

Contenido

INFORME ESPECIAL	¿Quién ejerce la acción penal en los delitos tributarios?	I-1
	Provisión y castigo de cuentas de cobranza dudosa (Parte I)	I-7
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Deducción adicional para créditos hipotecarios de primera vivienda	I-10
	Principales aspectos de la última modificación al Sistema de Dedicaciones	I-13
	¿Quiénes son los sujetos obligados a incorporarse al sistema de emisión electrónica a partir del 2018?	I-16
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	Rentas reales, fictas y presuntas en arrendamiento de predios y sus formas de pago	I-19
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	Si se declaró el periodo de enero como Régimen General ¿puede afectarse al Régimen MYPE Tributario en ese ejercicio? A propósito del último informe publicado por la Sunat	I-21
JURISPRUDENCIA AL DÍA	Pagos a cuenta	I-23
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-24



¿Quién ejerce la acción penal en los delitos tributarios?

Mario Alva Matteucci(*)

Pontificia Universidad Católica del Perú

Sumario

1. Introducción - 2. La acción penal: una revisión de la doctrina - 3. ¿En qué tipo de proceso penal se ejerce la acción penal? - 4. ¿Cómo se da la actuación del Ministerio Público con respecto al ejercicio de la acción penal? - 5. La regulación de la acción penal en la Ley Penal Tributaria - 6. Opiniones de la doctrina respecto a la actuación del Ministerio Público y la acción penal

RESUMEN

En los delitos tributarios el que ejerce la acción penal es el Ministerio Público, que recibe un informe sustentado por la SUNAT en donde se menciona los indicios de la posible comisión de delitos tributarios por parte de contribuyentes o administrados.

La acción penal es el punto inicial que mueve toda la maquinaria procesal destinada a verificar si existe o no la comisión de delitos tributarios. El presente informe busca revisar la legislación penal y tributaria que se encuentra ligada al ejercicio de la acción penal. Al igual que la actuación del Ministerio Público.

Palabras clave: acción penal / Ministerio Público / delitos tributarios / indicios / Ley Penal Tributaria / Código Procesal Penal

Recibido: 07-10-17

Aprobado: 09-10-17

Publicado en línea: 16-10-17

ABSTRACT

In tax crimes, who exercises the criminal action is the Public Prosecutor, that receives a report supported by SUNAT, which mentions indications of the possible commission of tax crimes by taxpayers or administered. The criminal action is the starting point that moves all the procedural machinery to verify whether or not there is a commission of tax crimes. The present report seeks to review the criminal and tax legislation that is linked to the exercise of criminal action. Like the performance of the Public Ministry.

Keywords: criminal action / Public Prosecutor's Office / tax offenses / Indications / Criminal Law Tax / Criminal Procedure Code

Title: Who exercises the criminal action in tax crimes?

1. Introducción

En muchos casos, cuando la SUNAT efectúa un proceso de fiscalización a los contribuyentes puede detectar indicios de presunción de delitos tributarios, motivo por el cual y en base a un informe que respalda esta presunción, tiene la potes-

tad para formular una denuncia ante el Ministerio Público.

La finalidad de esta denuncia es que, al ser el Ministerio Público el que tiene la titularidad de la acción penal de acuerdo con la ley, será esta institución el que la ejerza e inicie todo el movimiento de la maquinaria legal relacionada con el proceso penal en los delitos tributarios, que incluye necesariamente una

investigación para poder determinar si efectivamente existió o no comisión de delitos tributarios.

Tengamos en cuenta que en el caso de los delitos tributarios la acción penal tiene el carácter de pública y no privada, lo cual implica que la titularidad del ejercicio de la misma no recae en los particulares sino solo en el Ministerio Público, sustentado en un informe emitido por la SUNAT.

(*) Abogado. Profesor de cursos de tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú, Universidad Nacional Mayor de San Marcos y la Universidad ESAN.

El motivo del presente informe es desarrollar el tema de la acción penal y su relación con los delitos tributarios, revisando para ello su desarrollo legislativo en la Constitución Política del Perú, la Ley Orgánica del Ministerio Público, el Código Procesal Penal, el Código Tributario y la Ley Penal Tributaria.

