

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ**

Escuela de Posgrado



**“PROPUESTAS PARA LA REFORMA DE LA LEY PENAL
TRIBUTARIA Y EL CÓDIGO TRIBUTARIO SOBRE LA
INVESTIGACIÓN Y EJERCICIO DE LA ACCIÓN PENAL EN
DELITOS TRIBUTARIOS EN EL MARCO DE LA
CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE 1993”**

Trabajo de Investigación para obtener el grado académico de Maestro en

Derecho de la Empresa

que presenta:

Fredy Eloy Vizcarra Villegas

Asesor:

Bruno Edoardo Debenedetti Luján

Lima, 2023

Informe de Similitud

Yo, DEBENEDETTI LUJAN, BRUNO EDOARDO, docente de la Escuela de Posgrado de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) de la tesis/el trabajo de investigación titulado “Propuestas para la reforma de la Ley Penal Tributaria y el Código Tributario sobre la investigación y ejercicio de la acción penal en delitos tributarios en el marco de la Constitución Política de 1993” del autor VIZCARRA VILLEGAS, FREDY ELOY, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 34%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software *Turnitin* el 24/01/2023.
- He revisado con detalle dicho reporte y la Tesis o Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierte indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lugar y fecha: Lima, 20 de marzo de 2023

Apellidos y nombres del asesor / de la asesora: <u>DEBENEDETTI LUJAN, BRUNO EDOARDO</u>	
DNI: 42741621	Firma 
ORCID: 0000-0002-3890-8917	

Resumen

Este trabajo de investigación tiene como objetivo proponer la reforma de la Ley Penal Tributaria y del Código Tributario sobre la investigación y el ejercicio de la acción penal por el Ministerio Público en casos de delitos tributarios. La Constitución de 1993 y el Nuevo Código Procesal Penal reconocen a los imputados una serie de garantías frente a la potestad punitiva del Estado, entre otros, el debido proceso, fundada en la investigación de delito por un órgano constitucional autónomo, y el ejercicio de la acción penal de oficio o instancia de parte. Sin embargo, dichas garantías se hallan restringidas en los casos de delitos tributarios, porque los artículos 7°, 8° y 9° de la Ley Penal Tributaria, vigente desde 1996, autoriza a la autoridad administrativa tributaria para que realice la investigación administrativa de delitos tributarios bajo las reglas de procedimiento administrativo, artículo 62° del Código Tributario; asimismo, condiciona el ejercicio de la acción penal por el Ministerio Público a la existencia de un informe motivado, que en muchos casos no son emitidas por la consideración de la facultad discrecional de la Administración para la fiscalización del que depende el informe o la consideración de la prescripción de la acción de la Administración prevista en el artículo 43° de Código Tributario. Ciertamente, estas reglas afectan por un lado la autonomía del Ministerio Público, y en segundo lugar vulnera los derechos fundamentales de los imputados al someterse a las reglas administrativas de fiscalización. Ante tal problemática se propone la reforma de la Ley Penal Tributaria a fin de que el Ministerio Público ejerza sus atribuciones de investigación y ejercicio de la acción penal, sin restricciones e injerencias de la Administración Tributaria. Tales medidas son producto de un análisis teórico y práctico sobre el problema, dado que, en el modelo de Estado Constitucional de Derecho, el Ministerio Público es el único ente legitimado para las funciones señaladas; a nivel práctico en el país sólo existe una Fiscalía especializada en Delitos Tributarios con sede en Lima, que carece de personal fiscal y asistentes especializados, en ese sentido, se debe implementar una unidad especializada que apoye la labor fiscal en la materialización de la potestad punitiva del Estado. En líneas generales, en el primer capítulo se analiza el problema de regulación sobre la investigación y la acción penal en delitos tributarios, en el segundo capítulo sobre el estado de arte, en el tercer capítulo, sobre el análisis y discusión del problema, y como producto final la propuesta de reforma de los artículos señalados.

Índice

	Pág.
Resumen.....	2
Índice	3
Lista de tabla.....	5
Lista de figuras.....	6
CAPÍTULO I: INTRODUCCION	7
1.1. Planteamiento de problema	7
1.2. Planteamiento de hipótesis	10
1.3. Planteamiento de objetivos	12
1.4. Propuesta de enfoque metodológico	14
CAPÍTULO II: ESTADO DEL ARTE	16
2.1. Estado Constitucional de Derecho y el Ministerio Público	17
2.2. La investigación del delito tributario	19
2.3. El ejercicio de acción penal en casos de delitos tributarios	20
2.4. La Administración Tributaria parte agraviada de delitos tributarios	27
2.5. La investigación y el ejercicio de la acción penal en los delitos tributarios en la legislación internacional	29
2.6. Necesidades de reforma	32
2.7. Conclusiones	33
CAPÍTULO III: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	35
3.1. Problema	36
3.2. Enfoque metodológico	38
3.3. Muestra y técnica de análisis	40
CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN	46
4.1. Análisis de la constitucionalidad de los artículos 7°, 8° y 9° de la Ley Penal Tributaria	46
4.2. Análisis de casos interpuestos por el Procurador de la Administración Tributaria	49

4.3. Análisis de los casos con requerimientos del Ministerio Público a la Administración para el informe motivado	51
4.4. Necesidad de creación de la Unidad Especializada en Delitos Económicos y de Lavado de Activos	52
4.5 Propuestas de reforma	53
4.5.1 Investigación del delito tributario	53
4.5.2 Ejercicio de la acción penal tributario.....	54
4.5.3 Modificación de normas administrativas	54
Conclusiones.....	56
Referencias bibliográficas.....	58



Lista de tabla

Tabla 1. Sentencias del Tribunal Constitucional sobre la investigación de delito tributario por la Administración Tributaria y el informe motivado.

Tabla 2. Distribución de denuncias tramitadas ante la Fiscalía Especializada en Delitos Tributarios de Lima.

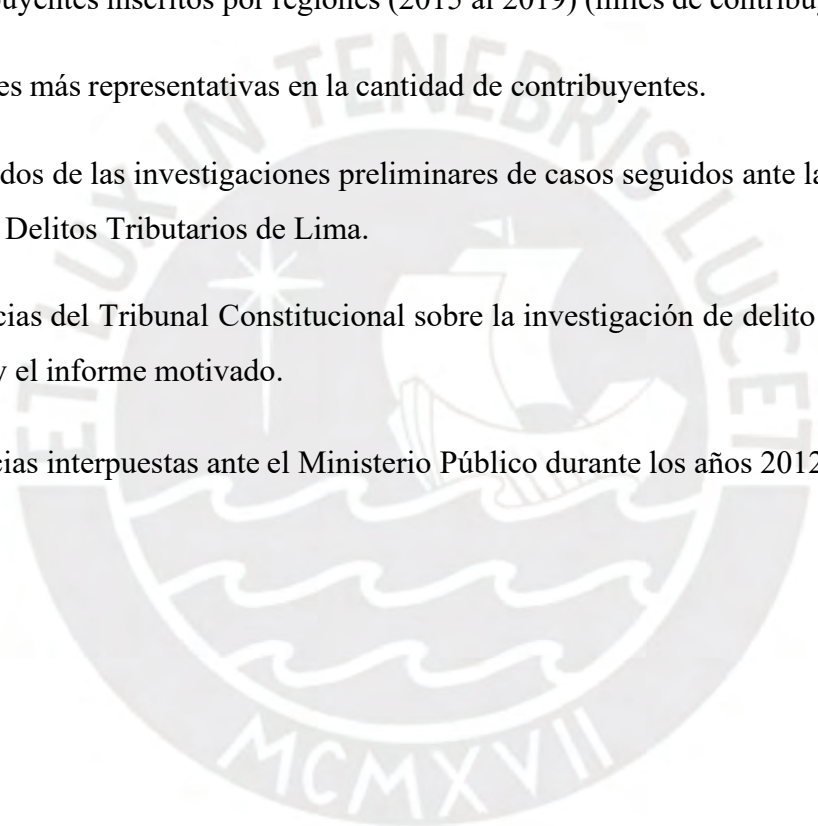
Tabla 3. Contribuyentes inscritos por regiones (2015 al 2019) (miles de contribuyentes).

Tabla 4. Regiones más representativas en la cantidad de contribuyentes.

Tabla 5. Resultados de las investigaciones preliminares de casos seguidos ante la Fiscalía Especializada en Delitos Tributarios de Lima.

Tabla 6. Sentencias del Tribunal Constitucional sobre la investigación de delito tributario por la Administración y el informe motivado.

Tabla 7. Denuncias interpuestas ante el Ministerio Público durante los años 2012 al 2019.



Lista de figuras

Figura 1. Distribución de casos investigados por la Fiscalía Especializada en Delitos Tributarios de Lima y Callao.

Figura 2. Distribución de contribuyentes por regiones 2019 (%)



CAPÍTULO I: INTRODUCCION

1.1. Planteamiento de problema

Desde el año 1996 se halla vigente la Ley Penal Tributaria aprobada por Decreto Legislativo N.º813, es una ley especial que contiene normas sustantivas y procesales en materia de derecho penal tributario, entre ellos, la investigación y el ejercicio de la acción penal en delitos tributarios, a la fecha tiene más de veinte años, periodos en los que ha sido modificada en dos oportunidades, primero con la implementación del Nuevo Código Procesal Penal (2004), y segundo con la incorporación de nuevos tipos penales (2012). Dicha norma surgió en un contexto en el que el legislador de entonces (Poder Ejecutivo) consideró que el Ministerio Público sólo podía ejercer la acción penal a petición de la parte agraviada, el Órgano Administrador del Tributo, pues señaló que el Ministerio Público tenía limitaciones para investigar el delito de defraudación tributaria al no tener elementos técnicos necesarios para su determinación y la falta de especialización, otorgando facultades de investigación a la Administración Tributaria, a pesar de reconocer la afectación de normas constitucionales. Esta situación, transcurrido el tiempo, no ha variado significativamente pues con la implementación del Nuevo Código Procesal Penal, en 2004, sigue vigente la intervención de la Administración en la investigación de delitos tributarios y el condicionamiento del ejercicio de la acción penal a la existencia del informe motivado emitido por el Órgano Administrador del Tributo, oponiéndose al modelo constitucional del proceso penal acusatorio, garantista del Nuevo Código Procesal Penal, y que en la práctica se ha manifestado, primero, en la afectación del debido proceso para los denunciados selectivamente comunicados por la Administración ante el Ministerio Público al haber sido investigados bajo las reglas del procedimiento administrativo, y segundo, la impunidad de casos similares a los denunciados, bajo la consideración del ejercicio discrecional de la facultad de fiscalización, incluso ante los requerimientos del Ministerio Público del informe motivado de investigaciones de oficio, con el consiguiente incremento de los niveles de evasión fiscal en su modo agravado.

El presente trabajo de investigación está orientado a generar propuestas de reforma de la Ley Penal Tributaria y el Código Tributario sobre la investigación del delito tributario y el ejercicio de la acción penal en el marco de la Constitución de 1993, frente a los problemas de regulación,

primero, la Ley Penal Tributaria, aprobado por Decreto Legislativo N° 813, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 20 de abril de 1996, posteriormente modificado por los numerales 5 y 6 de la Segunda Disposición Modificatoria y Derogatoria del Decreto Legislativo N° 957, norma que pone en vigencia el Nuevo Código Procesal Penal, en cuyo Título II, artículos 7°, 8° y 9° regula sobre la investigación del delito tributario por el Órgano Administrador del Tributo y el ejercicio de la acción penal por el Ministerio Público, previo informe motivado de la Administración Tributaria; a la vez, en el artículo 192° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, regula la intervención de la Administración Tributaria en la calificación de los hechos denunciados por cualquier persona o funcionarios de la Administración Pública, sobre la existencia de indicios de la comisión del delito tributario; tales facultades de la Administración Tributaria contravienen los artículos 158° y 159° de la Constitución Política del Perú, afectando la autonomía del Ministerio Público.

Los cuestionamientos realizados ante el Tribunal Constitucional por los investigados sobre la constitucionalidad de la investigación del delito tributario por la Administración Tributaria bajo las reglas del artículo 62° del Texto Único Ordenado del Código Tributario; asimismo, sobre las restricciones experimentadas por el Ministerio Público en el ejercicio de la acción penal, en casos directamente investigados por dicha institución y en los que concluye sobre la existencia de indicios de delito tributario, finalmente no es ejercida por la ausencia del informe motivado del Órgano Administrador del Tributo, quien al ser requerida ha emitido respuestas justificadas en la facultad discrecional de la Administración para el ejercicio de la facultad de fiscalización, la prescripción de las facultades de determinación del ente administrativo y la conclusión contraria sobre la no existencia de indicios de delito tributario.

En ese contexto, resulta necesario reafirmar la prevalencia de la norma constitucional, establecido en el artículo 51° de la Constitución, dado que, la Ley Penal Tributaria y el Código Tributario, al establecer la intervención de la Administración Tributaria en la investigación de los delitos tributarios, sin tener facultades constitucionales para tal función, contraviene la norma constitucional, pues los artículos 158° y 159° de la Constitución, establecen la autonomía y atribuciones del Ministerio Público para la conducción de la investigación del delito desde su inicio, debiendo la Policía Nacional cumplir los mandatos del Ministerio Público en el marco de

su función, sin embargo, las mencionadas normas autorizan a la Administración Tributaria la investigación de delitos tributarios; asimismo, la Constitución establece que el Ministerio Público como órgano constitucional autónomo ejerce la acción penal de oficio o a petición de parte, sin embargo, la Ley Penal Tributaria condiciona el ejercicio de la atribución constitucional a la existencia de un informe previo del Órgano Administrador del Tributo. Esta situación en la práctica ha generado una actuación limitada del Ministerio Público frente a los delitos tributarios, siendo ésta, según la Unidad de Inteligencia Financiera del Perú (UIF), la segunda mayor fuente de lavado de activos, por US\$ 1,452 millones de dólares americanos, tal como ha señalado en la Información Estadística Unidad de Inteligencia Financiera, hecha pública en diciembre de 2019.

En la práctica, sobre los artículos 7º, 8º y 9º de la Ley Penal Tributaria se han interpuesto demandas de amparo y de hábeas corpus ante el Poder Judicial, los que finalmente han sido resueltos por el Tribunal Constitucional en los Expedientes N° 1679-2005-PA/TC, N° 1680-2005-AA/TC, N° 2568-2011-PHC/TC, N° 10325-2005-AA/TC, si bien estos procesos constitucionales no tienen como objetivo la declaración de inconstitucionalidad *erga omnes*, sin embargo el intérprete de la Constitución no se ha pronunciado explícitamente sobre su constitucionalidad entre partes. No obstante que, el cuestionamiento formal de los mencionados artículos que, en esencia, si contravienen el mencionado artículo 159º de la Constitución; sin embargo, tiene mayor intensidad el problema de fondo, esto es, la afectación de la legitimidad de la potestad punitiva del Estado y la vulneración del contenido esencial de los derechos fundamentales, debido a que en todas las denuncias interpuestas por el representante de la Administración –SUNAT- como consecuencia de la fiscalización, en el curso de las diligencias preliminares, investigación preparatoria y el juzgamiento se invocan afectaciones de derechos constitucionales en el procedimiento de fiscalización por la Administración Tributaria, en el que se generó el informe motivado de indicios de delito tributario, los que finalmente son considerados por los imputados como ilegales. De otro lado, en casos de denuncias interpuestas por terceros ante el Ministerio Público, y que luego de las diligencias preliminares se requiere a la Administración Tributaria para que emita el informe motivado, ésta o bien es denegada alegando facultades discrecionales de la Administración para la fiscalización o habiendo fiscalizado dicha entidad concluye que no existen indicios de delito tributario en sentido opuesto a la conclusión del Ministerio Público, o por último,

comunicando que la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria se halla prescrita.

