata de un rechazo liminar de la demanda (*ab initio*), en las dos instancias (grados) precedentes, lo que significa que no hay proceso y por lo tanto no existe demandado (emplazado). Por ello cabe mencionar que si el Superior revoca el auto venido en grado para vincular a quien todavía no es demandado porque no ha sido emplazado por notificación expresa y formal, corresponde entonces revocarlo y ordenar al inferior a admitir la demanda a trámite y correr traslado de ella al demandado. Lo que se pone en conocimiento es "el recurso interpuesto" y no la demanda, obviamente, mandato que tiene el propósito de vincular al pretense demandado con lo que resulte de la intervención de este tribunal en relación específica al auto cuestionado. Cabe mencionar que el artículo 47° del Código Procesal Constitucional es copia del artículo 427° del Código Procesal Civil en su parte final que dice: "*Si la resolución que declara la improcedencia fuese apelada, el Juez pondrá en*



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2

*conocimiento del demandado el recurso interpuesto. La resolución superior que resuelva en definitiva la improcedencia, produce efectos para ambas partes.*”, numeral que precisamente corresponde al rechazo in limine de la demanda y las posibilidades que señala para el superior (confirmar o revocar el auto apelado).

4. Es por ello que al concedérsele al actor el recurso extraordinario de agravio constitucional, el **principio de limitación** aplicable a toda la actividad recursiva le impone en este caso al Tribunal Constitucional (Tribunal de alzada) la limitación de sólo referirse al tema del cuestionamiento a través del recurso de agravio constitucional, y nada más. Por ello es que el recurso de apelación concedido y notificado al que debería ser considerado demandado, si la sala superior revoca el auto cuestionado, produce efectos para ambas partes.
5. Por cierto es pues que si el Superior revoca el auto venido en grado, para vincular a quien todavía no es demandado, tiene que ponérsele en su conocimiento “el recurso interpuesto” y no la demanda, obviamente.
6. En atención a lo señalado se concluye en que es materia de la alzada el pronunciamiento por este tribunal del rechazo liminar, estando en facultad sólo para pronunciarse por la confirmatoria del auto recurrido o por su revocatoria; sin embargo este colegio ha venido considerando que excepcionalmente podría ingresar al fondo, para darle la razón al demandante, en casos de suma urgencia cuando se verifique la existencia de situaciones de hecho que exijan la tutela urgente, es decir cuando se evidencie estado de salud grave o edad avanzada del demandante.
7. En el presente caso no se evidencia que este Tribunal tenga que realizar un pronunciamiento de emergencia, puesto que no se verifica una situación de tutela urgente, por lo que sólo se debe limitar a corroborar si existen razones suficientes para revocar el auto de rechazo liminar o no.
8. Se tiene de autos que el demandante utilizando el proceso constitucional de amparo pretende declarar la nulidad de una serie de resoluciones administrativas acusando en un órgano administrativo del Estado decisiones que consideran equivocadas, evacuadas dentro de un proceso de su competencia conducido por los cauces de la ley, no pudiéndose desnaturalizar la finalidad que tienen los procesos constitucionales con pretensiones interesadas. Pero en todo caso si el demandante considera que dichas resoluciones son arbitrarias y contravienen derechos constitucionales, tiene expedita la vía contencioso administrativa para cuestionarlas, siendo ésta una vía igualmente satisfactoria, puesto que por la naturaleza de la pretensión se observa que es necesario

2



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

3

una vía que cuente con etapa probatoria para que puedan actuarse las pruebas aportadas por las partes, etapa de la que carecen los procesos constitucionales.

9. Por tanto confirmando el auto de rechazo liminar la demanda debe ser declarada improcedente en atención al inciso 2) del artículo 5° del Código Procesal Constitucional.

En consecuencia mi voto es porque se **CONFIRME** el auto de rechazo liminar.

S.

**VERGARA GOTELLI**

Dr. Daniel Rivas Rivaquén

Dr. Daniel Rivas Rivaquén  
SECRETARIO RELATOR (E)

3

## Anexo D: Sentencia 04985-2007-PA/TC



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 05537-2007-PA/TC

LIMA

CARLA ELEONORA HERMOZA QUIROZ

### SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 12 días del mes de diciembre de 2008, la Sala Primera del Tribunal Constitucional, integrada por los Magistrados Landa Arroyo, Beaumont Callirgos y Eto Cruz, pronuncia la siguiente sentencia

#### ASUNTO

El recurso de agravio constitucional interpuesto por doña Carla Eleonora Hermoza Quiroz contra la sentencia expedida por la Séptima Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 306, su fecha 4 de abril de 2007, que declaró improcedente la demanda de autos.

#### ANTECEDENTES

##### 1. Demanda

Con fecha 8 de agosto de 2006 el recurrente interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT y contra el Tribunal Fiscal, con el objeto que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01776-4-2006, de fecha 31 de marzo de 2006, de las Resoluciones de Determinación N.º 024-03-0014723, 024-030-014724 y 024-03-0014725, y de las Resoluciones de Multa N.ºs 024-02-00056860, 024-02-00056861, y 024-02-00056862, correspondientes al impuesto a la renta de los ejercicios de 1995 a 1997.

Asimismo solicita que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01815-4-2006, de fecha 5 de abril de 2006, de las Resoluciones de Determinación N.ºs 024-03-0017908, 024-03-0017909, 024-03-0017910, de las Resoluciones de Multa N.ºs 024-02-0065447 y 024-02-0065448 correspondientes al impuesto a la renta de los ejercicios de 1998 a 2000, y de la Resolución de Multa N.º 024-02-0065929 girada por no haber comparecido ante la Administración el 22 de noviembre de 2002 conforme fue requerida mediante Citación N.º 010023148670-2002/A0205. Igualmente agrega que se han vulnerado sus derechos fundamentales a la legalidad tributaria y a no ser procesado ni sancionado dos veces por un mismo hecho.

Finalmente solicita que se determine la no existencia de rentas por incremento patrimonial no justificado, ni de rentas de fuente extranjera, durante los períodos de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 05537-2007-PA/TC

LIMA

CARLA ELEONORA HERMOZA QUIROZ

1995 a 2000. Alega que se ha vulnerado sus derechos fundamentales a la legalidad tributaria y a no ser procesado ni sancionado dos veces por el mismo hecho.

La recurrente sustenta su demanda sobre la base de los argumentos siguientes:

a) Respecto de la alegada vulneración del derecho a la legalidad tributaria:

- El artículo 74.º de la Constitución garantiza que a la persona solamente se le impongan las obligaciones tributarias y se le someta a cobranza coactiva, por los hechos que estén tipificados en la ley tributaria como generadores del impuesto a la renta, no encontrándose entre ellas las rentas ilícitas.
- La demandante, junto con otros integrantes de su familia, mediante sentencia de fecha 16 de mayo de 2005, expedida por la Tercera Sala Penal Especial de la Corte Superior de Justicia de Lima, la misma que tiene la calidad de firme, fue condenada por cohecho pasivo propio.
- Sin perjuicio de ello, mediante auto dictado por el Segundo Juzgado Penal Especial de Lima de fecha 21 de noviembre de 2003, se dispuso la incautación del total del dinero obtenido como consecuencia del delito antes mencionado, así como los intereses y ganancias que produjo dicha suma.
- A pesar que en el proceso penal se determinó que el dinero depositado en las cuentas bancarias de Suiza era propiedad del Estado, la SUNAT estableció que dicho dinero formaba parte del patrimonio de la demandante, ya que constituyó renta por incremento patrimonial no justificado y renta de fuente extranjera no declarada por la contribuyente durante el periodo de 1995 al 2000.
- La presunción a la que hace referencia el artículo 52 de la Ley de Impuesto a la Renta (que, en consecuencia, no consagra un tipo tributario) es relativa, por lo que solamente se utiliza cuando la administración tributaria no ha podido determinar la existencia o inexistencia del hecho imponible mediante prueba. En ese sentido, sostiene que para que opere la presunción legal de incremento patrimonial no justificado exige imputar el bien a una persona por ser su titular.
- El empleo por parte de la demandada del artículo 52.º de la Ley de Impuesto a la Renta para gravar el dinero depositado en los Bancos suizos resulta equivocado por lo siguiente: a) La presunción legal es aplicable solamente cuando la Administración Tributaria detecta un incremento patrimonial; sin embargo, el objeto de los delitos cometidos por los demandantes no puede constituir



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 05537-2007-PA/TC

LIMA

CARLA ELEONORA HERMOZA QUIROZ

1995 a 2000. Alega que se ha vulnerado sus derechos fundamentales a la legalidad tributaria y a no ser procesado ni sancionado dos veces por el mismo hecho.

La recurrente sustenta su demanda sobre la base de los argumentos siguientes:

a) Respecto de la alegada vulneración del derecho a la legalidad tributaria:

- El artículo 74.º de la Constitución garantiza que a la persona solamente se le impongan las obligaciones tributarias y se le someta a cobranza coactiva, por los hechos que estén tipificados en la ley tributaria como generadores del impuesto a la renta, no encontrándose entre ellas las rentas ilícitas.
- La demandante, junto con otros integrantes de su familia, mediante sentencia de fecha 16 de mayo de 2005, expedida por la Tercera Sala Penal Especial de la Corte Superior de Justicia de Lima, la misma que tiene la calidad de firme, fue condenada por cohecho pasivo propio.
- Sin perjuicio de ello, mediante auto dictado por el Segundo Juzgado Penal Especial de Lima de fecha 21 de noviembre de 2003, se dispuso la incautación del total del dinero obtenido como consecuencia del delito antes mencionado, así como los intereses y ganancias que produjo dicha suma.
- A pesar que en el proceso penal se determinó que el dinero depositado en las cuentas bancarias de Suiza era propiedad del Estado, la SUNAT estableció que dicho dinero formaba parte del patrimonio de la demandante, ya que constituyó renta por incremento patrimonial no justificado y renta de fuente extranjera no declarada por la contribuyente durante el periodo de 1995 al 2000.
- La presunción a la que hace referencia el artículo 52 de la Ley de Impuesto a la Renta (que, en consecuencia, no consagra un tipo tributario) es relativa, por lo que solamente se utiliza cuando la administración tributaria no ha podido determinar la existencia o inexistencia del hecho imponible mediante prueba. En ese sentido, sostiene que para que opere la presunción legal de incremento patrimonial no justificado exige imputar el bien a una persona por ser su titular.
- El empleo por parte de la demandada del artículo 52.º de la Ley de Impuesto a la Renta para gravar el dinero depositado en los Bancos suizos resulta equivocado por lo siguiente: a) La presunción legal es aplicable solamente cuando la Administración Tributaria detecta un incremento patrimonial; sin embargo, el objeto de los delitos cometidos por los demandantes no puede constituir



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 05537-2007-PA/TC

LIMA

CARLA ELEONORA HERMOZA QUIROZ

incremento patrimonial del contribuyente; b) la finalidad de la limitación probatoria es impedir que el contribuyente se beneficie empleando utilidades ilícitas para dejar de pagar impuestos; sin embargo, los demandantes han invocado el origen delictivo del dinero no para beneficiarse, sino para hacer ver a la Administración Tributaria que ya habían sido sancionados penalmente por su obtención y restituido al Estado; y c) la prohibición de emplear una presunción para establecer un hecho que ha sido determinado ya en una resolución judicial con calidad de cosa juzgada.