2. La acción penal: una revisión de la doctrina

Dentro de sus orígenes hay que remontarse a la época en la cual el Estado asumió el monopolio del uso de la fuerza, dejando de lado conductas que los particulares realizaban y dirigidas a la protección de sus derechos, ya sea a través de la venganza de tipo personal o la propia autodefensa, situaciones que originaban crímenes, desgobierno, caos, desorden público, etc.

Sobre el tema **GONZALES CALLEJA** menciona un contexto en el que surgió la acción penal, al precisar lo siguiente:

La venganza, sacralizada desde épocas remotas, era el único recurso justiciero del débil frente a las exacciones del poderoso en los siglos oscuros de la Edad Media y Moderna, hasta que con la aparición de la moderna comunidad política, la construcción de una administración estatal específica cada vez más independiente y profesionalizada en la aplicación de Códigos legales detallados y uniformizadores sustituyó el "ojo por ojo" por la justicia retributiva y con pretensión de imparcialidad¹.

Asimismo, en el portal **Guías Jurídicas**, administrado por **WOLTERS KLUWER**, se precisa:

La acción penal se puede definir, desde la esfera de los derechos individuales de la persona, como la facultad concedida a un individuo para iniciar un proceso penal; y, también, se puede definir desde la órbita de la actividad estatal, como la obligación del Estado de ejercer el ius puniendi ante la existencia de un hecho que reviste los caracteres de una infracción penal².

CABANELLAS DE TORRES aclara, con respecto a la acción penal, que es "La originada por un delito o falta; y dirigida a la persecución de uno u otra con la imposición de la pena que por ley corresponda³".

Con relación a la acción penal se indica:

"Es el medio por el cual el Ministerio Público impulsa la acción del Juez competente para que inicie el proceso penal, y determine o no la existencia del cuerpo del delito y de la responsabilidad del indiciado; además, constituye un presupuesto procesal en materia penal, porque no puede haber proceso sin que se presente antes la acción penal. // Poder jurídico de excitar y promover el ejercicio de la jurisdicción penal, para el conocimiento de una determinada relación de derecho penal y obtener su definición mediante la sentencia"⁴.

THOMSON REUTERS precisa:

La Acción Penal es la que el Estado exclusivamente ejercita para establecer la responsabilidad criminal, y en su caso, la civil, ocasionada por la comisión de un delito⁵.

La acción penal constituye el inicio de un proceso penal, dentro del cual se debe investigar la posible comisión de un delito por parte de una persona que es acusada de realizar una conducta antijurídica.

En este contexto apreciamos que la acción penal es una manifestación del ejercicio del poder por parte del Estado y a la vez constituye una tutela en favor de los ciudadanos, en caso que hubieran sufrido un delito cometido en contra de ellos.

La **acción penal puede ser pública**, en el caso que sea el Estado quien la ejerza. Particularmente en el Perú la ejerce el Ministerio Público, sobre todo en aquellos casos en los cuales el delito cometido afecta en cierto modo el orden público en la sociedad. Dentro de este grupo encontramos a los delitos tributarios.

En el caso que la **acción penal sea privada**, ello se configuraría cuando el delito cometido no sea de tal gravedad que afecta el orden público en la sociedad, sino que afecta la esfera privada del agraviado o sus parientes, como es el caso del delito de injuria. En este caso no correspondería que el Estado persiga de oficio al infractor.

El ejercicio de la acción penal constituye una facultad que detenta el Estado, representado por el Ministerio Público, para poder perseguir a las personas responsables de la comisión de delitos.

Una vez que se ejerce la acción penal, esta pasa por tres etapas, las cuales son:

- Investigación o averiguación de manera previa o también denominada preliminar⁶.

- Persecución del delito.

En la entrevista efectuada a **ORÉ GUARDIA** y **SANTOS CHICHIZOLA** se indica:

De tal manera, que la investigación del delito es una función inherente de la potestad persecutoria que tiene el fiscal, como titular del ejercicio de la acción penal y titular del deber de la carga de la prueba. Por tales consideraciones, me parece que es correcto otorgar la dirección de la investigación al Fiscal Provincial⁷.

- Acusación por parte del organismo que ejerce la acción penal, que en el caso peruano es el Ministerio Público.

3. ¿En qué tipo de proceso penal se ejerce la acción penal?