Tales situaciones requieren ser corregidas a fin de garantizar un debido proceso a los imputados por delitos tributarios y que legitime la actuación del Ministerio Público como el único órgano constituido del Estado para la investigación de los delitos tributarios y el ejercicio de la acción, y que la sanción a los imputados seas impuestas sin haber afectado el contenido esencial de los derechos fundamentales de los involucrados. En ese sentido es necesario proponer las modificaciones de los artículos 7°, 8° y 9° de la Ley Penal Tributaria, dejando sin efecto la exigencia del informe motivado para el ejercicio de la acción penal, sino como un medio probatorio más para el juzgamiento de los delitos tributarios; asimismo, la exclusividad de la investigación de los delitos tributarios por el Ministerio Público, con el apoyo de una Unidad Especializada en Delitos Económicos y Financieros, similar a la Unidad Especializada en Delitos Fiscales y Financieros de México (UEIDFF), Unidad Especializada en Lavado de Dinero, Delitos Económicos, Delitos Medioambientales y Crimen Organizado de Chile (ULDECCO), países integrantes de la Alianza del Pacífico conjuntamente con Perú, además de miembros de países del OCDE al que aspira nuestro país. Además, la modificación de los artículos 43°, 62° y 192° del Código Tributario, sobre la prescripción de la acción de Administración en casos de delitos tributarios según los plazos de prescripción de los delitos previstos en el Código Penal; y la comunicación inmediata al Ministerio Público con todos los elementos objetivos recabados en el curso del procedimiento de fiscalización por la Administración en caso de que advierta la presunta comisión de delito tributario.

1.2. Planteamiento de hipótesis

La investigación del delito tributario, a nivel preliminar y preparatoria, y el ejercicio de la acción penal son atribuciones constitucionales exclusivas del Ministerio Público, uno de los órganos autónomos constituidos del Estado Constitucional de Derecho, encargado de legitimar el ejercicio de la facultad punitiva del Estado, al asumir la conducción de la investigación con apoyo de una unidad especializada del Ministerio Público, indagando con objetividad los hechos constitutivos del delito tributario, obteniendo los medios probatorios que acrediten la responsabilidad o

inocencia del investigado, respetando, protegiendo y garantizando el contenido esencial de los derechos fundamentales de las personas, entre otros, el derecho a la igualdad, a la no autoincriminación y al debido proceso.

Los estándares constitucionales señalados no son garantizados cuando la investigación del delito tributario es delegada al Órgano Administrador del Tributo, entidad que tiene, entre sus facultades, la de determinación y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias, mas no de delitos tributarios; no obstante, conforme a la Circular N.º 019-2011- SUNAT, viene investigando delitos tributarios aplicando las normas de fiscalización administrativa y de procedimiento administrativo general, para emitir los informe motivados; en los que no se respetan, protegen ni garantizan los derechos constitucionales de los presuntos implicados, al ser obligados a exhibir los libros y registros contables y proporcionar información real y comparecer ante la Administración, su inobservancia se halla sancionada como infracción administrativa, reglas administrativas que ponen en riesgo la legitimidad de la investigación del delito, al poner en riesgo los derechos constitucionales a la no autoincriminación y al debido proceso. Adicionalmente, el Órgano Administrador del Tributo, según el Código Tributario, es el representante de la parte agraviada en el proceso penal, lo que implica que, delegar la investigación del delito tributario a la autoridad administrativa, implicar poner en riesgo el principio objetividad exigido al Ministerio Público.

La Constitución y el Nuevo Código Procesal Penal reconocen que la titularidad del ejercicio de la acción penal corresponde al Ministerio Público, quien ejerce de oficio o a instancia de parte agraviada, atribución que en caso de delitos tributarios se halla condicionada a la existencia de un informe motivado previo emitido por el Órgano Administrador del Tributo, informe que conforme a la mencionada Circular debe ser emitido una vez concluido el procedimiento de fiscalización, con lo que, conforme al párrafo anterior, puede contener información obtenida mediante la afectación de derechos constitucionales y a la vez diezmada su valor probatorio como pericia institucional; los que finalmente ponen en riesgo el deber de la carga de la prueba del Ministerio Público.

Dada la naturaleza especial y compleja de los delitos tributarios resulta necesario la implementación de una unidad especializada en delitos económicos del que es parte los delitos tributarios y de lavado de activos dentro del Ministerio Público a fin de que coadyuve en la investigación de dichos ilícitos penales, en razón de que, se carece de personal fiscal y de asistentes de función fiscal con especialización en materia tributaria, contable y disciplinas afines que resulten necesarios para una mejor comprensión de los hechos investigados; unidad especializada con el mismo sistema de organización que el actual Instituto de Medicina legal y Ciencias Forenses. La institucionalización de la unidad especializada finalmente garantizaría la objetividad en la indagación de los hechos constitutivos del delito, exigida al Ministerio Público.

Razones por los que, los artículos 7°, 8° y 9 ° de la Ley Penal Tributaria corresponden ser modificadas reconociendo que la investigación del delito tributario y el ejercicio de la acción penal son atribuciones exclusivas del Ministerio Público, tal como se hallan reconocidas en los artículos 158° y 159° de la Constitución Política del Perú, y el artículo IV del Nuevo Código Procesal Penal. La Administración Tributaria es la parte agraviada de los delitos tributarios, tal como se halla reconocida en el último párrafo del artículo 192° del Código Tributario, y como tal le corresponde presentar al Ministerio Público el informe pericial de parte, establecido en el artículo 194° del mencionado Código al interponer la denuncia con la información necesaria señalada en la parte final del primer párrafo del artículo 85° del Código Tributario.

1.3. Planteamiento de objetivos

El trabajo de investigación tiene como objetivo general la elaboración de las propuestas de reforma de la Ley Penal Tributaria y el Código Tributario sobre la investigación de los delitos tributarios y el ejercicio de la acción penal, como consecuencia de los resultados negativos de la vigencia de la Ley Penal Tributaria, en la investigación y el ejercicio de la acción penal, al condicionar al Ministerio Público el ejercicio de sus atribuciones a los resultados de la intervención discrecional de la Administración Tributaria y la selectividad de los casos comunicados al Ministerio Público por dicho órgano administrativo; finalmente, la renuencia de la Administración para emitir los informes motivados requeridos por el Ministerio Público en casos de pesquisas de oficio. Para dicho objetivo se efectuará el análisis normativo y doctrinario, así como el análisis

empírico de los casos a cargo de la única Fiscalía Especializada a nivel nacional en Delitos Tributarios de Lima y Callao, entre los años 2012 al 2019, periodos en los que viene rigiendo el Decreto Legislativo N° 1114, siendo esta la última reforma a la Ley Penal Tributaria, en cuanto a la incorporación de los nuevos tipos penales, regulados en los artículos 5°-A, 5°-B, 5°-C y 5°-D.

En ese sentido, el trabajo de investigación tiene tres objetivos específicos, primero analizar sobre el estatus del Ministerio Público en el Estado Constitucional de Derecho, su rol constitucional frente a los ciudadanos en la investigación del delito y el ejercicio de la acción penal, a partir de lo establecido en los artículos 158° y 159° de la Constitución Política del Perú y los artículos II, IV, VIII y IX del Título Preliminar del Nuevo Código Procesal Penal, la doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional y la doctrina nacional y extranjera especializada en la materia. Normas constitucionales y legales que se contradicen con la Ley Penal Tributaria y el Código Tributario sobre la investigación del delito y el ejercicio de la acción penal.

El segundo objetivo es describir el estado situacional de la investigación de delitos tributarios y los riesgos de afectación de los derechos constitucionales que representa la delegación de la investigación al Órgano Administrador del Tributo para la legitimidad de la obtención de los medios probatorios y la objetividad exigida al Ministerio Público, establecidos en el numeral 2 del artículo 7° y los artículos 8° y 9° de la Ley Penal Tributaria, los numerales 6) y 7) del artículo 62°, y el riesgo del derecho a la igualdad por la selección de comunicaciones o denuncias efectuadas por el Órgano Administrador del Tributo, regulada en el artículo 192° del Código Tributario y la Circular N.°019-2011- SUNAT.

El tercer objetivo es describir el estado situacional del ejercicio de la acción penal por el Ministerio Público en casos de delitos tributarios y su condicionamiento a la existencia del informe motivado previo emitido por el Órgano Administrador del Tributo, previsto en el numeral 1) del artículo 7° de la Ley Penal Tributaria, emisión sujeta a las reglas de la Circular N.°019-2011- SUNAT, basada en normas de procedimiento de fiscalización administrativa y la calificación de los hechos delictivos por el Órgano Administrador de Tributo, así como la observancia del plazo de prescripción de la acción de la Administración para la determinación de la obligación tributaria,

previsto en el artículo 43°, y el efecto legal del informe en el proceso penal como pericia institucional, establecido en el artículo 194° del Código Tributario.

El cuarto objetivo específico es propiamente la delimitación de las propuestas de reforma de la Ley Penal Tributaria y el Código Tributaria sobre la investigación de los delitos tributarios por el Ministerio Público con la implementación y apoyo de una Unidad Especializada en Delitos Económicos y Financieros, de Lavado de Activos del Ministerio Público y de la Policía Nacional del Perú; y el ejercicio de la acción penal sin la exigencia de la existencia de un informe motivado emitido por el Órgano Administrador del Tributo.

1.4. Propuesta de enfoque metodológico

La metodología de estudio consiste en la recopilación de información contenidas en artículos y ensayos indexados sobre la investigación del delito y el ejercicio de la acción penal por el Ministerio Público, luego se clasifica según la siguiente temática: El Ministerio Público en la Constitución de 1993, la investigación del delito y el ejercicio de la acción penal, el rol de la Administración frente a los delitos tributarios, la investigación y el ejercicio de la acción penal en la legislación comparada, los que se desarrollan en cuatro capítulos y uno adicional sobre las necesidades de la reforma de las normas de la Ley Penal Tributaria y el Código Tributario sobre la investigación del delito y el ejercicio de la acción penal, que constituyen el estado de arte que se expone en el apartado que sigue.

Para el cumplimiento del segundo objetivo se analizarán las sentencias del Tribunal Constitucional sobre el cuestionamiento de la investigación del delito por la Administración, alegando la afectación de los derechos fundamentales a la inocencia, a la no autoincriminación, al debido proceso en su vertiente al derecho de defensa. Asimismo, se tendrá en cuenta los casos de denuncias interpuestas por el procurador de la Administración, entre los años 2012 al 2019, ante el Ministerio Público (Fiscalía Especializada en Delitos Tributarios de Lima y Callao) sustentadas en informes motivados cuestionados por afectación de derechos constitucionales, para establecer su significancia se comparará con el número de casos de denuncias interpuestas por el Procurador de la Administración a nivel nacional.

El tercer objetivo se concretizará con el análisis de los casos de las investigaciones preliminares efectuados por la Fiscalía Especializada en Delitos Tributarios de Lima y Callao, en los años 2012 al 2019, en los que, concluya con la existencia de indicios de delito tributario, y para el ejercicio de la acción penal haya requerido a la Administración el informe motivado, siendo ésta negada por razones de prescripción administrativa, ejercicio de la facultad discrecional de fiscalización y la conclusión de la Administración en sentido opuesto a la establecida por el Ministerio Público.

El cuarto objetivo se logrará a partir del análisis normativo y doctrinario, y el análisis de los casos indagados por el Ministerio Público durante los años 2012 al 2019, cuyas conclusiones darán el sustento de las reformas necesarias señaladas en el planteamiento del problema.



CAPÍTULO II: ESTADO DEL ARTE

La Constitución en el modelo de Estado de Constitucional de Derecho o Estado Social y Democrático de Derecho es la primera fuente del derecho del que emanan los valores, principios y reglas, que permiten la definición y delimitación del contenido y alcances de las normas de la parte dogmática y orgánica de las normas constitucionales. En la parte orgánica se reconoce la autonomía y las atribuciones del Ministerio Público, entre otros, sobre la investigación y el ejercicio de la acción penal en casos de delitos tributarios. Tal autonomía y atribuciones, a nivel legislativo ha sido desarrollado en la Ley Orgánica del Ministerio Público, el Nuevo Código Procesal Penal y la Ley Penal Tributaria; adicionalmente se incluye al Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Según las normas constitucionales corresponde al Ministerio Público, como órgano constitucional autónomo investigar los delitos tributarios y ejercer la acción penal; sin embargo, la Ley Penal Tributaria y el Código Tributario autorizan a la Administración la investigación de los delitos tributarios bajo las normas del procedimiento de fiscalización administrativa, donde el contribuyente tiene la obligación de proporcionar información real que sustenten sus operaciones afectas a impuestos, bajo la amenaza de que su incumplimiento será sancionado como infracción administrativa; asimismo, la Ley Penal Tributaria condiciona el ejercicio de la acción penal por el Ministerio Público a la existencia de un informe motivado previa, que tiene origen en los resultados de la fiscalización administrativa.

Las oposiciones señaladas serán desarrolladas en cinco capítulos, correspondiendo al primero la exposición sobre los valores, principios y reglas constitucionales reconocidos en la Constitución de 1993 sobre la investigación del delito y el ejercicio de la acción penal asignadas al Ministerio Público; luego se expone sobre la investigación de los delitos tributarios por la Administración Tributaria bajo las reglas del procedimiento de fiscalización administrativa, y el condicionamiento del ejercicio de la acción penal a la existencia de un informe motivado emitido por el Órgano Administrador del Tributo; en el tercer capítulo se analiza los roles de la Administración Tributaria frente a los delitos tributarios, de denunciante, investigador, emisor del informe y representante de la parte agraviada; en el cuarto capítulo se revisa la legislación de otros países sobre la

investigación y el ejercicio de la acción penal, donde existen tres corrientes, países donde se ejerce la acción penal sólo a instancia de la Administración Tributaria, países donde se ejerce la acción sólo por la Fiscalía y países con un régimen mixto; finalmente, se expone sobre las necesidades de reforma de la Ley Penal Tributaria y el Código Tributaria, además de las normas internas del Ministerio Público y de la Administración tributaria.