- Solo el dinero que haya ingresado al patrimonio del contribuyente puede ser considerado como renta. Así, los objetos, efectos y las ganancias del delito no ingresan al patrimonio del delincuente, por lo que no pueden ser considerados como hechos imposables generadores del impuesto a la renta.

b) Respecto a la alegada vulneración del derecho a no ser procesados ni sancionados por los mismos hechos:

- *Identidad de sujetos.*- sustenta la satisfacción de dicho presupuesto en el hecho que mientras que en el proceso penal ostentan la calidad de condenados, en los procedimientos administrativos de fiscalización, contencioso-tributario y de cobranza coactiva, ostentan la condición de deudores tributarios.

- *Identidad de hechos.*- requisito que se cumpliría toda vez que en el proceso penal la demandante fue condenada por la comisión del delito de cohecho pasivo propio en agravio del Estado. Como consecuencia de la sentencia condenatoria, el Estado recibió, vía incautación y decomiso: el total de los sobornos que constituyeron los efectos del cohecho pasivo propio, depositados también en las cuentas bancarias de Suiza, y el total de los intereses, ganancias de capital y los resultados de inversión que constituyeron las ganancias derivadas del cohecho pasivo propio. Por su parte, el procedimiento administrativo de fiscalización que los determina como deudores tributarios de impuesto a la renta se sustenta precisamente en el monto depositado en las cuentas en el extranjero que según refiere la Administración Tributaria, pertenece al patrimonio de la demandante. Por lo tanto, se advierte que tanto en el proceso penal como en los procedimientos administrativos tributarios se les procesa y sanciona por el dinero depositado en bancos extranjeros.

- *Identidad de fundamento.*- porque en ambos procesos, el procesamiento y la sanción se sustenta en el hecho que el interés protegido es el funcionamiento del Estado. En efecto, la demandante argumenta que en el proceso penal se pretende



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 05537-2007-PA/TC

LIMA

CARLA ELEONORA HERMOZA QUIROZ

sancionar al funcionario público que actúe en violación de sus deberes de función; mientras que en el procedimiento administrativo se busca sancionar a aquellos que incumplan sus obligaciones tributarias.

## 2. Actuación de la parte demanda

La SUNAT se apersona al proceso argumentando que la demanda debe declararse improcedente toda vez que ha sido planteada en una vía inadecuada ya que existen otras igualmente satisfactorias como el proceso penal. Asimismo agrega que su actuación se enmarca en estricto cumplimiento de lo previsto por la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento; en ese sentido, carece de asidero lo alegado por la demandante respecto a la justificación del referido incremento patrimonial. Por otro lado menciona que los procesos aludidos por la demandante tienen naturaleza y características diferentes; por consiguiente, no puede ampararse lo solicitado por la demandante.

## 3. Resolución de primer grado

El Décimo Juzgado Especializado en lo Civil de Lima, mediante resolución de fecha 17 de agosto de 2006, rechazó liminarmente la demanda, declarándola improcedente, por cuanto (i) la demanda no se encuentra referida directamente al contenido constitucionalmente protegido de los derechos de legalidad tributaria y a no ser procesado y sancionado dos veces por un mismo hecho, sino a cuestionar la constitucionalidad de la determinación efectuada por la administración tributaria; y (ii) la vía del amparo no es la idónea al carecer de una etapa probatoria, la cual es exigida para el trámite de la pretensión en vista de que se necesita corroborar la existencia o no de rentas del demandante.

## 4. Sentencia de segundo grado

La recurrida confirmó la apelada aduciendo que la recurrente no había demostrado que la vía del amparo fuera la idónea para la dilucidación del presente proceso toda vez que dicha evaluación no debía realizarse exclusivamente en función a la temporalidad promedio de la solución de la controversia.

## FUNDAMENTOS

### *Precisión del petitorio de la demanda*

1. Del análisis del expediente en su conjunto se desprende que la demandante pretende que el Tribunal Constitucional declare la nulidad de la Resolución del Tribunal



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 05537-2007-PA/TC  
LIMA

CARLA ELEONORA HERMOZA QUIROZ

Fiscal N.º 01776-4-2006, de fecha 31 de marzo de 2006, de las Resoluciones de Determinación N.ºs 024-03-0014723, 024-030-014724 y 024-03-0014725, y de las Resoluciones de Multa N.ºs 024-02-00056860, 024-02-00056861, y 024-02-00056862, correspondientes al impuesto a la renta de los ejercicios de 1995 a 1997. Asimismo solicita que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01815-4-2006, de fecha 5 de abril de 2006, de la Resoluciones de Determinación N.º 024-03-0017908, 024-03-0017909, 024-03-0017910, de las Resoluciones de Multa N.º 024-02-0065447, 024-02-0065448 y 024-02-0065929 correspondientes al impuesto a la renta de los ejercicios de 1998 a 2000, con la finalidad que se determine la inexistencia de rentas por incremento patrimonial no justificado, ni de rentas de fuente extranjera, durante los períodos de 1995 a 2000; lo que habría vulnerado el principio de legalidad tributaria y el derecho a no ser procesado y sancionado dos veces por lo mismo.

***Análisis del caso concreto***

2. El argumento central del demandante es el siguiente: “[e]l Poder Judicial ha determinado que el dinero que obtuvo la demandante y su familia por la comisión del peculado fue objeto del delito, no propiedad del delincuente, sino del Estado, porque se trataron de fondos públicos sobre los que recayó la acción de apoderamiento por violación de los deberes de función como Comandante General del Ejército de Nicolás de Bari Hermoza Ríos” (folio 221).
3. Asimismo señala que “los fondos públicos que son el objeto de acción del peculado no ingresaron al patrimonio del contribuyente, de allí que la SUNAT no pueda determinar renta gravada no declarada empleando la presunción del artículo 152, pues, como se vuelve a reiterar, el dinero de las cuentas bancarias de Suiza nunca ingresó al patrimonio de los demandantes, jamás fui propietario[a] del mismo. Los fondos públicos depositados en Suiza han sido restituidos a su propietario, el Estado del Perú, mediante decomiso, conforme al auto del Segundo Juzgado Penal Especial de Lima de fecha 21 de noviembre de 2003” (folio 222).
4. De lo anterior se infiere que, en estricto, la cuestión controvertida en el caso concreto está referida a la interpretación del artículo 52º de la Ley del Impuesto a la Renta que ha realizado la administración tributaria. De acuerdo con este artículo “se presume de pleno derecho que los incrementos patrimoniales cuyo origen no puede ser justificado por el contribuyente o responsable constituyen renta neta no declarados por éstos”; además señala que dichos incrementos patrimoniales “no pueden sustentarse con utilidades derivadas de actividades ilícitas”. La pregunta a contestar, entonces, es la siguiente: ¿la administración tributaria actuó



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 05537-2007-PA/TC

LIMA

CARLA ELEONORA HERMOZA QUIROZ

legítimamente al aplicar al demandante el artículo 52º de la Ley de Impuesto a la Renta?

5. A juicio del Tribunal Constitucional, para el artículo 52º antes mencionado no es relevante el origen –lícito o ilícito– del incremento patrimonial por tres razones fundamentalmente. Primero, porque de acuerdo con el artículo 74º de la Constitución r.o es función de la administración tributaria, ni tiene facultades para ello, determinar la licitud o ilicitud de una renta específica; más aún sería absurdo y contraproducente pretender que se le exija a la administración tributaria, en casos como este, evaluar y determinar el título jurídico de un determinado incremento patrimonial.
6. Segundo, que la administración tributaria tenga que verificar previamente si el incremento patrimonial no justificado proviene de rentas lícitas o ilícitas es una exigencia irrazonable que tornaría inviable la realización de sus facultades. En tercer lugar, porque en buena cuenta el impuesto a la renta grava las ganancias, esto es, los beneficios económicos que, como tales, han sido recogidos por el Ley del Impuesto a la Renta, no las conductas de los contribuyentes en función de si estas son lícitas o ilícitas; de lo contrario, se establecería un antecedente negativo muy grave porque para que una persona se exima de sus obligaciones tributarias bastaría que ésta alegue la ilicitud de las mismas, lo cual quebraría el principio constitucional tributario de igualdad (artículo 74º de la Constitución) frente a aquellas personas que, atendiendo al deber de contribuir, cumplen sus obligaciones tributarias.
7. En este punto, por ello, el Tribunal Constitucional coincide con la interpretación realizada por el Tribunal Fiscal, en cuyo criterio

[...] resulta impertinente el argumento del recurrente según el cual no procede la aplicación de la mencionada presunción, en tanto la Administración tuvo conocimiento del origen ilícito del dinero (...); toda vez que, como se ha indicado, no cabe la justificación del incremento patrimonial detectado a aquél con el resultado de actividades ilícitas como pretende hacerlo el recurrente, careciendo de relevancia a avocarse a discutir si el impuesto a la renta grava las rentas provenientes de actividades ilegales, toda vez que operada la presunción bajo análisis, lo cual ocurre ante la falta de justificación del incremento patrimonial establecido, se presume de pleno derecho que las rentas que habría generado éste constituyen renta gravable (...). (Cfr. RTF 07300-2-2003, RTF 07335-4-2003 y RTF 01692-4-2006)