Los temas expuestos constituyen el sustento teórico de las propuestas de reforma de la Ley Penal Tributaria y el Código Tributario sobre la investigación de delito tributario y el ejercicio de la acción penal por el Ministerio Público, con la finalidad de garantizar los derechos a la igualdad, a la no autoincriminación y al debido proceso de los investigados, así como la objetividad en la actuación del Ministerio Público y la legitimidad en la obtención de los medios probatorios mediante procedimientos constitucionales legítimos; además, conforme señala Cote-Barco (2008) la imposición de las sanciones penales y las medidas de seguridad deben responder a los principios de necesidad, proporcionalidad y razonabilidad, siendo que la necesidad de la pena se debe justificar en función a fines preventivos.

2.1. Estado Constitucional de Derecho y el Ministerio Público

La Constitución en el modelo del Estado Constitucional de Derecho asumido en el Perú como Estado Social y Democrático de Derecho tiene el carácter de norma jurídica suprema del ordenamiento jurídico del país. Según, Aguiló un Estado constitucional es aquel que tiene una Constitución rígida o formal, y con pretensiones normativas del constitucionalismo político (2004, p.50-53). Dado su carácter de norma, su eficacia es directa e inmediata y no depende de ninguna disposición legislativa, su cumplimiento se puede exigir mediante procedimientos jurisdiccionales establecidos (Prieto, 2002, p.116-117). Dicho estatus implica que su aplicación es inmediata a los casos de la realidad especialmente cuando se trata de proteger y garantizar los derechos fundamentales de las personas, por eso que, en la doctrina mayoritaria ha sido identificado como normas inmediatamente preceptivas, como fuente suprema del derecho (Pino, 2018, p.35), como norma de superior jerarquía (Castillo, 2006, p.881), dentro del ordenamiento jurídico. Sin embargo estas normas derechos fundamentales tienen dos niveles de concreción, como principios y como reglas (Ferrajoli & Ruiz, 2014, p.176-177). Modelo en el que, los órganos constitucionales

constituidos tienen el deber de garantizar la efectiva vigencia de los derechos fundamentales de las personas, que constituyen del Estado y de la sociedad (Landa, 2018, p.11).

En el modelo descrito, el Ministerio Público es uno de los órganos constitucionales constituidos, con autonomía e independencia en el ejercicio de las atribuciones asignadas por la norma suprema, entre otros, la investigación del delito y el ejercicio de la acción penal, en un contexto de respeto y protección de los valores, principios constitucionales y de los derechos fundamentales de la persona (Sentencia del Tribunal Constitucional, Expediente 03379-2010-PA/TC, fundamento 4). En el contexto señalado, el rol del Ministerio Público, concretamente es el órgano legitimado para la pretensión punitiva del Estado, el que debe ser ejercido observando el conjunto de valores y principios que son bases del modelo penal garantista reconocidos en el Nuevo Código Procesal Penal; en ese sentido, Cofre (1999), ha señalado que el nuevo sistema de enjuiciamiento criminal es acorde con la práctica de todos los países occidentales, producto de la teoría de la justicia y del constitucionalismo moderno, en las que, se privilegia la plena protección y respeto de los derechos fundamentales de la persona, razón de ser del Estado.

Al respecto, según Fernández el Ministerio Público es uno de los órganos estatales creados por el Poder Constituyente, distinto a los órganos creados por normas de inferior jerarquía, específicamente de los organismos administrativos (2014, p.258), razón por lo que, no es posible equiparar las funciones del Ministerio Público con las funciones administrativas, sino propiamente son actos pre jurisdiccionales de un proceso penal (Sentencia del Tribunal Constitucional, Expediente 2748-2010-PHC/TC, fundamento 4). Sobre el punto, Piedrabuena (1999) en una clase magistral inaugural de la Pontificia Universidad Católica de Chile reafirmó que el Ministerio Público no es parte de la Administración del Estado, sino es una entidad de carácter constitucional con ley orgánica propia y no se rige por la ley de bases de la administración pública, ni pertenece al Poder Judicial, situación que constituye una garantía para cumplir la persecución de la acción penal, de protección de víctimas y testigos.

Asimismo, en el Nuevo Código Procesal Penal, se reconoce al Ministerio Público como el director de la investigación desde su inicio, como el titular del ejercicio de la acción penal en los delitos, además tiene el deber de la carga de la prueba, los que deben ser ejercidos en estricta

observancia de las normas constitucionales. Los derechos constitucionales que son de particular observancia por el Ministerio Público son los derechos a la igualdad, a la no auto incriminación y al debido proceso. Al respecto, Ríos (2001), ha reafirmado que al Ministerio Público corresponde dirigir la investigación de los hechos constitutivos del delito, de los que determinan la participación punible del agente o las que acreditan la inocencia del encausado, y ejercer la acción penal pública conforme a ley, y de adoptar medidas para proteger a las víctimas y a los testigos. Atribuciones que también se hallan reconocidas en el Nuevo Código Procesal Penal.

2.2. La investigación del delito tributario

Es atribución constitucional del Ministerio Público la dirección o conducción de la investigación de delitos, su ejercicio requiere la actuación con objetividad en la indagación de los hechos constitutivos de delito, la identificación de los presuntos autores o partícipes, recabando los medios de prueba que acrediten la responsabilidad o inocencia de los investigados, mediante procedimientos constitucionalmente legítimos que garanticen el respeto del contenido esencial de los derechos fundamentales.

En su sentido material, la investigación del delito, según Quispe está orientado a la búsqueda de pruebas por medios legítimos para el esclarecimiento de los hechos, consecuentemente, las actividades indagatorias se hallan dirigidas a obtener la verdad, sobre lo que realmente sucedió (2014, p.88). No obstante, es necesario distinguir los actos de investigación de los actos de prueba, pues conforme al artículo 91° del Nuevo Código Procesal Penal, los actos de investigación tienen como objetivo el acopio de los medios probatorios necesarios para que el fiscal decida si formula acusación o solicita el sobreseimiento; mientras que, los actos de prueba, conforme al artículo 264° del referido Código los medios probatorios recabados serán actuados en el juicio oral, bajo las garantías de los principios de inmediación, oralidad, contradictorio, igualdad y publicidad (San Martín, 2012, p.210-2011).

La norma constitucional en el artículo 166°, establece como una de las finalidades de la Policía Nacional la prevención, investigación y combate a la delincuencia, además es la autoridad legitimada para detener a las personas en caso de flagrante delito, literal f, numeral 24) del artículo

2° de la Constitución; sin embargo, en los actos de investigación debe cumplir las directivas del Ministerio Público en el ámbito de su función, en ese sentido, la norma procesal penal ha previsto que el Ministerio Público conduce y controla jurídicamente los actos de investigación de la Policía Nacional, lo que implica, según Rosas, que el representante del Ministerio Público está en todas las diligencias policiales, salvo en casos de imposibilidad por razones geográficas o en casos de flagrancia delictiva, circunstancias en los que la Policía Nacional puede realizar las diligencia urgentes y necesarias para asegurar los medios probatorios (2014, p.36). En ese contexto, la Policía puede tomar las manifestaciones de la víctima, del denunciado, testigos, la identificación personal, pericias, los que serán comprendidos en un Informe Policial, en el que, no está permitido que efectúe la calificación delictuosa de los hechos (Neyra, 2010, p.292-294).

2.3. El ejercicio de acción penal en casos de delitos tributarios

La acción penal pública es el derecho subjetivo inherente del Ministerio Público quien lo ejercicio de oficio o a instancia de parte, es exclusivo de dicho órgano constitucional autónomo, de ahí que la norma procesal reafirma como el titular del ejercicio de la acción penal en los delitos. Entre las notas características de la acción penal, por ejemplo, según la reforma procesal 2008, en Brasil, se centran en el control de la admisibilidad de la acusación, la posibilidad jurídica del pedido, interés procesal, legitimidad para actuar y la causa justa; ciertamente esta última llama la atención, más aún ha sido destacado como el más importante que incluye la plausibilidad y la viabilidad jurídico penal (Zilli, 2017).

La acción penal, como término que no ha tenido un desarrollo significativo como en el derecho privado, sin embargo, en la doctrina alemana, Wolfslast, mencionada por Núñez & Silva, se ha establecido que la pretensión penal pública comprende a la intervención sobre los derechos de un delincuente según se halle regulado en la ley, en el que se manifiesta el poder soberano y monopólico de persecución y castigo frente al delincuente, estableciéndose entre ellos una relación jurídico-penal material, con el objetivo de penar o sancionar, posición, igualmente, asumida por Roxin (2018, p.151). en la doctrina nacional, la acción penal, ha sido concebido por Peña como un poder-deber del Ministerio Público, organismo público legitimado, quien formaliza la denuncia en

representación de la sociedad ante el órgano jurisdiccional, solicitando a que imponga una sanción al imputado (2019, p.137).

En consecuencia, el Ministerio Público es el órgano constitucional constituido para la investigación del delito y el ejercicio de la acción penal en los delitos, de oficio o a instancia de parte, esta función es de exclusividad de dicho órgano constitucional, la Policía Nacional coadyuva con la investigación cumpliendo los mandatos del Ministerio Público según las atribuciones que la norma constitucional le ha asignado. La investigación del delito tiene por objeto la obtención de medios de prueba que acrediten la responsabilidad o inocencia del investigado, respetando el contenido esencial de los derechos fundamentales y mediante un procedimiento constitucionalmente legítimo. Mientras que, el ejercicio de la acción penal pública es la manifestación del poder-deber del Ministerio Público para la tutela de intereses públicos ante el órgano jurisdiccional, razón por lo que, no cabe el desistimiento en la denuncia por el agraviado.

Los delitos tributarios son de naturaleza especial, en cuyo análisis confluyen varias disciplinas, derecho, economía, finanzas, contabilidad y gestión. Que, en efecto, según Alpaca el ámbito jurídico se constituye un escenario donde convergen el derecho penal y el derecho tributario, especialmente en los delitos de defraudación tributaria, que tienen una mayor incidencia en estos delitos (2016, p.377). En el ámbito probatorio, en el derecho penal económico, que integra a los delitos tributarios, se hallan clasificadas los delitos de prueba difícil, específicamente sobre la responsabilidad individual, debido a la participación de varias personas y la imposibilidad de identificar que hizo cada persona y su nivel de dominio (Virgolini & Silvestroni, 2014, p.69). Lo que hace que la investigación y el ejercicio de la acción penal también sean especializados; sin embargo, tal condición no exonera al Ministerio Público de la conducción de la investigación y la actuación objetiva en la indagación de los hechos constitutivos del delito, ni la obtención de los medios de prueba afectando el contenido esencial de los derechos fundamentales.

Al respecto, la Ley Penal Tributaria, en su Título II, sobre la acción penal, de forma no clara mantiene en vigencia la investigación administrativa del delito tributario y el ejercicio de la acción penal sujeto al requisito de informe motivado por la Administración, como requisito de

procedibilidad. En los siguientes puntos se desarrollan sobre el contenido y alcances de tales regulaciones.

La Ley Penal Tributaria, aprobado por Decreto Legislativo 813, en el Título II, sobre la acción penal, en los artículos 7°, 8° y 9° se leen disposiciones como la comunicación inmediata del Órgano Administrador del Tributo al Ministerio Público en caso que considere la existencia de indicios de la comisión de delito tributario en el curso de sus actuaciones administrativas; asimismo señala que el Ministerio Público podrá disponer la ejecución de determinadas diligencias a la Administración u ordenar la remisión de las actuaciones en el estado en que halle; igualmente señala que las diligencias preliminares y la investigación preparatoria deben realizarse con la participación especializada de la Administración; por último, establece que la Autoridad Policial, el Ministerio Público o el Poder Judicial, en casos que presuman la comisión de delito tributario, informarán y remitirán los antecedentes a la Administración para los fines de los artículos 7° y 8° del Decreto Legislativo. De la primera lectura de los mencionados artículos se constata que no existe un orden y coherencia en la regulación sobre la actuación de la Administración, la Policía Nacional, el Ministerio Público y el Poder Judicial; no obstante, dentro del desorden se hace evidente la delegación de la investigación de delitos tributarios al Órgano Administrador del Tributo.

Al respecto, los textos originales de los artículos 7° y 8°, fueron modificados con la promulgación del Nuevo Código Procesal Penal, Decreto Legislativo 957, aparentemente para seguir con la línea de la nueva norma procesal, mientras que, el artículo 9° mantiene su texto primigenio, este hecho ha originado la desconexión entre este último y las dos anteriores, pues de la lectura de los textos originales de los tres artículos si se advierte congruencia entre ellos, esto es, el ejercicio de la acción penal a petición de la Administración, la investigación administrativa del delito tributario con apoyo de la Policía Nacional para la petición mencionada, y la remisión de los actuados por la Autoridad Policial, el Ministerio Público y el Poder Judicial en caso de que presuman la comisión de delitos tributarios, para la investigación y petición. Razón por lo que, el artículo 9° no tiene congruencia con los artículos 7° y 8°.

Al margen de las incongruencias formales de regulación, el problema de fondo es el hecho de que la Administración Tributaria realice los actos de investigación de delitos tributarios, evidentemente tal delegación contraviene al contenido material de la norma constitucional, lo que además no se justifica con la especialización requerida para investigar a los delitos tributarios tal como se trató de justificar al emitir la Ley Penal Tributaria, en el año 1996, por el contrario, se pone en riesgo los derechos constitucionales de los investigados, pues la Administración no efectúa la investigación del delito tributario con los criterios de discrecionalidad constitucional del Ministerio Público, sino aplicando las normas administrativas del procedimiento de fiscalización, así se halla establecida en la Circular N.º 019-2011- SUNAT, procedimiento, que según Robles tiene por finalidad la determinación de la obligación tributaria, la verificación del pago y el cumplimiento de los deberes formales (2018, p.86).

No obstante, el problema mayor es el riesgo de la afectación de los derechos constitucionales de los investigados, debido a que las reglas del procedimiento de fiscalización, artículo 62º del Código Tributario, están establecidas para que los contribuyentes cumplan con exhibir toda la información contenida en libros, registros u otros, con los que pueda acreditar los hechos fiscalizados, así como de comparecer ante la Administración, el incumplimiento de dichas reglas es sancionada como infracción administrativa, artículo 177º del Código Tributario, evidentemente, estas reglas contravienen, en casos de delitos tributarios, a los derechos constitucionales a la no autoincriminación y derecho de defensa; en ese sentido, según Varela la actitud fiscalizadora frente a la vigencia de la prohibición de la autoincriminación debe garantizar el debido proceso (2004, p.101); igualmente, resulta contrario al derecho constitucional el uso de la pruebas obtenidas bajo coacción en el procedimiento administrativo en un proceso judicial sancionador cuya acusación se sustente en aquellas pruebas (Álvarez, 2006, p.22-23).

Asimismo, otro de los derechos constitucionales expuesto al riesgo de afectación es el derecho al debido proceso, esta es concebida en una doble vertiente, como derecho debido al proceso adjetivo que comprende el respeto a los derechos y garantías referidos a la prohibición de avocamiento indebido, al procedimiento predeterminado por la ley, a la defensa, a la motivación escrita de las resoluciones, a obtener y producir prueba, a la no autoincriminación, al plazo razonable, a la igualdad de armas, a la prohibición de juzgamiento por comisiones especiales;

mientras que, en su vertiente material se protege que la decisión sea razonable o justa, en el fondo la decisión no afecte los derechos fundamentales de los involucrados en el proceso (Landa, 2018, p.177-178). Por consiguiente, la autorización de la investigación de los delitos tributarios a la Administración pone en riesgo, entre otros, al derecho al debido proceso.

En el contexto expuesto, no resulta razonablemente aceptable concebir una persecución penal poniendo en riesgo las garantías individuales esenciales como la libertad, la intimidad, pues la legitimidad del Estado sancionador solo es posible cuando se garantiza a la ciudadanía un mínimo nivel de eficacia, lo que exige un equilibrio entre la eficacia de persecución y los derechos de los ciudadanos, de lo contrario estará presente la objeción de prueba ilícita, al momento de ponderar la validez o no de un medio probatorio (Núñez, 2017, p.196). Pues, los documentos y las declaraciones obtenidas afectando el derecho a no declarar contra sí mismo y a no auto incriminarse, deben ser excluidos del conjunto de medios probatorios, debido a que no puede ser sustento del proceso y de la sentencia (San Martín, 2012, p.604). Razones por las que es de imperiosa necesidad que la investigación de los delitos tributarios sea dirigida por el Ministerio Público, por ser el órgano legitimado para tal función estatal.

Los riesgos de afectación de los derechos constitucionales con la delegación de la investigación de los delitos tributarios por la Administración son altos, los que además afectan el principio de la legitimidad de la prueba, debido a que los medios de prueba deben ser obtenidos mediante mecanismos constitucionales legítimos, respetando el núcleo esencial de los derechos fundamentales establecido en el artículo VIII del Título Preliminar del Nuevo Código Procesal Penal. De hecho, los cuestionamientos a la investigación del delito por la Administración han sido recurrentes tal como se constata en las Sentencias del Tribunal Constitucional en los Expedientes N° 1679-2005-PA/TC, N° 1680-2005-AA/TC, N° 2568-2011-PHC/TC, N° 10325-2005-AA/TC, los que han sido declarados infundados por razones formales debido a la falta de relevancia para realizar el control de constitucionalidad de los artículos 7°, 8° y 9° de la Ley Penal Tributaria; con lo que, el problema material o de fondo aún subsiste.

La Ley Penal Tributaria, en el numeral 1) del artículo 7°, como consecuencia de la modificación mediante Decreto legislativo 957, ha incorporado en su texto, como requisito de procedibilidad

para el ejercicio de la acción penal, la existencia previa a la formalización de la investigación preparatoria o formalización de denuncia, de un informe motivado emitido por el Órgano Administrador del Tributo. Informe que según el artículo 194° del Código Tributario tiene el valor de una pericia institucional y es emitida como consecuencia de la investigación administrativa de delitos tributarios. Al respecto, el Tribunal Constitucional, ha señalado que sustentar una condena sólo en la pericia contable de SUNAT, inclina la balanza de la justicia hacia una de las partes, lo que constituye una grosera afectación del derecho del procesado condenado a ser juzgado por un juez imparcial, afectando la pulcritud jurídica, más aún está en riesgo uno de los derechos trascendentales del ser humano, la libertad (Sentencia de Tribunal Constitucional, Expediente 02568-2011-PHC/TC, fundamento 17 y 18).

El informe motivado, según la Circular N.º 019-2011- SUNAT, emite el Órgano Administrador del Tributo, cuando en el ejercicio de la facultad de fiscalización se detecte hechos que constituyan indicios de la comisión del delito tributario; cuando la Administración tome conocimiento por terceros o de los propios funcionarios de la institución sobre actos o hechos con contenido ilícito, procede con la fiscalización según criterios de programación previstos en normas internas y de advertirse indicios de delito emite el informe; cuando en las denuncias remitidas por el Ministerio Público para la emisión del informe motivado previsto en el artículo 7° de la Ley Penal Tributaria, emite informe siempre que se haya corroborado los hechos en el ejercicio de las facultades de la Administración; en el supuesto de las denuncias remitidas por el Ministerio Público, respecto de los cuales la Administración decide no ejercer la facultad de fiscalización, tal decisión es comunicada al Ministerio Público por el Intendente o el Jefe Zonal; cuando los hechos o actos ilícitos referidos a delitos tributarios son detectados por las áreas de control de la deuda, cobranza coactiva o reclamos, dichas unidades emiten informes documentados y luego remite al área de fiscalización, quien elabora informe de indicios de delito tributario, siempre que se llegue a esa conclusión una vez realizada la fiscalización; por último cuando la Oficina de Control Interno de SUNAT, en ejercicio de sus funciones detecte la existencia de indicios de comisión de delitos tributarios, informa a la Intendencia u Oficina Zonal al que pertenece el deudor tributario, para la investigación y de concluir sobre la existencia de indicios de delito tributario emite informe.

Como es de advertirse, son varios los supuestos en los que la Administración emite el informe motivado señalado en la Ley Penal Tributaria, siendo el común denominador de todos ellos, el hecho de que se emite una vez efectuada el procedimiento de fiscalización, con lo que, conforme a lo señalado en el punto anterior, es posible que se alegue la afectación de derechos constitucionales, al haberse sustentado sobre los riesgos de afectación de derechos. Respecto de la disposición bajo análisis, si bien es posible de los efectos negativos de afectación de derechos constitucionales de los ciudadanos, sin embargo, la real trascendencia del análisis de la norma se focaliza en el hecho de que restringe el ejercicio de la acción penal por el Ministerio Público, debido a que, no todas las denuncias provienen de la Administración, sino la mayoría proviene de denuncias de terceros, los que una vez indagados en nivel preliminar, concluyen con el requerimiento de informe a la Administración al haberse verificado la existencia de indicios de delito tributario; en tal circunstancia, y como ya se señaló en los supuestos de emisión de informe reguladas en la Circular N.º 019-2011- SUNAT, son denegadas, concretamente por tres razones: la prescripción de la acción de la Administración para la determinación de la obligación tributaria, la aplicación de las normas técnicas internas para la programación futura de fiscalización y la no existencia de indicios de delito tributario que se corroborado dentro del procedimiento de fiscalización, este hecho evidentemente se opone a la conclusión de Ministerio Público, con lo que, el ejercicio de la acción penal se halla frustrada por falta de informe motivado.

Al respecto, en opinión de San Martín, la exigencia del informe motivado tiene dos riesgos, primero que la Administración puede elegir a sus víctimas y emitir informe contra ellos, y segundo la exclusión de la persecución penal de oficio vulnera la división de poderes, establecida en el artículo 43º de la Constitución, debido a que un sometimiento intolerable del poder judicial al ejecutivo, no puede ser justificado por la necesidad de garantizar un adecuado y razonable ejercicio de la acción penal, en vista de la complejidad de las normas tributarias vigentes y la gran cantidad de normas reglamentarias, que hacen difícil su comprensión, por lo que, lo único que podría aceptarse es que la administración se limite a determinar la existencia de la deuda tributaria y su cuantía, sin que la jurisdicción penal esté vinculada a los efectos de la punición por aquella determinación administrativa (1997, p.36).

Igualmente, Bramont-Arias (1997) al analizar sobre la naturaleza de un procedimiento administrativo frente a un proceso penal por delito tributario, considera que el proceso administrativo tiene por objetivo definir la cuantificación del tributo, que finalmente son formalizadas en las resoluciones de determinación, lo que establece de forma objetiva sin considerar la voluntad del contribuyente; mientras que, en el proceso penal es necesario definir el comportamiento fraudulento del agente del delito en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sin que sea requisito la cuantificación del delito, pero si es relevante probar la existencia del tributo impago. Este fenómeno está presente en muchos países Latinoamericanos, en Chile por ejemplo se cuestiona la constitucionalidad de la facultad de la Administración contenida en una ley orgánica que disponga la decisión del órgano administrador para no presentar querellas y limitar la potestad constitucional del Ministerio Público de investigar los delitos tributarios que en esencia son de acción penal pública, a su vez de impida la formalización de denuncia contra los presuntos responsables (Piedrabuena, 2016, p.152).

De lo expuesto se tiene que el problema de la investigación de los delitos tributarios por la Administración y la restricción del ejercicio de la acción penal por el Ministerio Público, tiene una doble arista, formalmente, la Ley Penal Tributaria contraviene a la norma constitucional, pues el Ministerio Público es el único órgano constitucional autorizado para la investigación del delito, que incluye a los delitos tributarios, al igual que el ejercicio de la acción penal tributaria; la segunda arista, es la afectación material de los derechos constitucionales de los investigados que se ven amenazados por las normas administrativas cuando la investigación del delito se delega a la Administración; asimismo, el Ministerio Público se halla limitado en el ejercicio de la acción penal, por normas administrativas de inferior jerarquía que regulan la actuación de la Administración para emitir el informe motivado.

2.4. La Administración Tributaria parte agraviada de delitos tributarios

En el capítulo anterior se ha desarrollado con amplitud sobre el rol investigador de la Administración en casos de delitos tributarios, así como de su rol de emisor de informe motivado, previstos en la Ley Penal Tributaria y el Código Tributario; sin embargo, no son los únicos roles, pues según el numeral 1) del artículo 8° de la Ley Penal Tributaria y el artículo 192° del Código

Tributario, la Administración, cuando considere la existencia de indicios de delito tributario en el curso de las actuaciones administrativas debe comunicar inmediatamente al Ministerio Público; asimismo, en el mencionado artículo 192° la Administración es el autorizado para la representación del Estado, en el proceso penal, como parte agraviada. Respecto de este último rol, no existe ningún cuestionamiento, pues actúa mediante el Procurador Público designado por el Ministerio de Justicia.

El problema se focaliza en el rol de comunicación, pues la norma señala que la comunicación debe ser inmediata, lo que tiene sentido porque es el Ministerio Público el legitimado para la investigación del delito; sin embargo, dicha comunicación no se realiza en la forma establecida, sino ocurre cuando ha concluido con la fiscalización administrativa, mediante la interposición de la denuncia escrita por el Procurador Público, sustentada en el informe de indicios de delito tributario, documento que como ya se señaló puede contener información obtenida afectando derechos constitucionales. Sobre este punto corresponde analizar los numerales 6) y 7) del artículo 62° del Código Tributario, sobre la inmovilización e incautación de libros, archivos, documentos, registros, entre otros, en el supuesto de delitos tributarios, resulta de imperiosa necesidad la comunicación inmediata al Ministerio Público a fin de que, como órgano constitucional legitimado, realice los actos de incautación de todo el material probatorio, con garantías constitucionales exigidas en el artículo VIII del Título Preliminar del Nuevo Código Procesal Penal; sin embargo, esta práctica actualmente no ocurre, debido a que los mencionados numerales no disponen expresamente sobre la comunicación al Ministerio Público.

Otro de los problemas recurrentes sobre los actos de comunicación de indicios de delito tributario por la Administración es el hecho de que no todos los casos donde se haya advertido indicios de delito tributario son comunicados por la Administración al Ministerio Público, sino las comunicaciones son selectivas las que afectan el derecho a la igualdad de tratamiento, pues han ingresado denunciados de terceros comunicando la existencia de fiscalizaciones concluidas en los que se han visto involucrados por supuestas emisiones de facturas, cuando realmente no han emitido, lo que significa que terceros están haciendo uso indebido de la razón social o de datos personales de los afectados, estos hechos no son comunicados por la Administración, sino han concluido con reparos administrativos, a pesar de que los resultados de fiscalización son idénticos

a los que han sido materia de informe de indicios de delito tributario; lo que evidencia que la Administración actúa con un criterio selectivo frente a los contribuyentes.

Igualmente, existen denuncias de terceros comunicando el uso indebido de la razón social, datos personales, entre otros, por parte de contribuyentes que no han mantenido relaciones comerciales, sin embargo, se hallan involucrados por las declaraciones juradas en las que los supuestos clientes han reportado compras, los que son advertidos por la Administración al realizar los cruces de información, encontrándose inconsistencias en las declaraciones juradas, siendo estas por montos distintos a los declarados por el contribuyente y generalmente por montos mayores, u otros provenientes de facturas que aún no han sido emitidas, sin embargo, supuestos clientes presentaron declaraciones en las que incluyeron facturas con numeración del titular del RUC que aún no han usado; estos hechos son comunicados al Ministerio Público debido a que desconocen los supuestas ventas. Por tales razones se concluye que la Administración actúa con un criterio selectivo para denunciar a algunos contribuyentes frente a otros con iguales resultados de fiscalización no son comunicados al Ministerio Público.

2.5. La investigación y el ejercicio de la acción penal en los delitos tributarios en la legislación internacional

En la legislación comparada, respecto del ejercicio de la acción penal tributaria, existen hasta tres corrientes definidas, países donde solo se ejerce a instancia de la Administración, países donde sólo la Fiscalía ejerce la acción penal con autonomía y sin intervención de la Administración quien actúa sólo como representante de la parte agraviada y países con un régimen mixto. Con relación a la investigación del delito tributario, en la mayoría de los países latinoamericanos es realizado por el Ministerio Público y no por la Administración, la investigación administrativa sólo se limita a la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias tanto formales como sustanciales. El último aspecto que tiene incidencia en la investigación y el ejercicio de la acción penal es la regulación de la prescripción administrativa frente a la prescripción penal, en la mayoría de los países Latinoamericanos, la prescripción administrativa es menor a la prescripción penal, lo que constituye un obstáculo para la investigación del delito, pues los contribuyentes muchas veces invocan la prescripción administrativa frente a la autoridad administrativa para ser fiscalizadas;

con lo que, muchos casos quedarán en la impunidad, pues la Administración no tendrá la posibilidad de verificar las obligaciones de los contribuyentes, ni elaborar su pericia de parte.

En ese sentido, en un informe emitido por Cavada (2017) sobre la titularidad de acción penal de la administración tributaria en Chile y la legislación extranjera ha concluido que países como Chile, Alemania, Argentina, Estados Unidos de América, México y Perú, la acción penal sólo se ejerce a solicitud de la Administración Tributaria. En el caso específico de Chile, el artículo 162° del Código Tributario, el Director Nacional de Servicio de Impuestos Internos (SII) es el legitimado para decidir en qué casos presentar querrela por delitos tributarios, aunque tal decisión se halla sujeta a criterios técnicos establecidos en la Circular N.º 8, de enero de 2010, siendo estos la gravedad de los hechos, reincidencia, uso de asesoría especializada, el efecto ejemplarizador o pedagógico frente a los demás contribuyentes, el monto del perjuicio fiscal, calidad y suficiencia de prueba reunida y factibilidad de obtener condena por los delitos tributarios.