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 05537-2007-PA/TC

LIMA

CARLA ELEONORA HERMOZA QUIROZ

8. De acuerdo con el artículo 52° de la Ley del Impuesto a la Renta, lo relevante es que la administración tributaria determine si el administrado ha tenido un incremento patrimonial injustificado y, de ser así, que aquel no pretenda sustraerse del pago de impuesto justificando dicho incremento en su patrimonio sobre la base de actividades económicas ilícitas. Por ejemplo, una persona no podría justificar su incremento patrimonial con utilidades provenientes del tráfico ilícito de drogas.
9. En el presente caso, los demandantes tuvieron un incremento patrimonial que no pudieron justificar, por lo cual la administración tributaria, sobre base presunta, legítimamente tenía la facultad de determinar de oficio el monto adeudado, de conformidad con el artículo 93° de la Ley del Impuesto a la Renta. Este criterio del Tribunal Fiscal es constitucional, en la medida que, como ya se dijo, la administración tributaria no determina la licitud o ilegalidad del incremento patrimonial —tampoco los procedimientos tributarios están dirigidos a tal fin—, sino que se limita a acotar el correspondiente impuesto cuando dicho incremento no puede ser justificado por el contribuyente.
10. Es paradójico que, en el fondo, lo que pretenden los demandantes es querer justificar su incremento patrimonial en un momento dado con actividades que en el proceso penal respectivo han sido consideradas como ilícitas, producto de la comisión del delito de cohecho pasivo propio; lo cual está expresamente prohibido, como se ha visto, por el artículo 52° de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando señala que el incremento patrimonial no puede ser justificado con utilidades provenientes de actividades ilícitas.
11. Finalmente, los demandantes sostienen que la determinación del impuesto a la renta que realizó la administración tributaria constituye una doble sanción, pues en el proceso penal ya se les ha impuesto una condena. Este argumento del demandante carece de sustento y no puede ser acogido por el Tribunal Constitucional porque es obvio que la determinación del impuesto a la renta no constituye una sanción penal y porque la función de la administración tributaria no es imponer penas. Como tampoco por su propia naturaleza y por los bienes jurídicos que protege, el proceso penal no puede ser considerado equiparable a la determinación tributaria. La obviedad de la sustancial diferencia entre ellos releva a este Colegiado de mayores consideraciones al respecto.
12. Por lo señalado puede concluirse que la administración tributaria no ha vulnerado el principio de legalidad tributaria, tampoco el derecho a no ser procesado y sancionado dos veces por el mismo hecho.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 05537-2007-PA/TC

LIMA

CARLA ELEONORA HERMOZA QUIROZ

13. Por otro lado, estando a que también ha sido cuestionada la emisión de la Resolución de Multa girada por no haber comparecido ante la Administración el 22 de noviembre de 2002 conforme fue requerida mediante Citación N.º 010023148670-2002/A0205, y no se ha esgrimido ningún alegato al respecto, corresponde desestimar su impugnación constitucional.

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

**HA RESUELTO**

Declarar **INFUNDADA** la demanda.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**LANDA ARROYO  
BEAUMONT CALLIRGOS  
ETO CRUZ**

**Lo que certifico**



**FRANCISCO MORALES SARAVIA**  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

## Anexo E: Acuerdo plenario 01/-2009-CJ-116

**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA****V PLENO JURISDICCIONAL DE LAS SALAS PENALES  
PERMANENTE Y TRANSITORIAS****ACUERDO PLENARIO N° 1-2009/CJ-116**

**FUNDAMENTO: ARTÍCULO 116° TUO LOPJ**  
**ASUNTO: RONDAS CAMPESINAS Y DERECHO PENAL**

Lima, trece de noviembre de dos mil nueve.-

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

**ACUERDO PLENARIO****I. ANTECEDENTES**

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

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

3°. En el presente caso, el Pleno decidió tomar como referencia las distintas Ejecutorias Supremas que analizan y deciden sobre la relevancia jurídico penal de los diferentes delitos imputados a los que integran Rondas Campesinas o Comunales, en especial los



**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA**  
**V PLENO JURISDICCIONAL PENAL**

---

delitos de secuestro, lesiones, extorsión, homicidio y usurpación de autoridad, en relación con los artículos 2°.19, 89° y 149° de la Constitución, y el Convenio número 169 de la Organización Internacional del Trabajo “*sobre pueblos indígenas y tribales en países independientes*”, del 27 de junio de 1989, aprobado por Resolución Legislativa número 26253, del 5 de diciembre de 1993, así como –en particular- los artículos 14°, 15°, 20°.8, 21°, 45°.2 y 46°.8 y 11 del Código Penal -en adelante, CP-.

Al respecto es de observar dos datos importantes. En primer lugar, que con gran frecuencia la conducta penal atribuida a quienes integran las Rondas Campesinas se desarrolla en un ámbito rural, aunque en no pocos casos –siendo rurales- en áreas colindantes o de fácil comunicación y acceso con zonas urbanas donde ejercen jurisdicción los jueces del Poder Judicial. En segundo lugar, que los delitos imputados, según se anotó, se refieren a tipologías donde la violencia y la coacción son medios comunes de comisión, los cuales por su naturaleza tienen en la legislación vigente penas muy altas.

Las diversas Salas Penales de este Supremo Tribunal en numerosas ocasiones se han pronunciado sobre los puntos objeto de controversia, pero han utilizado diversos niveles de razonamiento y sustentado sus decisiones en variadas perspectivas jurídicas y fundamentos dogmáticos, a veces con resultados contradictorios. Constituyen una muestra de lo expuesto, entre otras, las Ejecutorias Supremas número 1722-2009/La Libertad, del 7 de julio de 2009; 5124-2008/Lambayeque, del 31 de marzo de 2009; 5184-2008/Lambayeque, del 31 de marzo de 2009; 625-2008/Amazonas, del 21 de abril de 2008; 4000-2007/Huara, del 14 de marzo de 2008; 1836-2006/Amazonas, del 4 de julio de 2006; 752-2006/Puno, del 17 de mayo de 2006; 2164-2005/Cajamarca, del 26 de abril de 2006; 975-2004/San Martín, del 9 de junio de 2004; 975-2004/San Martín, del 9 de junio de 2004; y 4160-96/Ancash, del 7 de noviembre de 1997.

Por tanto, en aras de garantizar el valor seguridad jurídica y el principio de igualdad en la aplicación judicial del Derecho, es del caso unificar en el presente Acuerdo Plenario.

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

5°. La deliberación y votación se realizó el día de la fecha. Como resultado del debate y en virtud de la votación efectuada, por unanimidad, se emitió el presente Acuerdo Plenario. Se ratificó como Jueces Supremos ponentes a los señores VALDEZ ROCA y RODRÍGUEZ TINEO, quienes, con el concurso de los señores SAN MARTÍN CASTRO y PRADO SALDARRIAGA, expresan el parecer del Pleno.



## II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

### § 1. Aspectos generales.

6°. La Constitución, de un lado, reconoce como derecho individual de máxima relevancia normativa la identidad étnica y cultural de las personas, así como protege la pluralidad étnica y cultural de la Nación (artículo 2°.19) –a través de la norma en cuestión, la Constitución, propiamente, establece un principio fundamental del Estado-. De otro lado, la Carta Política afirma dos derechos fundamentales colectivos: **(i)** el derecho a la identidad cultural de las Comunidades Campesinas y Nativas, y a su existencia legal, personería jurídica y autonomía dentro de la ley (artículo 89°); y **(ii)** el derecho de una jurisdicción especial comunal respecto de los hechos ocurridos dentro del ámbito territorial de las Comunidades Campesinas y Nativas de conformidad con el derecho consuetudinario, siempre que no violen los derechos fundamentales de la persona (artículo 149°). El reconocimiento de la referida jurisdicción es, en buena cuenta, un desarrollo del principio de pluralidad étnica y cultural sancionado por el artículo 2°.19 de la Ley Fundamental.

Todos estos artículos, como es obvio, deben ser analizados desde una perspectiva de sistematización e integración normativa, con el necesario aporte del ‘Convenio sobre pueblos indígenas y tribales, 1989’-en adelante, el Convenio-, del 27 de junio de ese año, aprobado por Resolución Legislativa número 26253, del 5 de diciembre de 1993, y de la Declaración de Naciones Unidas sobre los derechos de los pueblos indígenas –en adelante, la Declaración-, aprobada por la Asamblea General el 13 de septiembre de 2007. El propósito del Convenio, y también de la Declaración, es garantizar el respeto tanto del derecho de esos pueblos a su identidad social y cultural, sus costumbres y tradiciones, y sus instituciones (artículo 2°, ‘b’ del Convenio, artículo 5° de la Declaración), como el derecho individual de sus miembros a participar en esta forma de vida sin discriminaciones. La Declaración estipula, con toda precisión, que tienen derecho a promover, desarrollar y mantener sus estructuras, instituciones y sus propias costumbres, espiritualidad, tradiciones, procedimientos, prácticas y, cuando existan, costumbres o sistemas jurídicos, de conformidad con las normas internacionales de derechos humanos (artículo 34°). El Convenio, tiene expuesto el Tribunal Constitucional, viene a complementar –normativa e interpretativamente- las cláusulas constitucionales sobre pueblos indígenas que, a su vez, concretizan los derechos fundamentales y las garantías institucionales de los pueblos indígenas y sus integrantes (STC número 3343-2007-PA/TC, del 19 de febrero de 2009).

La diversidad cultural del Perú –o su realidad pluricultural- está plenamente reconocida por la Constitución. Ninguna persona puede ser discriminada por razón de su cultura, con todo lo que ello representa en cuanto principio superior de nuestro ordenamiento jurídico. El reconocimiento –validez y práctica- tanto del derecho consuetudinario –que es un sistema normativo propio, entendido como conjunto de normas y potestad de regulación propia- como de la organización autónoma de sus instituciones para la decisión de los asuntos que reclaman la intervención de la jurisdicción comunal, es evidente conforme al artículo 149° de la Constitución, aunque con una limitación material relevante: interdicción de vulneración de los derechos fundamentales, al punto que dispone la necesaria coordinación con las estructuras estatales en materia de impartición de justicia.



**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA**  
**V PLENO JURISDICCIONAL PENAL**

---

Por consiguiente, el pluralismo jurídico –entendido como la situación en la que dos o más sistemas jurídicos coexisten (o, mejor dicho, colisionan, se contraponen y hasta compiten) en el mismo espacio social [ANTONIO PEÑA JUMPA: *La otra justicia: a propósito del artículo 149° de la Constitución peruana*. En *Desfaciendo Entuertos*, Boletín N° 3-4, Octubre 1994, IPRECON, página 11], ha de ser fundado en los derechos humanos y debe ser respetuoso del derecho a la diferencia.

7°. El artículo 149° de la Constitución exige una lectura integradora y en armonía con los principios de unidad de la Constitución, concordancia práctica y corrección funcional, a fin de establecer con toda justicia si las Rondas Campesinas y Comunales son o no sujetos colectivos titulares del derecho de ejercicio de funciones jurisdiccionales en su ámbito territorial.