Siguiendo el mismo informe, en Bolivia el Código Tributario en el artículo 183° reconoce que la acción penal es pública y es ejercido de oficio por el Ministerio Público, y a la Administración en su condición de acreedor tributario en calidad de víctima. El tercer grupo está integrado por países como Ecuador, España, Francia, Holanda, Portugal, entre otros, que han optado por un régimen mixto, por ejemplo, en Ecuador interviene la Administración, el Juez Fiscal y por último el Tribunal Fiscal, en un procedimiento previo que concluye con una resolución ejecutoriada o sentencia judicial, según el resultado el Ministerio Público sin indagación preliminar puede iniciar la instrucción fiscal. En Francia, la Administración tiene la obligación de denunciar con un dictamen favorable debidamente motivado de la Comisión de Infracciones, es un organismo independiente integrado por dos magistrados, pero la decisión final le corresponde al Ministerio Público, en la fase judicial la Administración es parte agraviada. Según el Informe *Tax Administration 2015, Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies* de OCDE de 2015, se indica que países como Lituania, Latvia, Grecia, Rumanía, Singapur, Italia, Canadá, Irlanda, Nueva Zelanda, tienen normas que autorizan la acción penal contra los contribuyentes por delitos tributarios a la Administración tributaria, sin descartar la participación de la Fiscalía.

Uno de los aspectos conflictivos en la investigación de delitos tributarios es el problema de la prescripción de la acción de la Administración para la determinación de la obligación tributaria frente a la prescripción de la acción penal, hecho que se mencionó en el capítulo anterior. Al respecto, del conjunto de países Latinoamericanos integrados por Argentina, Brasil, Chile, Colombia, El Salvador, Guatemala, México, Nicaragua, Paraguay, Perú, República Dominicana, Uruguay, sólo Paraguay tiene el mismo periodo de prescripción administrativo y el penal; mientras los otros países registran un mayor plazo de prescripción penal frente al administrativo, con excepción de Nicaragua, donde el plazo de prescripción administrativa (4 años) es superior al plazo de prescripción del delito fiscal (3 años); finalmente, en Brasil y Chile se regulan distintos plazos de prescripción del delito fiscal según su gravedad (Gavilán, Mongot & Silva-Riesco, 2010, p.15-16).

Durante los últimos años en Chile se ha advertido un acentuado debate sobre el conflicto de potestades respecto del ejercicio de la acción penal en delitos tributarios por el Ministerio Público y la Administración–Servicio de Impuestos Internos. Al respecto, Ulloa considera que la ley 19.806 adecuó diversos cuerpos legales al nuevo régimen procesal penal, modificó el art. 161° N° 10 del Código Tributario, en el que se reemplazó la facultad del Servicio sobre la investigación de hechos que podrían servir de fundamentos para interponer denuncia o querrela; asimismo, se cuestionó los actos de recopilación de antecedentes que podrían servir de sustento a la decisión del Director de Servicios de Impuestos Internos para ejercer o no la acción penal señalada en el artículo 162°, numeral tercero, del Código Tributario, en el que se sanciona con multa y pena corporal (2007, p.90).

De lo expuesto se tiene que la controversia sobre la participación de la Administración en la investigación de los delitos tributarios y como único ente legitimado para solicitar el ejercicio de la acción penal al Ministerio Público, aún se mantiene, no obstante que, dicha posición viene perdiendo fuerza en los modelos de Estado Constitucional donde los derechos fundamentales de las personas son el límite de actuación de los órganos del Estado, más aún en casos donde se pretende ejercer la potestad punitiva, facultad que se halla sujeta a un debido proceso o procedimiento.

2.6. Necesidades de reforma

En el plano formal la Ley Penal Tributaria al autorizar a la Administración Tributaria la investigación del delito tributario contraviene el artículo 159° de la Constitución, debido a que el único organismo autorizado para la investigación de delitos es el Ministerio Público, quien además tiene la atribución constitucional de ejercer la acción penal ante la existencia de indicios reveladores de delito. La investigación del delito tiene como objetivo el acopio de los medios probatorios legítimamente obtenidos e incorporados en la carpeta fiscal. Mientras que, el ejercicio de la acción penal es la pretensión del Ministerio Público ante los órganos jurisdiccionales a fin de someter el caso a un juicio y establecer o no la responsabilidad penal de los imputados. No obstante, que las normas constitucionales y el Nuevo Código Procesal Penal son claras en cuanto a las atribuciones del Ministerio Público; sin embargo, la Ley Penal Tributaria contiene normas dispersas y contradictorias sobre la investigación del delito tributario y el ejercicio de la acción penal.

Al respecto, en los capítulos anteriores se han puesto de manifiesto la contraposición entre las normas constitucionales y legales referidos a la investigación de delito tributario y el ejercicio de la acción penal. Los que, en la práctica, ponen en riesgo los derechos a la igualdad, a la no autoincriminación, el debido proceso, reconocidos en la Constitución de 1993. En efecto, la norma constitucional reconoce como atribución exclusiva del Ministerio Público la investigación del delito y el ejercicio de la acción penal, lo que es ratificado por el Nuevo Código Procesal Penal; mientras que, la Ley Penal Tributaria contiene una regulación difusa, así en el numeral 2) del artículo 7° establece que el Órgano Administrador de Tributo debe participar en las diligencias preliminares y preparatoria, o instrucción, cuando el Juez o Fiscal así lo considere; mientras que, en el numeral 2) del artículo 8° de la Ley Penal Tributaria, autoriza al Ministerio Público para que disponga a que la Administración Tributaria efectúe la ejecución de algunas diligencias; finalmente, el artículo 9°, mantiene el texto inicial, que no guarda coherencia con el actual texto de los artículos 7° y 8°, debido a que, en casos donde la Autoridad Policial, el Ministerio Público o el Poder Judicial considere la existencia de indicios de delito tributaria deben remitir a la Administración para el cumplimiento de los artículos 7° y 8°, refiriéndose claramente a los textos

iniciales de estos artículos, que se referían a la necesidad de la investigación y la formulación de la denuncia por la autoridad administrativa tributaria.

En el contexto expuesto, la modificación de los artículos 7°, 8° y 9° de la Ley Penal Tributaria, resulta necesaria a fin de materializar los valores, principios y reglas constitucionales, para tal fin se debe eliminar la exigencia del informe motivado previo para el ejercicio de la acción penal en los delitos tributarios por el Ministerio Público, asimismo, la investigación de los delitos tributarios debe ser efectuada exclusivamente por el Ministerio Público con apoyo de una Unidad Especializada en Delitos Económicos, Financieros y Lavado de Activos del Ministerio Público, y la Policía Nacional, para garantizar el debido proceso en el marco del programa constitucional del proceso penal acusatorio, vigente desde el año 2004.

Igualmente, la modificación de los artículos 43°, 62° y 192° del Código Tributario es necesaria para combatir con efectividad los crímenes fiscales, para ello la prescripción de la acción de la administración en caso de delitos tributarios se debe alinear a la prescripción de la acción penal; igualmente, la comunicación de la Administración sobre la existencia de indicios de delito tributario debe ser de forma inmediata y sin criterios selectivos.

2.7. Conclusiones

El Ministerio Público es el órgano constitucional autónomo constituido para la investigación y el ejercicio de la acción penal en casos de delitos en general y delitos tributarios en lo particular. Conduce la investigación del delito desde el inicio, de requerirlo solicita el apoyo de la Policía Nacional, quien actúa bajo la dirección del representante del Ministerio Público, salvo en casos de flagrancia delictiva, en el que se halla autorizada de realizar actuaciones urgentes y necesarias, dando cuenta de las mismas inmediatamente al Ministerio Público, quien según la Constitución y el Código Procesal Penal actúa con objetividad, indaga los hechos constitutivos del delito, obtiene los medios de prueba mediante procedimientos constitucionalmente legítimos, respetando el contenido esencial de los derechos fundamentales de los investigados. Ejerce la acción penal realizando la imputación objetiva y subjetiva, en base a medios probatorios legítimos, idóneos y conducentes.

En casos de delitos tributarios, la Ley Penal Tributaria autoriza la investigación del delito al Órgano Administrador del Tributo. Norma que contraviene a la Constitución, pues no es el órgano legitimado para realizar las acciones de investigación del delito tributario. Sus facultades de fiscalización o determinación son administrativas dirigidas a verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. Delegar la investigación del delito tributario implica que la autoridad administrativa aplicará las normas administrativas y no las normas de proceso penal, con lo que, se pone en riesgo el debido proceso, el derecho a la no autoincriminación, debido a que las normas administrativas obligan a los contribuyentes proporcionar toda la información para acreditar los hechos, bajo la amenaza de ser sancionado administrativamente, lo que justifica que no es acorde a los principios constitucionales la investigación de delito por la Administración.

Finalmente, el ejercicio de la acción penal por el Ministerio Público es una atribución con rango constitucional ajena a cualquier restricción, más que la observancia de los principios del debido proceso constitucional; sin embargo, en los delitos tributarios, el ejercicio de la acción penal se halla condicionada a la existencia de un informe motivado emitido por el Órgano Administrador del Tributo, el que se constituye en un requisito de procedibilidad para el inicio de un proceso penal, en ese sentido, sin el informe el Ministerio Público se halla limitada para ejercer la acción penal, pues de hacerlo daría lugar a que los imputados soliciten la nulidad de lo actuado mediante cuestión previa. Sobre la necesidad del informe motivado para dar inicio un proceso penal se ha señalado que dicho documento es un medio probatorio que constituye una pericia institucional de parte no necesariamente determinante de la decisión final, pues los imputados deben ser juzgados con medios probatorios ofrecidos por ambas partes; con lo que, la necesidad del informe motivado de la Administración no justifica que sea un requisito de procedibilidad para dar inicio a un proceso penal; por el contrario, limita las atribuciones constitucionales del Ministerio.

CAPÍTULO III: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

En este estudio se plantea, a partir de los problemas de regulación legal sobre la investigación administrativa de delitos tributarios y el ejercicio de la acción penal por el Ministerio Público, previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo. Previstos en los artículos 7°, 8° y 9° de la Ley Penal Tributaria; los artículos 62° y 192° del Código Tributario y la Circular N.º 019-2011- SUNAT. Normas que contravienen los valores, principios y reglas constitucionales establecidos en la Constitución de 1993. Cuyos efectos se manifiestan en la actuación restringida del Ministerio Público en el ejercicio de la acción penal, y la afectación de derechos fundamentales de los contribuyentes en el procedimiento de investigación administrativa del delito, concretamente el debido proceso y el derecho a la no autoincriminación.

Las necesidades de las modificaciones, además de los aspectos formales señalados se justifican en el análisis de los resultados de los casos investigados en la única Fiscalía Especializada en Delitos Tributarios de Lima y Callao, en el Perú, durante los años 2012 al 2019. Su creación se halla sustentada en la mayor concentración de contribuyentes de tributos internos y la mayor incidencia de delitos tributarios en Lima. En ese sentido, primero se clasifica los casos de delitos tributarios que fueron investigados por el Órgano Administrador del Tributo, y los casos investigados a nivel preliminar por el Ministerio Público, de oficio o denuncia de terceros. Segundo, se clasifica los casos con requerimientos de informe motivado por el Ministerio Público que fueron denegados y atendidos por el Órgano Administrador del Tributo. Tercero, se analiza las razones de la denegatoria de los requerimientos. Por último, se analiza los cuestionamientos por los investigados sobre el procedimiento seguido por el Órgano Administrador del Tributo.

La propuesta de modificación del numeral 1) del artículo 7° de la Ley Penal Tributaria es por el de dejar sin efecto el requisito previo de informe motivado del Órgano Administrador del Tributo para el ejercicio de la acción penal pública. La propuesta de modificación del artículo 194° del Código Tributario, por el de, el informe técnico emitido por los funcionarios de SUNAT como resultado del procedimiento de fiscalización tienen el valor de pericia institucional.

La propuesta de modificación del numeral 2) del artículo 7°, artículo 8° y 9° de la Ley Penal Tributaria, por el de, la investigación preliminar de los delitos tributos es conducido por el Ministerio Público, de oficio o a instancia de parte, con intervención de equipo técnico especializado y la Policía Nacional. Asimismo, la modificación del artículo 193° del Código Tributario, por el de, el Órgano Administrador del Tributo al formular la denuncia debe sustentar en los elementos objetivos que se encuentre en su poder, y la determinación del perjuicio generado al Estado. Por último, las modificaciones de los artículos 62° y 43° del Código Tributario, por el de, en casos de delitos tributarios, advertidos en el procedimiento de fiscalización el Órgano Administrador del Tributo comunicará inmediatamente al Ministerio Público, para que asuma competencia; y el plazo de prescripción administrativa se extiende al plazo de prescripción de la acción penal.

3.1. Problema

El Ministerio Público es un organismo constitucional autónomo con atribución exclusiva para la investigación del delito y bajo su dirección la Policía Nacional del Perú coadyuva en los actos de investigación; además del ejercicio de la acción penal, de oficio o a petición parte, reconocida en los artículos 158° y 159° de la Constitución de 1993; sin embargo, la Ley Penal Tributaria, aprobado por Decreto Legislativo N° 813, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 20 de abril de 1996, en el Título II, artículos 7°, numeral 2), 8° y 9° autoriza la investigación del delito tributario a la Administración Tributaria sin tener dicha facultad reconocida en la Constitución; igualmente en el artículo 7° numeral 1) de la mencionada ley, establece el requisito del informe motivado por la Administración para el ejercicio de la acción penal; de otro lado, el artículo 192° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, establece la intervención de la Administración Tributaria en la calificación de los hechos denunciados por cualquier persona o funcionarios de la Administración Pública, sobre la existencia de indicios de la comisión del delito tributario; tales funciones de la Administración Tributaria contravienen los artículos 158° y 159° de la Constitución Política del Perú, afectando la autonomía del Ministerio Público.

La investigación administrativa del delito tributario por el Órgano Administrador de Tributo, previsto en el numeral 2) del artículo 7°, y los artículos 8° y 9° de la Ley Penal Tributaria

contravienen el numeral 4) del artículo 159° de la Constitución de 1993, que reconoce como una de las atribuciones exclusivas del Ministerio Público, la dirección de la investigación del delito. Hoy, la investigación del delito tributario por el Órgano Administrador del Tributo es bajo las reglas del artículo 62° del Código Tributario y del Decreto Supremo N° 85-2007, tal como se hallan establecidas en la Circular N.° 019-2011- SUNAT, los que contravienen a los artículos II, IV, VIII y IX del Nuevo Código Procesal Penal, debido a que, según las normas del Código Tributario, el investigado se halla sometido a las facultades discrecionales del Órgano Administrador del Tributo, como exigir la exhibición y/o presentación de libros y registros contables u otros documentos relacionados al cumplimiento de las obligaciones tributarias, además de programar comparecencias sin el ejercicio constitucional de derecho de defensa.