El citado artículo constitucional prescribe lo siguiente: “*Las autoridades de las Comunidades Campesinas y Nativas, con el apoyo de las Rondas Campesinas, pueden ejercer funciones jurisdiccionales dentro de su ámbito territorial de conformidad con el derecho consuetudinario, siempre que no violen los derechos fundamentales de la persona. La ley establece las formas de coordinación de dicha **jurisdicción especial** con los Juzgados de Paz y con las demás instancias del Poder Judicial*” [los resaltados en negrita son nuestros].

Una primera lectura, meramente literal del texto normativo en cuestión, podría concluir que las Rondas Campesinas, en primer lugar, para ser tales, deben surgir y ser parte de las Comunidades Campesinas y Nativas -nacen de ellas e integran su organización-; y en segundo lugar, que no ejercen por sí mismas funciones jurisdiccionales, pues su papel sería meramente auxiliar o secundario. La realidad social, sin embargo, revela que las Rondas Campesinas surgieron a mediados de la década de los setenta del siglo pasado –aunque con antecedentes remotos en las guardias rurales de fines del Siglo XIX y en las rondas de hacienda de las primeras décadas del siglo XX [FERNANDO BAZÁN CERDÁN: *Rondas Campesinas: la otra justicia*]-, siempre por decisión de los propios campesinos o vecinos de un sector, estancia o caserío, como una necesidad comunal o colectiva de protección, no sólo desde las propias Comunidades sino también de aquellas poblaciones rurales andinas que carecían de Comunidades Campesinas y necesitaban expresar su organización comunal y consolidar los espacios de afirmación de su identidad colectiva. Las Rondas Campesinas, en consecuencia y vistas desde una perspectiva general, forman parte de un sistema comunal propio y, en rigor, constituyen una forma de autoridad comunal en los lugares o espacios rurales del país en que existen –estén o no integradas a Comunidades Campesinas y Nativas preexistentes- [RAQUEL YRIGOYEN FAJARDO: *Rondas Campesinas y pluralismo legal: necesidad de reconocimiento constitucional y desarrollo legislativo*. En: <http://www.alertanet.org/ryf-defensoria.htm>].

Como tales, las Rondas Campesinas, que se inscriben dentro del contexto de las formas tradicionales de organización comunitaria y de los valores andinos de solidaridad, trabajo comunal e idea del progreso [JOSÉ HILDEBRANDO RODRÍGUEZ VILLA: *Peritaje Antropológico en la causa número 22007-00730*, Cajamarca, 21 de noviembre de 2007, página 58], han asumido diversos roles en el quehacer de esos pueblos –tales como seguridad y desarrollo- y, entre ellos, también se encuentra, sin duda alguna, los vinculados al control penal en tanto en cuanto –presupuesto necesario para su relevancia jurídica- aplican las normas del derecho consuetudinario que les corresponda y expresen



**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA**  
**V PLENO JURISDICCIONAL PENAL**

---

su identidad cultural. Son una respuesta comunal, entre otras expresiones socio culturales, ante el problema de la falta de acceso a la justicia, que es un derecho fundamental procesal que integra el núcleo duro de los derechos fundamentales. Según algunos científicos sociales la justicia que aplican puede definirse como “reconciliadora” y ejercen mecanismos tradicionales de resolución de conflictos [JOHN GIGLITZ: *Rondas Campesinas y Violencia*. En: Justicia y Violencia en las Zonas Rurales, IDL, Lima, 2003, página 146]; sus juicios cuentan con ciertas formalidades, pero carecen de la rigidez que caracteriza a la administración de justicia formal [FELIPE VILLAVICENCIO TERREROS: *Mecanismos alternativos de solución de conflictos*. En: Revista Pena y Estado, año 4, número cuatro, Editores del Puerto, Buenos Aires, 2000, página 113].

Los integrantes de las Rondas Campesinas cumplen, en principio, el requisito de pertenecer a un grupo cultural y étnico particularizado. En efecto, desde la perspectiva subjetiva, tienen conciencia étnica o identidad cultural: afirman rasgos comunes y se diferencian de otros grupos humanos –sienten que su comportamiento se acomoda al sistema de valores y a los normas de su grupo social, su conducta observable reflejan necesidad de identidad y de pertenencia-; así, incluso, se autodefinen como herederos de los Ayllus (pueblo inca) y como parte de los pueblos indígenas- [¿QUÉ SON LAS RONDAS CAMPESINAS?, martes 6 de enero de 2009. En: <http://cunarc.blogspot.com/2009/01/qu-son-las-rondas-campesinas.html>]. Desde la perspectiva objetiva, como elementos materiales, comparten un sistema de valores, en especial instituciones y comportamientos colectivos, formas de control social y procedimientos de actuación propios que los distinguen de otros colectivos sociales –su existencia tiene una vocación de permanencia-. Son expresiones del mundo rural –de algunos sectores de la población rural en ámbitos geográficos más o menos focalizados-, tienen características comunes en su organización, siguen determinadas tradiciones y reaccionan ante las amenazas a su entorno con ciertos patrones comunes –organizan de cierto modo la vida en el campo-, y han definido –aún cuando con relativa heterogeneidad- las medidas y procedimientos correspondientes basados en sus particulares concepciones.

Es imprescindible, desde luego, que el Juez identifique con absoluta rigurosidad, caso por caso y no darlo como sentado, la existencia en los asuntos de su competencia de estos elementos, obviamente con ayuda pericial –la pericia, es necesario enfatizarlo, ilustra o auxilia, pero no define; ofrece al juzgador toda la información técnica y científica necesaria para resolver el caso [MICHELE TARUFFO: *La prueba*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2008, página 90]-, pues lo que el Estado democrático reconoce es una organización o institución determinada y el ejercicio legítimo del derecho consuetudinario –normas vigentes y válidas para el grupo social, en el marco de su referente cultural [RAQUEL YRIGOYEN FAJARDO: *Apuntes sobre el artículo 149º de la Constitución peruana: alcances, límites, consecuencias y retos*. En: Desfaciendo Entuertos, Lima, octubre 1994, página 21]- en su espacio geográfico, no una organización que sin esos elementos definidores ejerce sin más la potestad jurisdiccional.

8º. En la medida que la propia Constitución afirma el derecho a la identidad étnica y cultural de las personas y el Estado reconoce y protege la pluralidad étnica y cultural de la nación, así como que el Convenio ratifica el derecho de los pueblos históricos a conservar sus propias instituciones sociales, económicas, culturales y políticas, o parte



## CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA

### V PLENO JURISDICCIONAL PENAL

de ellas, siendo el criterio fundamental la conciencia de su identidad (artículo 1°), entonces, atendiendo a que las Rondas Campesinas –según se tiene expuesto- son la expresión de una autoridad comunal y de sus valores culturales de las poblaciones donde actúan, será del caso entender –en vía de integración- que pueden ejercer funciones jurisdiccionales, cuyo reconocimiento efectivo, desde luego, estará condicionado al cumplimiento de un conjunto de elementos que luego se precisarán. No hacerlo importaría un trato discriminatorio incompatible con el derecho constitucional a la igualdad y a la no discriminación [JUAN CARLOS RUIZ MOLLEDA: *¿Por qué deben reconocerse facultades jurisdiccionales a las Rondas Campesinas?*, IDL, Lima, mayo 2008, páginas 24-25].

Si el fundamento del artículo 149° de la Constitución es que los pueblos con una tradición e identidad propias en sede rural resuelvan sus conflictos con arreglo a sus propias normas e instituciones –el artículo 8°.2 del Convenio fija como pauta que dichos pueblos tienen derecho de conservar sus costumbres e instituciones propias-, es obvio que al ser las Rondas Campesinas parte de ese conglomerado social y cultural, actúan en un espacio geográfico predeterminado y lo hacen conforme al derecho consuetudinario –cuya identificación y definición previa es tarea central del juez-, deben tener, como correlato, funciones jurisdiccionales en lo que le es privativo [Conforme: DEFENSORÍA DEL PUEBLO: *El reconocimiento estatal de las Rondas Campesinas*, Lima, octubre, 2004, páginas 23/28]. Las Comunidades Campesinas y Nativas, en suma, no son los únicos titulares del derecho a la identidad cultural y del derecho consuetudinario.

Es cierto que el artículo 1° de la Ley número 27908 –en igual sentido el Reglamento de esa Ley (Decreto Supremo número 25-2003-JUS, del 30.12.2003)- ratifica las funciones de seguridad de las Rondas Campesinas dentro de su ámbito territorial y precisa que estas últimas apoyan el ejercicio de funciones jurisdiccionales de las Comunidades Campesinas y Nativas, y colaboran con la solución de conflictos. Sin embargo, en vía de integración y según los parámetros constitucionales ya abordados, ha de entenderse que las funciones referidas al control del orden y a la impartición de justicia son ínsitas a las Rondas Campesinas tanto si éstas se originan en el seno de las citadas Comunidades y son expresión de ellas en la medida que sus normas internas lo autoricen, cuanto si surgen en aquellos espacios geográficos rurales en los que no existe Comunidades Campesinas, puesto que, como el propio artículo 1° preceptúa, son formas autónomas y democráticas de organización comunal. Cabe resaltar que en muchos casos las funciones jurisdiccionales en cuestión se dan no solo como un intento de reivindicar y afirmar sus propias esferas, sino que vienen ‘propiciadas’ por la ausencia o casi nula existencia de presencia estatal.

#### § 2. Alcance de la jurisdicción especial comunal-rondera.

9°. El primer nivel de análisis que debe realizarse cuando se discute en sede penal una imputación contra integrantes de Rondas Campesinas por la presunta comisión de un hecho punible con ocasión de su actuación como rondero consiste en establecer si resulta de aplicación el artículo 149° de la Constitución, es decir, si es de aplicación el denominado ‘fuero especial comunal’, en tanto en cuanto el reconocimiento de una jurisdicción especial constituye un límite objetivo a la jurisdicción penal ordinaria.