Con relación al ejercicio de la acción penal, el artículo 7°, numeral 1) de la Ley Penal Tributaria, establece como requisito la existencia del informe motivado emitido por la Administración; al respecto, sobre los casos investigados por el Ministerio Público el artículo 8° del Reglamento de Procedimientos en Delitos Tributarios del Ministerio Público, aprobado por Resolución de la Fiscalía de la Nación N.° 1604-2010-MP-FN, se halla establecida la regla de que el Ministerio Público una vez concluida las diligencias preliminares, ante la existencia de indicios de delito tributario, mediante resolución motivada requerirá al Órgano Administrador de Tributo para que emita el informe. Requerimiento que según la mencionada circular se halla condicionada al cumplimiento del procedimiento de fiscalización, sujeta al ejercicio discrecional de tal facultad, al plazo de prescripción de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria, finalmente a la evaluación de la existencia de indicios de delito tributario por el Órgano Administrador del Tributo; con lo que, el informe requerido es rechazado por razones de ejercicio discrecional de la facultad de fiscalización, por la prescripción de la acción para la determinación de la obligación tributaria, y por último la Administración considera que no existen indicios de delito tributario.

De los dos supuestos expuestos se tiene que la investigación del delito y el ejercicio de la acción penal por el Ministerio Público se hallan limitadas, al haberse autorizado la investigación a la Administración y condicionado el ejercicio de la acción penal al informe motivado emitido por el Órgano Administrador del Delito, documento que, en el primer supuesto es base de la denuncia de

la Administración, respecto del que los denunciados cuestionan la afectación de los derechos constitucionales; mientras que, en el segundo supuesto se tiene las tres respuestas ya mencionadas. Por tales razones, resulta necesario modificar el numeral 1) del artículo 7° de la Ley Penal Tributaria, eliminando el requisito de informe motivado para el ejercicio de la acción penal, además de modificar el artículo 43° del Código Tributario, extendiendo el plazo de prescripción, en casos de delitos tributarios al plazo de prescripción del ejercicio de la acción penal. No obstante, el Nuevo Código Procesal Penal exige el cumplimiento de garantías constitucionales en la obtención de los medios probatorios sin afectación del contenido esencial de los derechos fundamentales del investigado, además de no ser obligado o inducido a declarar o a reconocer culpabilidad contra sí mismo, la objetividad en la indagación de los hechos constitutivos del delito, y el ejercicio del derecho de defensa, designando el abogado defensor de su libre elección, empleando los medios probatorios pertinentes. La observancia de tales garantías de los ciudadanos, en la investigación de delitos tributarios corresponde al Órgano Constitucional Autónomo, Ministerio Público, y no a un Órgano Administrador de Tributo. Razones por los que, es necesario que los mencionados artículos de la Ley Penal Tributaria y del Código Tributario sean modificados.

3.2. Enfoque metodológico

En primer lugar, la argumentación jurídica constitucional será el método empleado para la fundamentación de las propuestas de reforma de la Ley Penal Tributaria y el Código Tributario sobre la investigación y el ejercicio de la acción penal en los delitos tributarios, en razón de que, los artículos 7°, 8° y 9° de la Ley Penal Tributaria contravienen los artículos 158° y 159° de la Constitución de 1993, en su condición de Órgano Constitucional Autónomo, director de la investigación del delito y titular de la acción penal, en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho o Estado Constitucional de Derecho; no obstante, actualmente, tales atribuciones se hallan restringidas por normas de rango legal que ponen en riesgo la legitimidad en la obtención de los medios probatorios y la objetividad en la investigación de los hechos constitutivos del delito tributario, y propiamente restringe el ejercicio de la acción penal. Sobre esta problemática se revisará la legislación comparada, especialmente, en los países Latinoamericanos, a fin de sustentar la necesidad de la modificación de los mencionados artículos de la ley.

En segundo lugar se analizarán los casos de denuncias interpuestas por el Procurador Público de la Administración Tributaria ante la Fiscalía Especializada en Delitos Tributarios de Lima y Callao, entre los años 2012 al 2019, sustentadas en los informes de indicios de delito tributario emitidas por la autoridad administrativa, una vez concluida con el procedimiento de fiscalización, cuyos resultados, en la investigación fiscal son cuestionadas por los que se hallan considerados como personas implicadas en los supuestos actos ilícitos, por afectación de derechos constitucionales y el debido proceso. De otro lado, de las cuantiosas denuncias directamente investigadas por el Fiscalía Especializada, durante los años 2012, año en el que, la última reforma de la Ley Penal Tributaria, algunas de ellas concluyen estableciéndose sobre la existencia de indicios de delito, los que, para el ejercicio de la acción penal, se requiere el informe previo motivado del Órgano Administrador del Tributo; sin embargo, dicho documento no es emitido por la autoridad administrativa tributaria, alegando que, respecto de los hechos comprendidos en el requerimiento del informe ha operado la prescripción administrativa prevista en el artículo 43° del Código Tributario, o la Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de fiscalización; y por último, efectuada la fiscalización la Administración no ha advertido la existencia de indicios de delito tributario, esta última, contraviniendo las conclusiones del Ministerio Público. Tales justificaciones sólo limitan la continuidad del trámite de las denuncias con indicios de delito tributario, por lo que, resulta justificado las reformas planteadas.

A partir de las conclusiones de los análisis de las normas constitucionales y legales señalados, y de los casos seguidos ante la Fiscalía Especializada en Delitos Tributarios de Lima y Callao, se generará las propuestas de reforma de los artículos 7°, 8° y 9° de la Ley Penal Tributaria sobre la investigación del delito tributario, reafirmando el rol constitucional exclusivo del Ministerio Público para la investigación del delito tributario, con participación de una Unidad Especializada en Delitos Económicos y de Lavado de Activos; así como la derogación del artículo 7°, numeral 2) de la Ley Penal Tributaria, sobre el ejercicio de la acción penal, eliminando el requisito de informe motivado, sino dicho informe sea un medio probatorio con carácter de pericia institucional necesaria a ser considerado en la investigación y el juzgamiento, por la calidad del agraviado.

3.3. Muestra y técnica de análisis

Para analizar la constitucionalidad de los artículos 7°, 8° y 9° de la Ley Penal Tributaria se examinará las Sentencias del Tribunal Constitucional emitidas en los expedientes que se detallan en la Tabla 1 que fueron planteados por imputados por presuntos delitos tributarios, la considerar que los mencionados artículos contravienen la Constitución, debido a que la norma constitucional no autoriza a la Administración Tributaria, labores de investigación de delito tributario.

Tabla 1

Sentencias del Tribunal Constitucional sobre la investigación de delito tributario por la Administración y el informe motivado

Expedientes	Derechos constitucionales	Razones de TC	Resolución final
1679-2005-PA/TC	Debido proceso – prueba ilícita por afectación de derechos fundamentales	Ausencia de relevancia para efectuar el control de constitucionalidad de los artículos 7°, 8° y 9° del Decreto Legislativo N° 813	Infundada
1680-2005-AA/TC	Debido proceso	Ausencia de relevancia para efectuar el control de constitucionalidad de los artículos 7°, 8° y 9° del Decreto Legislativo N° 813	Infundada
10325-2005-AA/TC	Imparcialidad, defensa, presunción de inocencia	Ausencia de relevancia para efectuar la constitucionalidad de los artículos 7°, 8° y 9° del Decreto Legislativo N° 813	Infundada
2568-2011-PHC/TC	Debido proceso y libertad individual	Afectación de derecho a ser juzgado por órgano jurisdiccional imparcial y no en base sólo al informe de SUNAT	Fundada
2817-2011-PHC/TC	Debido proceso y libertad individual	Hechos y petitorio no está referido al contenido constitucionalmente protegido del derecho tutelado por el Habeas Corpus.	Improcedente

En cuanto a la base empírica, se analizarán los casos seguidos ante la Fiscalía Especializada en Delitos Tributarios de Lima y Callao, durante los años 2012 al 2019, en los que se hayan

cuestionado la constitucionalidad la actuación del Administración Tributaria en la emisión del Informe de Indicios de Delito Tributario; asimismo, se analizarán los casos en los que la Administración Tributaria no haya emitido el mencionado informe en casos requeridos por el Ministerio Público para el ejercicio de la acción penal, para dicho propósito, en la Tabla 2, se presentan el universo de los casos procesados por la referida Fiscalía, de los que serán clasificadas los casos con cuestionamiento de constitucionalidad, del mismo modo los casos en los que la autoridad administrativa tributaria haya denegado el informe para el ejercicio de la acción penal.

Tabla 2

Distribución de casos seguidos ante la Fiscalía Especializada en Delitos Tributarios de Lima

Año	Total de casos
2012	119
2013	151
2014	199
2015	151
2016	148
2017	144
2018	136
2019	115

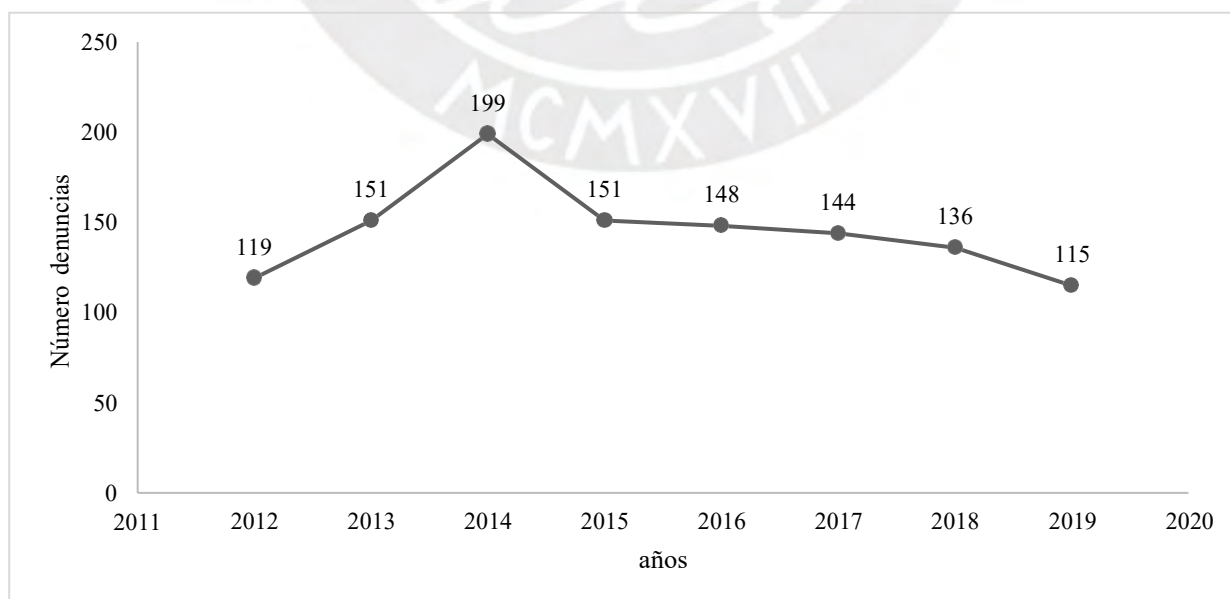


Figura 1. Distribución de casos investigados en Fiscalía Especializada en Delitos Tributarios

Los casos de la fiscalía especializada para los objetivos de este estudio son significativos en razón de que en Lima se concentra la mayor cantidad de contribuyentes respecto de otros departamentos, tal como se aprecia en la tabla 3, asimismo la creación de la fiscalía especializada ha sido justificada en función a la cantidad de casos de denuncias por delitos tributarios respecto de los demás departamentos.

Al respecto, según la Oficina Nacional de Planeamiento y Estudios Económicos de la Administración Tributaria (SUNAT), entre los años 2015 al 2019, a nivel de todo el país se ha experimentado un incremento de 32% en el número de contribuyentes inscritos, siendo Lima y Callao las regiones que mayor concentración de contribuyentes, 50% del total, de los que el 43% se hallan en Lima Metropolitana, tal como se muestra en la Tabla 1 y Figura 1, lo relevante de dichos datos es la focalización de los contribuyentes en Lima Metropolitana, ente los años señalados, los que son materia de estudio.

Tabla 3

Contribuyentes inscritos por regiones (2015 al 2019) (miles de contribuyentes)

Departamentos	2015	2016	2017	2018	2019	2019 (%)
Amazonas	45.2	50.2	55.1	59.9	65.9	1%
Ancash	207.4	223.0	240.7	256.9	276.0	3%
Apurímac	64.0	70.0	77.6	83.9	91.5	1%
Arequipa	409.7	439.1	473.6	503.9	540.8	5%
Ayacucho	99.5	109.1	118.7	126.7	136.0	1%
Cajamarca	177.6	193.9	211.2	227.8	247.5	2%
Cusco	343.3	366.6	389.3	411.7	437.6	4%
Huancavelica	45.5	51.0	57.1	62.4	70.2	1%

Huánuco	119.9	131.9	143.4	154.1	167.5	2%
Ica	186.0	201.5	218.7	235.8	254.9	3%
Junín	254.4	276.0	299.1	320.5	346.1	3%
La Libertad	322.3	349.2	379.9	407.8	440.5	4%
Lambayeque	235.5	255.1	275.1	294.9	315.0	3%
Lima	3,930.0	4,181.8	4,460.0	4,730.1	5,034.2	50%
Lima Metropolitana	3,359.4	3,571.4	3,806.0	4,034.3	4,291.7	43%(*)
Lima Provincia	194.6	211.9	230.9	248.8	269.4	
Provincia Constitucional del Callao	376.0	398.4	423.1	447.0	473.1	
Loreto	148.5	159.3	171.3	182.9	197.5	2%
Madre de Dios	37.8	40.5	44.3	47.5	51.0	1%
Moquegua	66.6	71.5	75.7	80.0	85.7	1%
Pasco	47.0	51.4	55.8	59.7	65.3	1%
Piura	316.8	345.8	375.0	402.9	437.2	4%
Puno	199.1	218.6	238.6	255.0	275.9	3%
San Martín	122.0	134.4	148.9	161.8	176.3	2%
Tacna	124.9	131.3	138.0	144.4	152.8	2%
Tumbes	58.7	63.4	67.7	71.6	81.3	1%
Ucayali	108.5	117.6	127.0	136.8	147.3	1%
Total	7,670.5	8,232.0	8,841.7	9,419.0	10,094.1	100%