**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA**  
**V PLENO JURISDICCIONAL PENAL**

---

Desde dicha norma constitucional es posible –a tono, por ejemplo y en lo pertinente, con la jurisprudencia de la Corte Constitucional de Colombia (Sentencia T-552/03, del 10 de julio de 2003)- identificar los siguientes elementos que comporta la jurisdicción especial comunal-ronderil:

- A.** Elemento humano. Existencia de un grupo diferenciable por su origen étnico o cultural y por la persistencia diferenciada de su identidad cultural. Como ha quedado expuesto en los párrafos anteriores, las Rondas Campesinas tienen este atributo socio cultural.
- B.** Elemento orgánico. Existencia de autoridades tradicionales que ejerzan una función de control social en sus comunidades. Las Rondas Campesinas, precisamente, es esa organización comunal que, entre otras múltiples funciones, asume funciones jurisdiccionales para la solución de los conflictos. Ellas cuentan con la necesaria organización, con el reconocimiento comunitario y con capacidad de control social.
- C.** Elemento normativo. Existencia de un sistema jurídico propio, de un derecho consuetudinario que comprenda normas tradicionales tanto materiales cuanto procesales y que serán aplicadas por las autoridades de las Rondas Campesinas. Esas normas, en todo caso y como perspectiva central de su aceptabilidad jurídica, han de tener como fundamento y límite la protección de la cultura comunitaria, asegurar su mantenimiento y prevenir las amenazas a su supervivencia.
- D.** Elemento geográfico. Las funciones jurisdiccionales, que determinan la aplicación de la norma tradicional, se ejercen dentro del ámbito territorial de la respectiva Ronda Campesina. El lugar de comisión del hecho, determinante de la aplicación de la norma tradicional, es esencial para el reconocimiento constitucional de la respectiva función jurisdiccional de la Ronda Campesina: las conductas juzgadas han de ocurrir en el territorio de ésta.

A estos elementos se une el denominado factor de congruencia. El derecho consuetudinario que debe aplicar las Rondas Campesinas no puede vulnerar los derechos fundamentales de la persona. Se trata de una condición de legitimidad y límite material para el ejercicio de la función jurisdiccional especial comunal-ronderil.

**10°.** El fuero comunal-rondero se afirmará, por tanto, si concurren los elementos y el factor antes indicado. El elemento objetivo es básico al igual que el factor de congruencia, por lo que es del caso efectuar mayores precisiones.

El primero, el elemento objetivo, está referido –con independencia de lo personal: el agente ha de ser un rondero, y territorial: la conducta juzgada ha de haber ocurrido en el ámbito geográfico de actuación de la respectiva Ronda Campesina, necesariamente presentes- a la calidad del sujeto o el objeto sobre los que recae la conducta delictiva.

- A.** Será del caso establecer, como primer paso, la existencia de una concreta norma tradicional que incluya la conducta juzgada por la Ronda Campesina. Esa norma tradicional, como ha quedado expuesto, sólo podrá comprender la defensa y protección de los intereses comunales o de un miembro de la comunidad donde actúa la Ronda Campesina.
- B.** Si el sujeto -u objeto- pasivo de la conducta pertenece también a la comunidad y los hechos guardan relación con la cosmovisión y la cultura rondera –se trata,



## CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA

### V PLENO JURISDICCIONAL PENAL

por tanto, de conflictos puramente internos de las Rondas Campesinas-, no cabe sino afirmar la legitimidad constitucional de esa conducta –y, por ende, la exclusión del Derecho penal-, en tanto en cuanto, claro está, los actos cometidos no vulneren los derechos fundamentales.

- C. En cambio, frente a personas que no pertenecen a la cultura o espacio cultural de actuación de las Rondas Campesinas –se presenta, en tal virtud, un conflicto de naturaleza intercultural- la solución no puede ser igual. La legitimidad de la actuación comunal-rondera estará condicionada no sólo a la localización geográfica de la conducta sino también al ámbito cultural, esto es, **(i)** que la conducta del sujeto afecte el interés comunal o de un poblador incluido en el ámbito de intervención de la Ronda Campesina y esté considerada como un injusto por la norma tradicional –cuya identificación resulta esencial para el órgano jurisdiccional-; y **(ii)** que –entre otros factores vinculados a la forma y circunstancias del hecho que generó la intervención de las Rondas Campesinas y al modo cómo reaccionaron las autoridades ronderas, objeto de denuncia o proceso penal- el agente de la conducta juzgada por el fuero comunal-rondero haya advertido la lesión o puesta en peligro del interés comunal o de sus miembros y/o actuado con móviles egoístas para afectar a la institución comunal u ofendido a sabiendas los valores y bienes jurídicos tradicionales de las Rondas Campesinas o de sus integrantes.

**11º.** El segundo, el factor de congruencia, exige que la actuación de las Rondas Campesinas, basadas en su derecho consuetudinario, no vulnere el núcleo esencial de los derechos fundamentales –se trata de aquellos derechos fundamentales en los que existe suficiente consenso intercultural-, entendiéndose por tales, como pauta general, los derechos fundamentales que no pueden derogarse ni siquiera en situaciones de máximo conflicto o estados de excepción. La premisa es que los derechos fundamentales vinculados a la actuación de las Rondas Campesinas y de sus integrantes, en este caso el derecho a la identidad étnica y cultural y el derecho colectivo al ejercicio de la jurisdicción especial, nunca se reconocen de manera absoluta, y que existen otros derechos individuales y colectivos con los cuales deben ponderarse los derechos fundamentales antes citados [RENÉ PAUL AMRY: *Defensa cultural y pueblos indígenas: propuestas para la actualización del debate*. En: Anuario de Derecho Penal 2006, página 95]-. Entre los derechos fundamentales de primer orden, inderogables, es de citar, enunciativamente, la vida, la dignidad humana, la prohibición de torturas, de penas y de tratos inhumanos, humillantes o degradantes, la prohibición de la esclavitud y de la servidumbre, la legalidad del proceso, de los delitos y de las penas –bajo la noción básica de ‘previsibilidad’ para evitar vulnerar el derecho a la autonomía cultural (Sentencia de la Corte Constitucional de Colombia T-349, del 8 de agosto de 1996)-. Estos derechos, en todo caso, han de ser interpretados, desde luego, de forma tal que permitan comprender, en su significado, las concepciones culturales propias de las Rondas Campesinas en donde operan y tienen vigencia.

**12º.** La violación de los derechos humanos presenta dos situaciones, sea que ésta se deba **(i)** a lo previsto en las mismas reglas consuetudinarias o **(ii)** a los abusos que cometen las autoridades de las Rondas Campesinas por no respetar el derecho consuetudinario [JOSÉ HURTADO POZO/JOSEPH DU PUIT: *Derecho penal y diferencias*



**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA**  
**V PLENO JURISDICCIONAL PENAL**

*culturales: perspectiva general sobre la situación en el Perú.* En: Derecho y pluralidad cultural, Anuario de Derecho Penal 2006, Fondo Editorial PUCP-Universidad de Friburgo, Lima, 2007, páginas 235/236]. En ambos supuestos, ante una imputación por la presunta comisión de un hecho punible atribuida a los ronderos, corresponderá a la justicia penal ordinaria determinar, en vía de control externo de la actuación conforme a los derechos humanos de las autoridades comunales si, en efecto, tal situación de ilicitud en el control penal comunal rondero se ha producido y, en su caso, aplicar –si correspondiere- la ley penal a los imputados.

En atención a lo expuesto será de rigor considerar como conductas que atentan contra el contenido esencial de los derechos fundamentales y, por tanto, antijurídicas y al margen de la aceptabilidad del derecho consuetudinario, **(i)** las privaciones de libertad sin causa y motivo razonable –plenamente arbitrarias y al margen del control típicamente ronderil-; **(ii)** las agresiones irrazonables o injustificadas a las personas cuando son intervenidas o detenidas por los ronderos; **(iii)** la violencia, amenazas o humillaciones para que declaren en uno u otro sentido; **(iv)** los juzgamientos sin un mínimo de posibilidades para ejercer la defensa –lo que equivale, prácticamente, a un linchamiento-; **(v)** la aplicación de sanciones no conminadas por el derecho consuetudinario; **(vi)** las penas de violencia física extrema –tales como lesiones graves, mutilaciones- entre otras.

### **§ 3. El rondero ante el Derecho penal.**

**13°.** El derecho a la identidad cultural y al ejercicio de funciones jurisdiccionales conforme al derecho consuetudinario está, pues, limitado a las reservas que dimanen del propio texto constitucional y de su interrelación con los demás derechos, bienes e intereses constitucionalmente protegidos.

Así las cosas, los alcances de un tipo legal pueden restringirse en dos casos [RENÉ PAUL AMRY: *Obra citada*, página 97]:

- A.** Cuando la interpretación de los elementos normativos del tipo lo permita (interpretación del tipo conforme a la Constitución).
- B.** Cuando sea aplicable una causa de justificación, en especial la prevista en el artículo 20°.8 del Código Penal –en adelante, CP-: cumplimiento de un deber o en el ejercicio legítimo de un derecho.

Lo expuesto guarda coherencia con el alcance del fuero comunal rondero. Desde el primer caso –supuesto de atipicidad de la conducta- se descarta de plano, por ejemplo, el delito de usurpación de funciones (artículo 361° CP) en la medida de que el rondero actúa en ejercicio de la función jurisdiccional comunal constitucionalmente reconocida y garantizada. También se rechaza liminarmente la imputación por delito de secuestro (artículo 152° CP) puesto que el rondero procede a privar la libertad como consecuencia del ejercicio de la función jurisdiccional –detención coercitiva o imposición de sanciones-.

Asimismo, cabe destacar que la actuación de las Rondas Campesinas y de sus integrantes no está orientada a obtener beneficios ilegales o fines de lucro, y –en principio- la composición y práctica que realizan tienen un reconocimiento legal, que las aleja de cualquier tipología de estructura criminal (banda o criminalidad organizada) asimilable a aquellas que considera el Código Penal como circunstancias agravantes o de integración criminal (artículos 186°, párrafo 2, inciso 1, y 317° CP). Efectivamente,



**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA**  
**V PLENO JURISDICCIONAL PENAL**

su intervención se origina en un conflicto de naturaleza y trascendencia variables, que involucra a personas que reconocen en las Rondas Campesinas instancias conciliadoras, de resolución de conflictos y con capacidad coercitiva –uno de los atributos esenciales de la jurisdicción-.

En estas condiciones, es de enfatizar que no es asimilable la actuación y la conducta, siempre colectiva, de sus integrantes a un delito de secuestro extorsivo y cuya presencia relevante en las estadísticas de la criminalidad nacional determinó las modificaciones y reformas del artículo 152° CP, caracterizadas, todas ellas, por un incremento constante de las penas conminadas y de los rigores de su cumplimiento.

**14°.** Cuando no sea posible esta primera posibilidad –la atipicidad de la conducta-, será del caso recurrir al análisis de la procedencia de la causa de justificación centrada, con mayor relevancia, en el ejercicio legítimo de un derecho (artículo 20°.8 CP). Aquí se tendrá en cuenta el presupuesto –situación de amenaza a los bienes jurídicos antes citados- y los límites o condiciones para el correcto ejercicio de la función jurisdiccional comunal-rondera ya analizados.

El respectivo test de proporcionalidad es el que debe realizarse para cumplir este cometido, para lo cual es de tener en cuenta los bienes jurídicos comprometidos con la conducta ejecutada por los ronderos en relación con el derecho a la identidad cultural y al fuero comunal rondero, prevaleciendo siempre los intereses de más alta jerarquía en el caso concreto, que exige la no vulneración del núcleo esencial de los derechos fundamentales.

**15°.** Si la conducta atribuida a los ronderos no resulta atípica o si, en aplicación del test de proporcionalidad enunciado, la conducta analizada no está justificada, esto es, afirmado el injusto objetivo, será del caso considerar el conjunto de factores culturales en la escala individual del sujeto procesado. Cabe acotar que el análisis en mención requiere, como presupuesto, tener muy claro la existencia jurídica de la Ronda Campesina, la autoridad rondera que actuó –la condición de tal del rondero inculminado-, su nivel de representación y funciones, y las características y alcances de la norma consuetudinaria aplicada, aspectos que en varias de sus facetas puede determinarse mediante pericias culturales o antropológicas.

En este nivel del examen del caso es de tener en cuenta que los patrones o elementos culturales presentes en la conducta del rondero tienen entidad para afectar el lado subjetivo del delito, vale decir, la configuración del injusto penal y/o su atribución o culpabilidad, al punto que pueden determinar –si correspondiere- **(i)** la impunidad del rondero, **(ii)** la atenuación de la pena, o **(iii)** ser irrelevantes.

El agente, entonces, como consecuencia de su patrón cultural rondero puede actuar **(i)** sin dolo –error de tipo- al no serle exigible el conocimiento sobre el riesgo para el bien jurídico; **(ii)** por error de prohibición porque desconoce la ilicitud de su comportamiento, esto es, la existencia o el alcance de la norma permisiva o prohibitiva; o **(iii)** sin comprender la ilicitud del comportamiento ejecutado o sin tener la capacidad de comportarse de acuerdo a aquella comprensión [IVÁN MEINI: *Inimputabilidad penal por diversidad cultural. En: Imputación y responsabilidad penal*, ARA Editores, Lima, 2009, páginas 69/70].

Las normas que en este caso se han de tomar en cuenta para la exención de pena por diversidad cultural serán, en todo caso, las previstas en los artículos 14° y 15° del CP.



CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA

V PLENO JURISDICCIONAL PENAL

Es de rigor, sin embargo, prevenir que en el caso de ronderos es de muy difícil concurrencia –aunque no imposible ni inusitado- los casos de error de tipo y, en muchos supuestos, las prescripciones del artículo 15° CP –que entraña un problema no de conocimiento sino de comprensión, de incapacidad de comportarse de acuerdo con cánones culturales que al sujeto le resultan extraños-, porque los ronderos, como regla ordinaria, son individuos integrados al Estado total o parcialmente en cuya virtud al tener contacto con la sociedad ‘oficial’ como parte de su modo de vida, aunque sea parcialmente, se les puede exigir algún tipo de conducta acorde a las normas del Estado, por lo que puede intentar motivar su conducta y, por ende, desaprobada cuando sea contraria a los intereses predominantes de la sociedad con la cual se relaciona [JUAN LUIS MODELL GONZÁLEZ: *Breves consideraciones sobre la posible responsabilidad penal de sujetos pertenecientes a grupos culturalmente diferenciados*. En: Anuario de Derecho Penal 2006, página 283].

**16°.** Cuando no sea posible declarar la exención de pena por diversidad cultural, ésta última sin embargo puede tener entidad para atenuarla en diversos planos según la situación concreta en que se produzca. En los niveles referidos a la causa de justificación (artículo 20°.8 CP), al error de tipo o de prohibición (artículo 14° CP) o a la capacidad para comprender el carácter delictivo del hecho perpetrado o de determinarse de acuerdo a esa comprensión (artículo 15° CP) –vistos en este último caso, según las opciones dogmáticas reconocidas por la doctrina, desde la imputabilidad, la exigibilidad e, incluso, de las alteraciones de la percepción que se expresan en los valores culturales incorporados en la norma penal, en cuya virtud, en cuya virtud se afirma que el miembro de la comunidad minoritaria con valores culturales distintos a los hegemónicos plasmados en el derecho penal carece de la percepción valorativa de la realidad que sí tiene la mayoría [JUAN MARÍA TERRADILLOS BASOCO: *Culpabilidad-responsabilidad*. En: Problemas Fundamentales de la Parte General del Código Penal (JOSÉ HURTADO POZO, Editor), Fondo Editorial PUCP-Universidad de Friburgo, Lima, 2009, página 353]-, si el grado de afectación no es lo suficientemente intenso o no se cumplen todos los requisitos necesarios para su configuración, será de aplicación, según el caso:

- A. La atenuación de la pena por exención incompleta conforme al artículo 21° CP, o por la vencibilidad del error prohibición según el artículo 14° in fine última frase CP, o por los defectos de la comprensión –o de determinarse según esa comprensión- como lo previene la última frase del artículo 15° CP.
- B. La sanción por delito culposo si tal figura penal se hallare prevista en la ley por la vencibilidad del error de tipo, atento a lo dispuesto por el artículo 14° primer párrafo última frase CP.

**17°.** Comprobada la existencia del hecho punible y la responsabilidad del acusado, el Juez Penal para medir la pena tendrá en cuenta, de un lado, los artículos 45°.2 y 46°.8 y 11 CP –compatibles con el artículo 9°.2 de la Convención, que exige a los tribunales penales tener en cuenta las costumbres de los pueblos indígenas, el contexto socio cultural del imputado-; y, de otro lado, directivamente, el artículo 10° de la Convención, que estipula tanto que se tenga en cuenta las características económicas, sociales y culturales del individuo y dar preferencia a tipos de sanción distintos del encarcelamiento –principio de adecuación de las medidas de reacción social-.



**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA**  
**V PLENO JURISDICCIONAL PENAL**

---

**III. DECISIÓN**

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

**ACORDARON:**

**19°.** ESTABLECER como doctrina legal, los criterios expuestos en los fundamentos jurídicos 7° al 17°.

**20°.** PRECISAR que los principios jurisprudenciales que contiene la doctrina legal antes mencionada deben ser invocados por los jueces de todas las instancias judiciales, sin perjuicio de la excepción que estipula el segundo párrafo del artículo 22° de la LOPJ, aplicable extensivamente a los Acuerdos Plenarios dictados al amparo del artículo 116° del citado estatuto orgánico.

**21°.** PUBLICAR el presente Acuerdo Plenario en el diario oficial “El Peruano”. Hágase saber.

Ss.

**GONZALES CAMPOS**

**SAN MARTÍN CASTRO**

**LECAROS CORNEJO**

**PRADO SALDARRIAGA**

**RODRÍGUEZ TINEO**

**VALDEZ ROCA**

**BARRIENTOS PEÑA**

**BIAGGI GÓMEZ**

**MOLINA ORDOÑEZ**

**BARRIOS ALVARADO**

**PRÍNCIPE TRUJILLO**

**NEYRA FLORES**



**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA**  
**V PLENO JURISDICCIONAL PENAL**

---

**BARANDIARÁN DEMPWOLF**

**CALDERÓN CASTILLO**

**ZEVALLOS SOTO**

## Anexo F: Sentencia 1079-2002 - Tribunal Español

Centro de Documentación Judici

<p>Id Cendoj: 28079120012002103758          Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Penal          Sede: Madrid          Sección: 1          Nº de Recurso: 3499/2000          Nº de Resolución: 1078/2002          Procedimiento: Recurso de casación          Ponente: CANDIDO CONDE-PUMPIDO TOURON          Tipo de Resolución: Sentencia</p> <p><b>Resumen:</b></p> <p>*MALVERSACION IMPROPIA. Doctrina sobre la participación de "extraneus" en los delitos especiales propios.</p>
---

### SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a once de Junio de dos mil dos.

En el recurso de casación por INFRACCION DE LEY; INFRACCION DE PRECEPTO CONSTITUCIONAL y QUEBRANTAMIENTO DE FORMA que ante Nos pende, interpuesto por Juan Ramón , contra Sentencia dictada por la sección Segunda de la Audiencia Provincial de Oviedo, por delito de MALVERSACION DE CAUDALES PUBLICOS, los componentes de la Sala Segunda del Tribunal Supremo que al margen se expresan, se han constituido para la Vista prevenida por la ley, bajo la Presidencia y Ponencia del Excmo. Sr. D. Cándido Conde-Pumpido Tourón, habiendo sido parte recurrida el Ministerio Fiscal y el BANCO HERRERO S.A., estando la parte recurrente representada por el Procurador Fernández Pérez-Zabalgotia y la parte recurrida por la Procuradora Sra. Dña. Julia Corujo.

### I. ANTECEDENTES

1.- El Juzgado de Instrucción nº 9 de Oviedo, instruyó Sumario 3/94 y una vez concluso lo remitió a la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de dicha localidad, que con fecha 24 de junio de dos mil, dictó Sentencia que contiene los siguientes HECHOS PROBADOS:

El día 7 de mayo de 1991 se presentó en el Juzgado nº 8 de Oviedo solicitud de declaración de quiebra de DIRECCION000 . a instancia del acreedor Octavio , dictándose el día 20 de mayo de 1991 el auto de declaración de quiebra, en el que se designaba Comisario a Ángel Daniel y depositario al procesado Ignacio .

La mencionada sociedad, acogándose a la Orden Ministerial de reordenación del Sector del carbón, recibió una subvención, por cese de la explotación de 190.000.000 de pesetas el día 25 de septiembre de 1991, lo que unido a otros incentivos y descontados pagos a la Seguridad Social, provisiones de fondos y demás, hacían un arca de 171.406.442 pesetas, incrementadas con unos intereses de al menos 9.913.243 pesetas, de los que el depositario sólo entregó a la Sindicatura 23.031.715 pts. el día 11 de mayo de 1993 en el acto de rendición de cuentas.

Como quiera que los pagos por dietas al comisario y al depositario, pago de rentas, abono de honorarios profesionales a los diversos abogados, procuradores y peritos, ascendieron a 36.181.811 pesetas, no se entregaron a la sindicatura 122.106.132 pesetas, cantidad cuyo destino fué el siguiente.