(*) Sólo considera contribuyentes activos

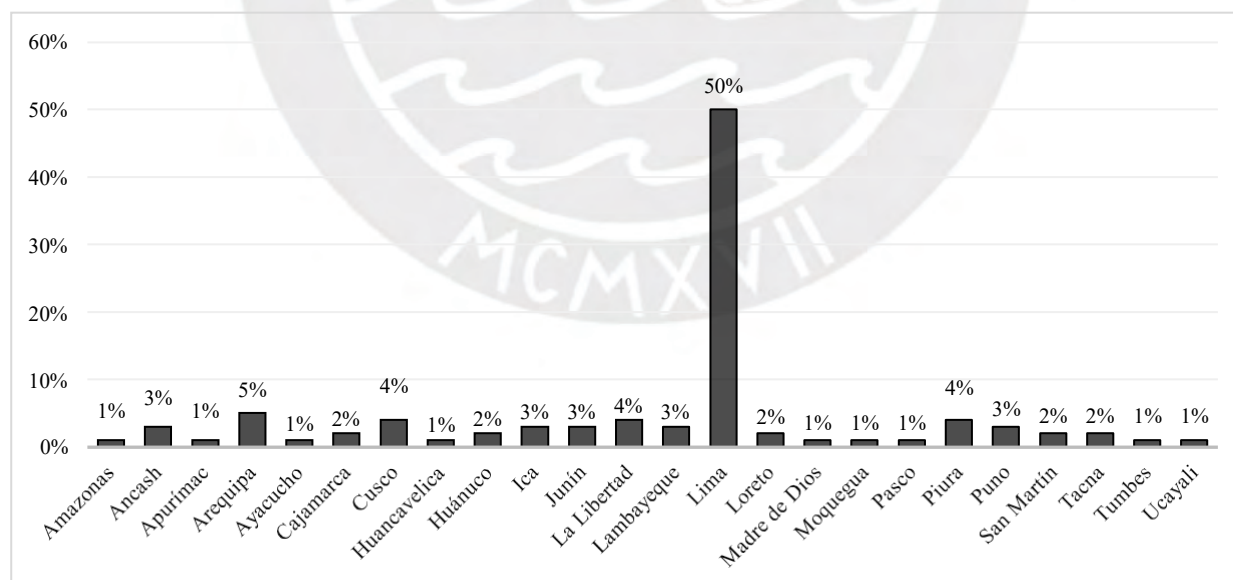


Figura 2. Distribución de contribuyentes por regiones 2019 (%)

Tabla 4

Regiones más representativas en la cantidad de contribuyentes

Departamentos	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Lima	52.4%	51.9%	51.2%	50.8%	50.4%	50.2%	50.1%
Arequipa	5.3%	5.3%	5.3%	5.3%	5.4%	5.3%	5.3%
La Libertad	4.1%	4.1%	4.2%	4.2%	4.3%	4.3%	4.3%
Piura	4.0%	4.0%	4.1%	4.2%	4.2%	4.3%	4.2%
Junín	3.2%	3.3%	3.3%	3.4%	3.4%	3.4%	3.4%
Resto	31.0%	31.3%	31.8%	32.1%	32.3%	32.4%	32.3%

En las tablas anteriores se evidencia la concentración de contribuyentes en Lima Metropolitana en un 50%, lo que significa que el número de casos del Ministerio Público en esta región son igualmente representativas respecto del resto del país.

Del total de los casos de la tabla 5, serán clasificados por año, según sus resultados en tres grupos; primero, las denuncias derivadas por el Órgano Administrador del Tributo, donde se cuestiona la afectación de los derechos constitucionales a la igualdad, a la no autoincriminación y el debido proceso; segundo, denuncias investigadas a nivel preliminar por el Ministerio Público con requerimiento de informe motivado al Órgano Administrador del Tributo; y tercero, denuncias con requerimiento de informe denegado, por prescripción de la acción de la Administración para la determinación de la obligación tributaria, por el ejercicio discrecional de la facultad de fiscalización administrativa y la calificación de los hechos por el Órgano Administrador del Tributo sobre la no existencia de indicios de delito tributario, decisión que se opone a la conclusión del Ministerio Público en el requerimiento del informe, consiguientemente, limita el ejercicio de la acción penal ante el Poder Judicial.

Tabla 5

Resultados de las investigaciones preliminares de casos seguidos ante la Fiscalía Especializada en Delitos Tributarios de Lima ()*

Año	Total de casos	Denuncias de Administración con informe motivado SUNAT	Requerimientos de informe SUNAT - SAT	Informes denegados SUNAT
2012	119	14	4	4
2013	151	8	5	3
2014	199	42	8	4
2015	151	15	3	3
2016	148	11	5	5
2017	144	6	4	3
2018	136	8	5	4
2019	115	5	(*)	2
Total	1158	75	34	22

(*) En investigación preliminar o pendientes de informe

Los casos denegados corresponden a denuncias con hechos prescritos para la actuación de la Administración o los que el ente administrativo considera que no existen indicios de delito tributario.

CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN

La discusión se focaliza en tres aspectos, primero sobre el marco normativo y doctrinario que reafirma al Ministerio Público como el órgano constitucional autónomo para la investigación y ejercicio de la acción penal; en segundo lugar, sobre los resultados de las intervenciones de la única Fiscalía Especializada en Delitos Tributarios de Lima y Callao, a nivel nacional entre los años 2012 a 2020, periodo de vigencia de la última modificación de la Ley Penal Tributaria, y por último sobre las propuestas de reforma de la Ley Penal Tributaria y el Código Tributario, para optimizar la lucha efectiva contra la evasión fiscal.

4.1. Análisis de la constitucionalidad de los artículos 7°, 8° y 9° de la Ley Penal Tributaria

Sobre este punto, dentro del marco de estado del arte se ha establecido que en un Estado Constitucional de Derecho, la norma constitucional prevalece sobre cualquiera norma de inferior jerarquía, además de contener los valores, principios y reglas constitucionales, éstas tienen vigencia y efectividad inmediata, son verdaderas normas jurídicas, respecto de los cuales todas las normas de inferior deben alinearse; en ese sentido, los artículos 7°, 8° y 9° de la Ley Penal Tributaria, sobre la investigación y el ejercicio de la acción penal en delitos tributarios, no guardan relación con los artículos 158° y 159° de la Constitución Política de 1993, que establecen que el Ministerio Público es un órgano constitucional autónomo, con atribuciones, entre otros, de dirección de la investigación del delito con apoyo de la Policía Nacional del Perú y el ejercicio de la acción penal.

La reafirmación del Ministerio Público como entidad autónoma dentro del Estado Constitucional de Derecho, sólo tiene sentido en la medida que ejerce sus atribuciones sin restricciones, en el marco del programa constitucional del debido proceso penal, a nivel pre jurisdiccional o jurisdiccional, en los que tiene, entre otros, los deberes de protección, respeto y garantía efectiva de los derechos fundamentales de los ciudadanos, así como la concretización de los valores y principios reconocidos en la Constitución.

En ese sentido, a nivel de la doctrina constitucional y la legislación comparada, las atribuciones señaladas, los ejerce con exclusividad, salvo la intervención de la Policía Nacional que por mandato constitucional cumple las disposiciones del Ministerio Público, los que, en el curso de los años se ha venido fortaleciendo, especialmente con la entrada en vigencia del Nuevo Código Procesal Penal en los diferentes Distritos Judiciales del Perú, estando sólo pendiente, los Distritos Judiciales de Lima y Lima Sur; asumiendo en su integridad en la investigación del delito, sea a nivel preliminar o preparatoria.

Sin embargo, en la investigación y el ejercicio de la acción penal en delitos tributarios, la Ley Penal Tributaria autoriza a la Administración Tributaria la investigación del delito tributario y a la vez emita un informe habilitante para que el Ministerio Público ejerza la acción penal, tal delegación, no se halla previsto en la norma constitucional, por lo que dicha autorización contraviene la norma constitucional, hecho que ha sido reconocido en la exposición de motivos de la Ley Penal Tributaria, al considerar que el Ministerio Público no cuenta con especialización ni elementos técnicos, por eso la necesidad de implementar una Unidad Especializada en Delitos Económicos, Financieros, Lavado de Activos y Crimen Organizado del Ministerio Público, similar al Instituto de Medicina Legal y Ciencias Forenses en materia de delitos corporales, y las existentes en México, Chile o Colombia en materia de delitos económicos y financieros, debido a que, el tratamiento adecuado de casos de delitos fiscales requiere de especialistas en economía, finanzas e informática.

La inconstitucionalidad de los artículos 7°, 8° y 9° han sido cuestionados por los investigados por delitos tributarios, vía procesos de habeas corpus y amparo, Tabla 5, en los que, se han sostenido que la Administración Tributaria, en los mencionados artículos, desplaza al Ministerio Público en la investigación de delitos tributarios.

Tabla 6

Sentencias del Tribunal Constitucional sobre la investigación de delito tributario por la Administración y el informe motivado

Expedientes	Derechos constitucionales	Razones de TC	Resolución final
1679-2005-PA/TC	Debido proceso – prueba ilícita por afectación de derechos fundamentales	Ausencia de relevancia para efectuar el control de constitucionalidad de los artículos 7°, 8° y 9° del Decreto Legislativo N° 813	Infundada
1680-2005-AA/TC	Debido proceso	Ausencia de relevancia para efectuar el control de constitucionalidad de los artículos 7°, 8° y 9° del Decreto Legislativo N° 813	Infundada
10325-2005-AA/TC	Imparcialidad, defensa, presunción de inocencia	Ausencia de relevancia para efectuar la constitucionalidad de los artículos 7°, 8° y 9° del Decreto Legislativo N° 813	Infundada
2568-2011-PHC/TC	Debido proceso y libertad individual	Afectación de derecho a ser juzgado por órgano jurisdiccional imparcial y no sólo con el informe de SUNAT	Fundada
2817-2011-PHC/TC	Debido proceso y libertad individual	Hechos y petitorio no está referido al contenido constitucionalmente protegido del derecho tutelado por el Habeas Corpus.	Improcedente

El Tribunal Constitucional en los Expedientes N° 1679-2005-PA/TC; N° 1680-2005-AA/TC y N° 10325-2005-AA/TC, ha señalado que la inconstitucionalidad alegada en cada caso no resulta relevante para realizar el juicio constitucionalidad, debido a que, no existe conexión entre el derecho de presunción de inocencia y las facultades concedidas a la Administración; igualmente, no existe conexión entre el derecho al debido proceso, en su dimensión de ejercicio de derecho de defensa, con las disposiciones legales denunciadas por inconstitucionalidad, dado que, considera que la investigación administrativa es a nivel interno con fines de interposición de denuncia. Sobre tal conclusión, efectivamente, en el artículo 85° del Texto Único Ordenado de Código Tributario,

aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, ha habilitado a la autoridad administrativa tributaria para que haga uso de los datos sobre las cuantías, fuentes de rentas, gastos, base imponible, contenidas en las declaraciones e informaciones de los contribuyentes, responsables o terceros. No obstante, en el artículo 9° de la Ley Penal Tributaria, expresamente autoriza a la Administración la ejecución de diligencias, específicamente, para emitir el informe motivado previsto en el artículo 7°, numeral 1) de la Ley Penal Tributaria.

Como es de advertirse las demandas de habeas corpus y amparo han sido declaradas infundadas por los mismos fundamentos, señalando que no existe relevancia para evaluar la constitucionalidad de los artículos 7°, 8° y 9° de la Ley Penal Tributaria. Al respecto, se debe señalar que dichas demandas se han generado en un contexto en el que está vigente el Código de Procedimientos Penales; en los lugares donde se halla vigente el Código Procesal Penal, los cuestionamientos de la constitucionalidad se realizan dentro del mismo proceso vía audiencias de tutela de derechos y no se recurren a los juzgados constitucionales, razones por los que, a partir del año 2006 en adelante no se recurren a los procesos constitucionales. Respecto de la necesidad del informe motivado, ha establecido que dicho medio probatorio no debe ser el único en el que se sustente una condena, sino el juez debe valorar todos los medios probatorios, entre ellos los medios probatorios ofrecidos por los imputados que incluya informe de pericia de parte o del Ministerio Público.

4.2. Análisis de casos interpuestos por el Procurador de la Administración Tributaria

En la siguiente Tabla 7 se muestra la cantidad de denuncias interpuestas por el Procurador de la Administración Tributaria (SUNAT) durante los años 2012 al 2019, en dicha tabla se aprecia claramente que la cantidad de denuncias interpuestas por el Procurador de SUNAT son reducidos; asimismo, del total de los requerimientos de informe motivado, la autoridad administrativa tributaria, casi todos los requerimientos han sido denegados

Tabla 7

Denuncias interpuestas ante el Ministerio Público durante los años 2012 al 2019

Año	Total de casos	Denuncias de Administración con informe motivado SUNAT	%	Requerimientos de informe SUNAT - SAT	%	Informes denegados SUNAT	%
2012	119	14	12%	4	3%	4	3%
2013	151	8	5%	5	3%	3	2%
2014	199	42	21%	8	4%	4	2%
2015	151	15	10%	3	2%	3	2%
2016	148	11	7%	5	3%	5	3%
2017	144	6	4%	4	3%	3	2%
2018	136	8	6%	5	4%	3	2%
2019	115	5	4%	3	3%	3	3%
Total	1158	75		34		22	

Sobre el contenido de las denuncias sustentadas en los informes de presunción de delito tributario, en casos de los años 2012 al 2019, en total de 75 informes, empleados por el Procurador Público de SUNAT para la interposición de la denuncia por presuntos delitos tributarios ante el Ministerio Público, donde se cuestionan la afectación de derechos fundamentales. Cuestionamientos alegados en el curso de las diligencias preliminares efectuadas por la Fiscalía Especializada en Delitos Tributarios de Lima y Callao, como nulos, al haberse afectado los derechos constitucionales al debido proceso en el procedimiento de fiscalización.

Al respecto, el Nuevo Código Procesal Penal, regula en el Título Preliminar las exigencias mínimas para la obtención de los medios probatorios, identificando como legitimidad en la obtención de los medios probatorios, los que deben materializarse sin haberse afectado el contenido esencial de los derechos fundamentales. Razón por lo que, los medios probatorios obtenidos dentro del procedimiento de fiscalización administrativa por la autoridad administrativa tributaria resultan ilegítimas.

Respecto del informe motivado del Órgano Administrador del Tributo, el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 2568-2011-PHC/TC, ha establecido que dicho documento es una pericia de parte y su existencia no sólo basta para condenar a un imputado, hacerlo afecta el principio de juez imparcial, dado que, los elementos probatorios que sustentan la condena debe ser resultado de la ponderación de los medios probatorios de ambas partes.

4.3. Análisis de los casos con requerimientos del Ministerio Público a la Administración para el informe motivado

Asimismo, dentro de la segunda cuestión, entre los años 2012 al 2019, la Fiscalía Especializada en Delitos Tributarios de Lima y Callao, ha generado aproximadamente 34 requerimientos de informe motivado dirigidos a la Administración Tributaria, y al Servicio de Administración Tributaria de Lima (SAT), de los cuales 22 fueron dirigidos a la SUNAT y el resto al SAT; de la totalidad de los requerimientos a la SUNAT, sólo 6 han sido devueltos con los informes requeridos; mientras que, la SAT, ha emitido informe por todos los requerimientos, con los que, se ha procedido a formalizar la denuncia. Tales requerimientos son como consecuencia de las conclusiones de las diligencias preliminares con indicios de delitos tributario.