El procesado, Juan Ramón , accionista mayoritario y en su día Consejero Delegado de DIRECCION000 , logró influir en el depositario hasta conseguir que éste le entregase 15.358.142 pesetas de los fondos de la quiebra.

Asimismo, en torno al mes de agosto de 1992, Juan Ramón le pide a Ignacio que le revise las cuentas de una sociedad denominada Redaco de la que el propio Juan Ramón era accionista desde su constitución el día 16 de mayo de 1991.

Ignacio comunicó a Juan Ramón que Redaco tenía un claro déficit en sus cuentas, pidiéndole Juan Ramón a Ignacio que cubriese el mencionado déficit con dinero del arca de la quebrada DIRECCION000 . consiguiendo convencer a Ignacio , prometiéndole su entrada en Redaco, que se realizó el 25 de noviembre de 1992.

En base a tales indicaciones y promesas, el depositario, el día 11 de noviembre de 1992, sacó de la cuenta n° NUM000 del Banco central de Oviedo, 90.000.000 de pesetas que ingresó en una cuenta particular, la n° NUM001 , del banco Urquijo de Oviedo.

Desde esta cuenta, entregó a Juan Ramón , que ingresó en sus cuentas particulares 13.500.000 pts.

Igualmente y, según lo convenido, ingresó en Redaco 54.948.000 pts.

El resto del dinero, hasta los 122.106.132 pts que el depositario debió entregar a la Sindicatura, fué aplicado a diversos usos por Ignacio ajenos totalmente a su actividad como depositario de la quiebra de DIRECCION000 .

En los hechos relatados no se ha acreditado que tuvieran una participación penal relevante los acusados, Augusto , Narciso Y Begoña .

2.- La Audiencia de instancia dictó la siguiente parte dispositiva:

FALLAMOS: Que ABSOLVIENDO LIBREMENTE, como ABSOLVEMOS a los acusados Augusto , Narciso Y Begoña , debemos CONDENAR Y CONDENAMOS al acusado, Ignacio como autor directo criminalmente responsable de un delito ya definido de malversación, sin circunstancias modificativas de la responsabilidad, a las penas de CUATRO AÑOS DE PRISION, con la accesoria legal de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y DOCE AÑOS DE INHABILITACION ABSOLUTA, al pago de una quinta parte de las costas causadas, incluidas las de las acusaciones particulares y a que indemnice personalmente a la sindicatura de la quiebra de DIRECCION000 . en la suma de 38.299.990 pesetas; igualmente debemos CONDENAR Y CONDENAMOS al acusado Juan Ramón , como autor inductor del mismo delito, sin circunstancias modificativas de la responsabilidad, a las penas de CINCO AÑOS DE PRISION, con la accesoria legal de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y DOCE AÑOS DE INHABILITACION ABSOLUTA, así como al pago de una quinta parte de las costas causadas, incluidas las de las acusaciones particulares. Ambos acusados indemnizarán conjunta y solidariamente a la Sindicatura de la quiebra de DIRECCION000 . en la suma de 83.806.142 pesetas. Se declaran de oficio las tres quintas partes de las costas causadas.

Abónese el tiempo de privación de libertad sufrido por esta causa y notifíquese la presente con instrucción de lo ordenado en el art. 248.4 de la L.O.P.J.

3.- Notificada dicha sentencia a las partes se interpuso recurso de casación por INFRACCION DE LEY, INFRACCION DE PRECEPTO CONSTITUCIONAL y QUEBRANTAMIENTO DE FORMA que se tuvo por anunciado, remitiéndose a esta Sala Segunda del Tribunal Supremo, las certificaciones necesarias para su sustanciación y resolución, formándose el correspondiente rollo y formalizándose el recurso.

4.- La representación de Juan Ramón , basó su recurso de casación en los siguientes motivos:

PRIMERO.- Por quebrantamiento de forma, al amparo del art. 850.2 de la L.E.Criminal, fundada en no haber acordado la práctica de la prueba documental y testifical propuesta en escrito presentado ante la Sala sentenciadora.

SEGUNDO.- Por quebrantamiento de forma, al amparo del art. 850.1 de la L.E.Criminal, en relación con el art. 746.6 de la L.E.Criminal, al no haberse acordado la suspensión del juicio oral, tras la modificación que las partes acusadoras efectuaron en sus calificaciones provisionales al elevarlas a definitivas.

TERCERO.- Por infracción de precepto constitucional, al amparo del art. 5.4 de la L.O.P.J., por violación del derecho a un proceso con todas las garantías sin sufrir indefensión, al no haberse acordado la suspensión del juicio oral, tras la modificación que las partes acusadoras efectuaron en sus calificaciones provisionales al elevarlas a definitivas.

CUARTO.- Por infracción de precepto constitucional, al amparo del art. 5.4 de la L.O.P.J., por

violación del derecho a la presunción de inocencia consagrado en el art. 24.2 de la Constitución Española.

QUINTO.- Por infracción de ley, al amparo del art. 849.2º de la L.E.Criminal, por error en la apreciación de la prueba, basado en documentos obrantes en autos.

SEXTO.- Por infracción de ley, al amparo del art. 849.1º de la L.E.Criminal, por aplicación indebida del art. 435 en relación con el art. 432 del Código Penal.

SEPTIMO.- Por infracción de ley, al amparo del art. 849.1º de la L.E.Criminal, por aplicación indebida del art. 28 del Código Penal.

OCTAVO.- Por infracción igualmente de ley, al amparo del art. 849.1º de la L.E.Criminal, por aplicación indebida del art. 28 del Código Penal.

NOVENO.- Por infracción de ley, al amparo del art. 849.1º de la L.E.Criminal, por aplicación indebida del art. 66.1 en relación con el art. 21.1 y 6 del Código Penal.

DECIMO.- Por infracción de ley, al amparo del art. 849.1º de la L.E.Criminal, por aplicación indebida del art. 66.1 en relación con el art. 21.1 y 6 del Código Penal.

5.- Instruido el Ministerio Fiscal y el BANCO HERRERO S.A. como partes recurridas del recurso interpuesto, el cual impugnan en su totalidad, la Sala lo admitió a trámite, quedando conclusos los autos para señalamiento de fallo cuando por turno correspondiera.

6.- Hecho el oportuno señalamiento se celebró la Vista prevenida el día 30 de mayo del presente año, fecha en que tuvo lugar. Por el letrado D. Manuel Alonso Niño en defensa de Juan Ramón , se desistió de los motivos 1º y 2º del recurso formulado, manteniendo el resto y pidiendo la estimación del recurso de Casación formulado.

Por la letrada de la parte recurrida Dña. Mª José Cervero Arroyo en defensa del Banco Herrero, se solicitó la confirmación de la sentencia oponiéndose a la admisión del recurso.

El Ministerio Fiscal se ratifica en el escrito presentado de fecha 22 de diciembre de dos mil, impugnando todos los motivos del recurso de casación.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El recurrente fue condenado como autor de un delito de malversación impropia. El recurso se articula en diez motivos, de los cuales el recurrente ha renunciado en el acto de la vista a los dos primeros.

El tercer motivo de recurso alega indefensión por no haber suspendido el Tribunal el acto de la vista ante la modificación de conclusiones del Ministerio Fiscal, como prevé el art 793 7º de la Lecrim. El motivo no puede ser estimado pues, en primer lugar no concurren los requisitos de dicho precepto ya que la modificación de conclusiones no cambió la calificación legal de los hechos ni apreció un mayor grado de participación o de ejecución o circunstancias de agravación de la pena, que son los supuestos prevenidos en dicha norma. En segundo lugar la suspensión no es preceptiva, sino facultativa del Tribunal en función de las circunstancias concurrentes y la naturaleza de la modificación, y en el caso actual no cabe apreciar su necesidad.

SEGUNDO.- El cuarto motivo alega vulneración del principio de presunción de inocencia fundada en la supuesta omisión en la sentencia de una respuesta acerca de la cuestión suscitada sobre las cantidades que según el recurrente le adeudaba la empresa.

La invocación del derecho a la presunción de inocencia supone en trance casacional la comprobación de que en la causa exista prueba de signo incriminatorio o de cargo que pueda razonablemente ser calificada como suficiente, y en el caso presente dicha prueba es sobreabundante, como se expresa en la sentencia.

La impugnación del recurrente hace referencia, más bien, a una incongruencia omisiva, pero tampoco concurren las circunstancias que pudieran servir de base para estimar un motivo casacional por incongruencia, en primer lugar porque este vicio casacional únicamente concurre cuando se dejan sin

respuesta cuestiones jurídicas y no meras cuestiones de hecho y en segundo lugar porque no es cierto que la sentencia no de respuesta alguna sobre esta cuestión ya que se refiere expresamente a estas supuestas deudas, señalando que ello "aunque fuera cierto no excluiría la desviación de fondos..", habiendo expresado con anterioridad que el recurrente consiguió la entrega de importantes sumas de la masa de la quiebra, confiadas al depositario, "fuera del orden legal de prelación de créditos".

Si el recurrente no estuviese conforme con esta apreciación jurídica de la Sala de instancia debió impugnarla a través de un motivo de infracción de ley, pero desde luego el criterio de la Sala no vulnera en absoluto la presunción de inocencia, ya que en el orden fáctico sus conclusiones tienen el debido apoyo en prueba de cargo suficiente, debidamente practicada y valorada.

TERCERO.- El quinto motivo de recurso se interpone por error de hecho, al amparo del art 849 2º de la Lecrim, y acumula indebidamente diez alegaciones distintas respecto de otros tantos supuestos errores del Tribunal de instancia.