Respecto de los requerimientos no atendidos por la Administración (SUNAT), se han recepcionado 6 casos con respuestas sustentadas en el artículo 43° del Código Tributario, esto es, la prescripción administrativa de la facultad de determinación de la Administración; 7 fueron respondidas invocando la facultad discrecional de la facultad de fiscalización; finalmente 3 requerimientos, han sido respondidos señalando que no existen indicios de delito tributarios, ciertamente, esta conclusión contradice a la conclusión del Ministerio Público, situación que, merece ser evaluada, porque la autoridad administrativa del delito, primero que, no tiene facultad para calificar los hechos; segundo, la Administración debe atender a las conclusiones del Ministerio Público, salvo que, como consecuencia de la intervención advierta mayores elementos de juicios.

Tales respuestas fortalecen la tesis de que la exigencia del informe motivado previsto en el artículo 7° de la Ley Penal Tributaria, sólo restringe el ejercicio de la acción penal por el Ministerio Público, afectación que no tiene respaldo constitucional, pues esta norma lo que regula es la autonomía y el rol de director de la investigación del Ministerio Público en casos de delitos, investigación que tiene por objeto el acopio de todos los medios probatorios lícitamente obtenidas sobre los cargos o de pruebas de inocencia de los implicados.

4.4. Necesidad de creación de la Unidad Especializada en Delitos Económicos y de Lavado de Activos

Dada la complejidad de la investigación de los delitos tributarios y de lavado de activos, ante el incremento de los niveles de incidencia de este tipo de delitos, en los que es necesario un tratamiento interdisciplinario, reconocido por la Corte Suprema de Justicia de la República de Perú en la Sentencia de Casación N° 238-2012 Arequipa, resulta necesario la implementación de una Unidad Especializada en Delitos Económicos y de Lavado de Activos (UEDELA), para que coadyuve en el manejo técnico de los aspectos económicos, financieros, contables, informáticos, gestión y otros, en la investigación de los mencionados delitos por el Ministerio Público en todo el territorio de la República, con dicha unidad se busca fortalecer la autonomía del Ministerio Público en la investigación del delito y del ejercicio de la acción penal, con lo que, se sustituye la intervención de la Administración Tributaria en los actos de investigación del delito y el condicionamiento del ejercicio de la acción penal al informe motivado. No obstante, atendiendo el rol de parte agraviada de la Administración, le corresponde proporcionar toda la información vinculada a los hechos delictuosos, en su poder conforme se halla establecida en la parte final del primer párrafo del artículo 85° del Código Tributario.

Administrativamente, la unidad especializada es homólogo del Instituto de Medicina Legal y de Ciencias Forenses, por lo que, su organización y funciones debe tener la misma estructura de dicha unidad, siendo sus funciones los de coadyuvar en el desarrollo de las pesquisas de la especialidad (delitos económicos y de lavado de activos).

La existencia de Unidades Especializadas para la investigación de delitos económicos que comprende a los delitos tributarios, y de lavado de activos, se tiene en la República de Chile, donde en el año 2001 se ha creado una Unidad Especializada en Delitos Económicos, Lavado de Activos y Crimen Organizado; igualmente en Colombia existe una Unidad Nacional para la Extinción de Dominio y de Lavado de Activos. Estas unidades apoyan en los aspectos técnicos de la investigación de delitos económicos, más aún en las Fiscalías en los que no se cuenta con personal fiscal con especialización, como la Fiscalía Especializada en Delitos Tributarios de Lima y Callao

y a nivel del Ministerio Público no existe una unidad especializada que apoye en la investigación de los delitos en cuestión.

4.5 Propuestas de reforma

La propuesta responde a los problemas generados con la vigencia de la Ley Penal Tributaria desde su implementación (1996) al presente.

El artículo 7° de la Ley Penal Tributaria, debe ser reformado atendiendo a los siguientes problemas:

4.5.1 Investigación del delito tributario

El Ministerio Público es el órgano constitucional encargado de la investigación, a nivel preliminar y preparatoria de los hechos constitutivos de los delitos tributarios y conexos, y la participación de los imputados. Tiene por objetivo reunir los medios probatorios que sustenten los cargos imputados, respetando, protegiendo y garantizando el núcleo esencial de los derechos fundamentales. Asimismo, los medios probatorios que acrediten la no existencia del delito o la participación de los imputados. El Ministerio Público en la investigación de los delitos tributarios y conexos puede disponer la participación de la Unidad Especializada en Delitos Económicos y de Lavado de Activos, así como de la Unidad Especializada de la Policía Nacional del Perú.

La denuncia interpuesta por el Procurador Público de la Administración Tributaria, como parte agraviada, debe reunir los requisitos establecidos en el numeral 1) del artículo 328° del Nuevo Código Procesal Penal, debiendo acompañar toda la documentación sustentatoria conforme a lo establecido en la parte final del primer párrafo del artículo 85° del Código Tributario y el informe previsto en el artículo 194° del mismo Código.

Las denuncias de cualquier persona natural o jurídica, o mediante acción popular, por delitos tributarios y conexos, calificada por el Ministerio Público y dispuesta la investigación preliminar debe incluir la obtención de la información referida a los hechos investigados en poder de la

Administración tributaria conforme a lo establecido en la parte final del primer párrafo del artículo 85° del Código Tributario.

El artículo 8° de la Ley Penal Tributaria, debe ser reformado con el siguiente contenido:

4.5.2 Ejercicio de la acción penal tributario

El Ministerio Público al ejercer la acción penal tienen el deber de la carga de la prueba legítimamente obtenidas e incorporadas al proceso mediante procedimiento constitucionalmente legítimo. Al ejercer esta atribución debe actuar con objetividad sustentando y actuando las pruebas de cargo que generen una suficiente actividad probatorial.

El artículo 9° de la Ley Penal Tributaria, debe ser derogado.

4.5.3 Modificación de normas administrativas

Las normas de Código Tributario que tienen incidencia negativa en la investigación y el ejercicio de la acción penal en delitos tributarios son los que se detallan a continuación y las mismas deberían incluir excepciones sobre hechos dirigidos a la comisión de delitos tributarios.

Artículo 43° del Código Tributario

En los casos con disposición de investigación preliminar por delitos tributarios y conexos por el Ministerio Público, la acción de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria se extiende al plazo de prescripción de la acción penal correspondiente al tipo penal por el que se investiga.

Artículo 192° del Código Tributario

La Administración Tributaria, cuando en el curso de sus actuaciones administrativas advierta que existen hechos encaminados a la comisión de delito tributario y conexos, comunicará inmediatamente al Ministerio Público bajo responsabilidad, remitiendo toda la documentación sustentatoria, conforme a lo establecido en la parte final del primer párrafo del artículo 85° del Código Tributario; sin que sea requisito previo la conclusión del procedimiento administrativo.



Conclusiones

1. El Ministerio Público es el órgano autónomo del Estado Constitucional de Derecho legitimado para investigar los delitos tributarios, así como ejercer la acción penal sin ninguna restricción, atribuciones que corresponden ser ejercidas conforme a los valores, principios y reglas establecidas en la Constitución Política del Perú, respetando, protegiendo y garantizando los derechos fundamentales de los imputados, así como a las víctimas y testigos. Tiene el deber de la carga de la prueba el que debe sustentarse medios probatorios legítimamente obtenidas e incorporadas en el proceso.
2. Los artículos 7°, 8° y 9° de la Ley Penal Tributaria, contravienen a los principios y reglas del artículo 159° de la Constitución Política del Perú, los que han sido cuestionados ante el Tribunal Constitucional sobre la investigación administrativa del delito por el Órgano Administrador del Tributo, así como sobre el informe motivado emitido por la Administración como base para iniciar un proceso penal y condenar a los imputados, supremo intérprete que si bien no ha emitido un pronunciamiento de fondo sobre la constitucionalidad de la actuación de la Administración en la investigación del delito tributario, con lo que la constitucionalidad de dichos artículos aún no ha sido deliberado; mientras que, respecto de la existencia del informe motivado como base para procesar y condenar a los imputados ha sido considerado como afectación del derecho a un juez imparcial.
3. Igualmente, el numeral 1) del artículo 7° de la Ley Penal Tributaria contraviene a los artículos 158° y 159° de la Constitución Política del Perú, al restringir la autonomía del Ministerio Público en el ejercicio de la acción penal, al establecer como requisito de procedibilidad el requisito del informe previo, lo que se constituye en un obstáculo sin sustento constitucional para el ejercicio de la acción penal debido a que casi la totalidad de los requerimientos del Ministerio Público entre los años 2012 al 2019, han sido rechazados por razones de prescripción administrativa según regulado en el artículo 43° del TUO del Código Tributario, invocación de la facultad discrecional de fiscalización administrativa según lo previsto en el artículo 62° del TUO del Código Tributario, y por considerar la Administración que no existen indicios de delito tributario luego de haber efectuado el procedimiento de fiscalización conforme a lo previsto en el artículo 192° del TUO del Código Tributario, lo que evidentemente contradice a la conclusión del Ministerio Público. Esta situación limita al

Ministerio Público el ejercicio de la acción penal en casos que preliminarmente han sido investigados por el propio representante del Ministerio Público observando el debido proceso, sin embargo, su formalización para la investigación preparatoria no será posible, mientras no recabe el informe del Órgano Administrador del Tributo.

4. Atendiendo a las conclusiones anteriores resulta necesario proponer la modificación de los artículos 7°, 8° y 9° de la Ley Penal Tributaria, reafirmando la atribución del Ministerio Público sobre la investigación del delito tributario, para dicho fin debe implementarse una Unidad Especializada en Delitos Económicos y Financieros y de Lavado de Activos similar a los existentes en México, Chile o Colombia, países miembros de la Alianza del Pacífico y del OCDE, al que aspira nuestro país. La Administración Tributaria conforme al artículo 85° del Código Tributario debe sustentar la denuncia con la información necesaria que obra en su poder. Asimismo, el Ministerio Público debe ejercer la acción penal sin necesidad de informe motivado de la Administración tributaria, sino sobre los elementos de convicción reunidos respetando el contenido esencial de los derechos fundamentales de los implicados. Entre los medios de prueba debe incorporar la pericia institucional de la Administración, prevista en el artículo 194° del Código Tributario, para ser valorada en juicio público.

Referencias bibliográficas

- Aguiló, J. (2004). *La Constitución del Estado constitucional*. Lima: Palestra.
- Alpaca, A. (2016). *Aspectos nucleares del delito de defraudación tributaria en el derecho penal peruano*. Anuario de Derecho Penal 2013-2014, Temas de Derecho Penal Económico: Empresa y Compliance. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Álvarez, J. (2006). *El derecho a la no autoincriminación y su aplicación en el ámbito del derecho sancionador tributario. (la posibilidad de utilizar pruebas obtenidas en un proceso de verificación como fundamento de sanciones penales)*. Crónica Tributaria N° 118/2006. Buenos Aires.
- Bramont-Arias, F. (1997). *El delito tributario: criminalización y tipificación*. Recuperado de: <http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev32_LFBAT.pdf>.
- Castillo, L. (2006). *El Carácter normativo fundamental de la Constitución peruana*. Anuario de derecho constitucional latinoamericano. Montevideo: Konrad-Adenauer-Stiftung E.V.
- Cavada, J. (2017). *Titularidad de acción penal de la administración tributaria en Chile y en la legislación extranjera*. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile/BCN
- Cofre, J. (1999). *Sobre la potestad punitiva del estado. Legitimidad y racionalidad*. Revista de Derecho, agosto 1999, Universidad Austral de Chile.
- Cote-Barco, G. (2008). *Constitucionalización del derecho penal y proporcionalidad de la pena*. Universitas 116, Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá, Colombia.
- Fernández, M. (2014). *La exclusividad de la función investigadora del Ministerio Público y su vinculación con el quehacer de la defensoría penal*. Anuario de Derecho Penal 2011-2012. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Ferrajoli, L. & Ruiz, J. (2014). *Un debate sobre principios constitucionales*. Lima: Palestra.
- Gavilán, F., Mingot, M. & Silva-Riesco, P. (2010). *El delito fiscal en América Latina. Estudio comparado*. Recuperado de <https://www.researchgate.net/publication/306031113>
- Landa, C (2006). *Bases constitucionales del Nuevo Código Procesal Penal*. Lima: Academia de la Magistratura.
- Landa, C. (2018). *Los derechos fundamentales*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Neyra, J. (2010). *Manual del nuevo proceso penal y litigación oral*. Lima: Idemsa.
- Núñez, R. & Correa, C. (2017). *La prueba ilícita en las diligencias limitativas de derechos fundamentales en el proceso penal chileno. Algunos problemas*. Revista Ius et Praxis, Año 23, N° 1, Universidad de Talca, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

- Núñez, R. & Silva, M. (2018). *La acción penal regulada en el artículo 162 del Código Tributario*. Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso N° 51 (segundo semestre de 2018).
- Peña, A. (2019). *Manual de derecho procesal penal*. 5ª ed. Lima: Idemsa.
- Piedrabuena, G. (2016). *Las potestades del Ministerio Público en la investigación de los delitos tributarios*. Revista de Derecho Público, Vol. 84, 1º semestre, Universidad Católica de Chile.
- Piedrabuena, G. (1999). *Función del Ministerio Público en la realización del Estado de Derecho en Chile*. Revista de Derecho agosto 1999, Universidad Austral del Chile.
- Pino, G. (2018). *El constitucionalismo de los derechos, estructura y límites de del constitucionalismo contemporáneo*. Puno: Zela.
- Prieto, L. (2002). *Derechos fundamentales neoconstitucionalismo y ponderación judicial*. 1ª ed. Lima: Palestra.
- Quispe, F. (2014). *Investigación preliminar; naturaleza y duración*. Anuario de Derecho Penal 2011-2012. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Ríos, J. (2001). *El Ministerio Público*. Pharos 8(2), Universidad Las Américas, Santiago de Chile.
- Robles, C. (2018). *La SUNAT y los procedimientos administrativos tributarios*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Rosas, J. (2014). *El rol del Ministerio Público en el Código Procesal Penal de 2004*. Anuario de Derecho Penal 2011-2012. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- San Martín, C. (1997). *La persecución del delito tributario*. Lima: Revista Derecho & Sociedad (PUCP).
- San Martín, C. (2012). *Estudios de derecho procesal penal*. Lima: Grijley.
- Ulloa, L. (2007). *Investigación del delito tributario*. Revista de Derecho y Ciencias Penales Universidad San Sebastián (Chile) N° 9 (87-97).
- Varela, P. (2004). *La garantía de la no autoincriminación en materia tributaria: su trascendencia frente al deber de colaboración*. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado.
- Virgolini, J. & Silvestroni, M. (2014). *Derecho penal tributario*. 1ª ed. Buenos Aires: Hammurabi.
- Zilli, M. (2017). *Las condiciones de la acción penal en el derecho brasileño. Una nueva propuesta*. Ars Iuris Salmanticensis 5, diciembre de 2017.