El error valorativo que autoriza este motivo casacional exige la concurrencia de ciertos requisitos reiteradamente señalados por esta Sala:

a) ha de fundarse, en una verdadera prueba documental, y no de otra clase, como las pruebas personales aunque estén documentadas;

b) que evidencie el error de algún dato o elemento fáctico o material de la Sentencia de instancia, por su propio y literosuficiente poder demostrativo directo, es decir, sin precisar de la adición de ninguna otra prueba ni tener que recurrir a conjeturas o complejas argumentaciones. Esto es, que en los hechos probados de la Sentencia recurrida aparezca como tal un elemento fáctico en contradicción con aquello que el documento, por su propia condición y contenido, es capaz de acreditar;

c) sin que el dato que el documento acredite se encuentre en contradicción con otros elementos de prueba. Y ello porque la Ley no concede preferencia a ninguna prueba determinada sobre otra igual o diferente, sino que cuando existen varias sobre el mismo punto, el Tribunal, que conoció de la causa en la instancia, habiendo presidido la práctica de todas ellas, y habiendo escuchado las alegaciones de las partes, tiene facultades para, sopesando unas y otras, apreciar su resultado con la libertad de criterio que le reconoce el art. 741 de la L.E.Criminal;

d) que el dato contradictorio así acreditado documentalmente sea importante en cuanto tenga virtualidad para modificar alguno de los pronunciamientos del fallo, pues si afecta a elementos fácticos carentes de tal virtualidad el motivo no puede prosperar ya que, como reiteradamente tiene dicho esta Sala, el recurso se da contra el fallo y no contra los argumentos de hecho o de Derecho que no tienen aptitud para modificarlo (Sentencias de 24 de enero de 1991; 22 de septiembre de 1992; 13 de mayo y 21 de noviembre de 1996; 11 de noviembre de 1997; 27 de abril y 19 de junio de 1998; 21 de enero y 13 de febrero de 2001, entre otras).

En el caso actual es claro que no concurren los referidos requisitos. En efecto el recurrente no precisa el texto que debería sustituir en el relato fáctico los supuestos pasajes erróneos que denuncia y se excede del contenido estrictamente fáctico de este motivo para extenderse en consideraciones jurídicas totalmente ajenas a la naturaleza del mismo.

En algunos casos los errores denunciados son irrelevantes para el fallo, pues no pueden afectarlo, como sucede con las fechas en que se constituyó Redaco o se entregó la subvención (apartados A y B), el carácter mancomunado de las cuentas (apartado C), o la cuantía de la participación social del recurrente (apartado I). En otros se suscitan cuestiones jurídicas y no fácticas, como la condición de depositario del otro acusado (apartado D), o si el pago de determinadas cantidades debe ser calificado o no como malversación (apartados E, F, G y J). Y en otros, en fin, se enfrentan diversas manifestaciones personales, pretendiendo otorgar mayor valor a unas supuestas declaraciones del Comisario en la Junta que a su testimonio en el juicio oral. Ninguno de los supuestos incluidos por el recurrente en este motivo permite apreciar que la documentación aportada acredite por si misma un error fáctico determinante para la subsunción.

El motivo, por tanto, debe ser desestimado.

CUARTO.- El sexto motivo alega aplicación indebida del art 435 en relación con el 432 del CP vigente, por estimar que no consta la debida instrucción al depositario de sus obligaciones y que en todo

caso éstas cambiaron cuando se permitió al depositario rentabilizar el dinero de la quiebra invirtiéndolo en activos.

El motivo carece de todo fundamento. El propio depositario nunca ha negado que conociese perfectamente sus obligaciones como tal y ha aceptado la condena que le ha sido impuesta por su manifiesto incumplimiento. La autorización para rentabilizar determinados activos ni cambia la condición del depositario ni le autoriza para apropiarse de los mismos o consentir en que otra persona se los apropie, que es en lo que consiste la malversación y lo acreditado en este caso.

QUINTO.- El séptimo y el octavo motivos, ambos por infracción de ley, niegan la eficacia de la inducción realizada por el recurrente sobre el depositario para que éste le permitiese apoderarse de los activos. Ambos motivos carecen de fundamento. La eficacia de la inducción se manifiesta con toda claridad en el resultado positivo que obtuvo, razonando la Sala sentenciadora que las promesas del recurrente para otorgar al depositario una participación en otra sociedad fueron determinantes para persuadir a éste a fin de que consintiera que el recurrente sustrajese los caudales que el depositario tenía bajo su custodia

El noveno motivo niega el ánimo de lucro alegando que el recurrente únicamente pretendía resarcirse de determinadas deudas que la sociedad en quiebra había contraído con el mismo. El motivo tampoco puede admitirse pues es reiterada la doctrina jurisprudencial que señala que el ánimo de lucro exigido por este precepto incluye el ánimo de obtener cualquier beneficio, lo que abarca, obviamente, el deseo de beneficiarse cobrando supuestas deudas al margen de los mecanismos legales establecidos en la regulación de la quiebra.

SEXTO.- El décimo motivo de recurso, también por infracción de ley, denuncia que la pena impuesta al recurrente, cinco años de prisión, sea superior a la del depositario, cuatro años, cuando en el recurrente no concurre la condición especial que cualifica al sujeto activo del delito de malversación impropia.

El motivo debe ser estimado. La doctrina de esta Sala ha establecido con reiteración (Sentencia de 14 de enero de 1994, Sentencia de 2 de mayo de 1996, Sentencia de 21 de diciembre de 1999, núm. 1493/1999, caso Roldán, Sentencia de 28 de marzo de 2001, núm. 20/2001, caso Urralburu, Sentencia de 8 de mayo de 2001, núm. 776/2001, Sentencia 7 de noviembre de 2001, núm. 2052/2001, entre otras) que cuando un particular, "extraneus", participa en el delito especial propio cometido por un funcionario, "intraneus", dicho particular habrá de responder por su participación delictiva conforme al principio de accesoriedad en relación con el delito realmente ejecutado, pero moderando la penalidad en aplicación de una atenuante por analogía derivada de la ausencia de la condición especial de funcionario.

Ni el texto del art. 14 del Código Penal de 1973, ni el de los arts. 28 y 29 del Código Penal de 1995, exigen que los partícipes (inductores, cooperadores necesarios y cómplices) en un delito especial propio (es decir aquellos en que el tipo penal prevé exclusivamente la autoría de un sujeto activo con especial cualificación), tengan la misma condición que el autor. Dicha cualificación se exige únicamente para la autoría en sentido propio (art. 28, apartado primero del Código Penal de 1995), pero no para las modalidades de participación asimiladas punitivamente a la autoría (inducción y colaboración necesaria, art. 28 del Código Penal de 1995, párrafo segundo, apartados a y b), o para la complicidad.

La sentencia del Tribunal de instancia, aunque siga la doctrina de esta Sala condenando al "extraneus" como inductor y no como autor, se aleja de la misma al atribuir a éste no solo la misma responsabilidad que al titular del deber específico de custodia vulnerado, sino incluso una responsabilidad superior. Admitir esta tesis implica confundir en los delitos especiales la participación con la autoría en sentido propio, y extender la doctrina de esta Sala que admite la participación de "extraneus" en los delitos propios del "intraneus", hasta llegar a incluir también la autoría del no funcionario en sentido propio, con lo cual se eliminaría por vía jurisprudencial una condición subjetiva restrictiva del tipo, en contra del principio de legalidad y se haría desaparecer en la práctica la categoría de los delitos especiales propios (STS 08-05-2001, núm. 776/2001).

Procede imponer, en consecuencia, al recurrente una pena inferior a la del depositario, que ha infringido su deber especial de custodia de los caudales puestos a su cargo. Ha de señalarse, además, que la responsabilidad del depositario es doble pues no solo consintió que el recurrente se apropiase de caudales sujetos a su custodia, con ánimo de beneficiarse a través de las compensaciones por éste prometidas (participación en la sociedad Redaco), conducta que por si misma ya constituye el delito de malversación impropia objeto de sanción, sino que también dispuso directamente para si de sumas muy relevantes, y sin la excusa de resarcirse de deuda alguna.

Ha de apreciarse, por ello, la atenuante analógica como muy cualificada, ya que la pena impuesta al depositario ya se había establecido en el umbral mínimo del subtipo agravado aplicado ( art 432 2º, cuatro años de prisión), y la impuesta al "extraneus" debe ser inferior.

### III. FALLO

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso de casación por INFRACCION DE LEY, interpuesto por Juan Ramón , contra sentencia dictada por la Sección segunda de la Audiencia Provincial de Oviedo, CASANDO Y ANULANDO en consecuencia dicha sentencia y declarando de oficio las costas del presente procedimiento.

Notifíquese la presente resolución y la que seguidamente se dicte al recurrente, Ministerio Fiscal y BANCO HERRERO S.A. (como partes recurridas), así como a la Sección Segunda de la Audiencia Provincial arriba indicada, a los fines legales oportunos, con devolución a esta última de los autos que en su día remitió, interesando acuse de recibo.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección Legislativa lo pronunciamos, mandamos y firmamos Cándido Conde-Pumpido Tourón José Ramón Soriano Soriano Joaquín Martín Canivell

### SEGUNDA SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a once de Junio de dos mil dos.

El Juzgado de Instrucción nº 9 de Oviedo, instruyó Sumario nº 3/94 contra Juan Ramón con DNI nº NUM002 , de 65 años de edad, hijo de Javier y de Paloma , natural de Oviedo y vecino de la misma, de estado casado, de profesión ingeniero de minas, con instrucción, sin antecedentes penales, cuya solvencia no consta, en libertad provisional por esta causa, por la que no ha estado privado de la misma, y contra Ignacio , Augusto , Narciso y contra Begoña (no recurrentes en el presente procedimiento), se dictó Sentencia con fecha 24 de junio de dos mil, que ha sido CASADA Y ANULADA PARCIALMENTE por la pronunciada en el día de hoy, por esta Excm. Sala Segunda del Tribunal Supremo, integrada por los Excmos. Sres. reseñados al margen, bajo la Presidencia y Ponencia del Excmo. Sr. D.Cándido Conde-Pumpido Tourón, se hace constar lo siguiente:

### I. ANTECEDENTES

Se aceptan y dan por reproducidos los de la sentencia de instancia.

### II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

UNICO.- Por las razones expuestas en nuestra sentencia casacional procede imponer al recurrente la pena de dos años de prisión, al apreciar una atenuante analógica muy cualificada, por su condición de "extraneus" en un delito especial propio. Se reduce también al grado inferior, congruentemente, la pena de inhabilitación, cuya imposición no ha sido impugnada.

### III. FALLO

Dejando subsistentes los demás pronunciamientos de la sentencia de instancia, se aprecia al condenado Juan Ramón una atenuante analógica cualificada y se le impone la pena de prisión de DOS AÑOS, y SEIS AÑOS DE INHABILITACION ABSOLUTA, manteniendo el pago de las costas y responsabilidad civil impuestas por la sentencia de instancia.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección Legislativa lo pronunciamos, mandamos y firmamos Cándido Conde-Pumpido Tourón José Ramón Soriano Soriano Joaquín Martín Canivell

PUBLICACIÓN.- Leídas y publicadas han sido las anteriores sentencias por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Cándido Conde-Pumpido Tourón, mientras se celebraba audiencia pública en el día de su fecha la Sala Segunda del Tribunal Supremo, de lo que como Secretario certifico.