Cabe indicar que en el Perú ya no tenemos un modelo de tipo inquisitivo, el cual consideraba que el propio Juez era quien acusaba y a la vez juzgaba, aparte que era eminentemente un proceso en base a escritos y se alargaba en el tiempo su resolución.

En el caso peruano, el actual Código Procesal Penal, toma como referencia un modelo de proceso penal de corte acusatorio con ciertos rasgos adversativos, ello se manifiesta en el rol que asume el **fiscal**, quien tiene la posibilidad de formular acusación contra el infractor, el cual tiene a su **abogado defensor** en igualdad de condiciones que el fiscal, toda vez que uno acusa y el otro defiende, bajo la figura de adversarios que tratan de convencer con argumentos al Juez.

Es precisamente con este tipo de modelo de proceso que el Ministerio Público ejerce la acción penal.

En esta parte coincidimos con **ORÉ GUARDIA** y **LOZA AVALOS**, quienes lo explican de manera detalla al afirmar que el proceso penal peruano es lo siguiente:

Es acusatorio, fundamentalmente, porque existe una distribución de roles. El Fiscal está a cargo del ejercicio de la acción penal, la denuncia y acusación, la investigación y la carga de la prueba. Al Defensor le corresponde oponerse a la pretensión punitiva que demanda el Fiscal, salvo que su patrocinado reconozca los hechos que se le imputan y busque un mecanismo alternativo de solución del conflicto. Por su parte, al Juez le corresponde decidir. Es adversarial porque la investigación y juzgamiento se

VA, Victor. "La investigación preliminar se practica para determinar si respecto a un hecho denunciado como delito, existen los requisitos legales para promover acción penal conforme a lo dispuesto en el art. 77 del C de PP, si esto no ocurre se archivará provisional o definitivamente la denuncia, con lo que termina la participación activa del fiscal". En: El Papel del Ministerio Público en la investigación del delito". artículo publicado dentro de La reforma en el Proceso Penal Peruano. Anuario del Derecho Penal 2004. Esta información se puede consultar ingresando a la siguiente dirección web: <https://www.unifr.ch/ddp1/derechopenal/anuario/an_2004_11.pdf> (Recuperado el 09-10-17), p. 217.

⁷ **CARAVEDO CHOCANO, Javier** y **MONTOYA STAHL, Alfonso**. Puntos de vista. La reforma del proceso penal. Entrevista a Arsenio **ORÉ GUARDIA** y José **SANTOS CHICHIZOLA**. Publicado en la revista *Ius et Veritas* N.º 9. Año 1994, p. 120.

¹ **GONZALES CALLEJA, Eduardo**. La razón de la fuerza. Orden público, subversión y violencia política en la España de la Restauración (1875-1917). Biblioteca de historia. Consejo superior de investigaciones científicas. Madrid, 1998, p. 235.

² **WOLTERS KLUWER**. Guías Jurídicas. Acción Penal. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <http://www.guiasjuridicas.com/Content/Documento.aspx?params=H-45IAAAAAMtMSBf1jTAAAUDEyNTbtLUouLM.DxbIwMD-CwNZAuuQOQZapUt-ckhIqaptWmJ0c5oAz3QSczUAAA=WKE> (Recuperado el 09-10-17).

³ **CABANELLAS DE TORRES, Guillermo**. Diccionario Jurídico Elemental. Novena edición actualizada, corregida y aumentada por Guillermo Cabanellas de las Cuevas. Editorial Heliasa S.R.L. Undécima edición, 1993, p. 11.

⁴ **MACOAR**. Delitos Tributarios en el Perú. Publicación del jueves 19 de julio del 2007. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <http://macoar.blogspot.pe/> (recuperado el 06-10-17).

⁵ **THOMSON REUTERS**. Doctrina del día: Teoría de la acción penal suplementaria (Crítica de la acción penal pura). Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <http://thomsonreuterslatam.com/2012/05/doctrina-del-dia-teoria-de-la-accion-penal-suplementaria-critica-de-la-accion-penal-pura/> (recuperado el 06-10-17).

⁶ Son actuaciones orientadas a poder determinar si procede o no ejercitar la acción penal correspondiente. Según **CUBAS VILLANUEVA**.

realizan bajo el principio de contradicción entre el Fiscal y el abogado defensor. La adversariedad se manifiesta en diversos actos procesales. El Fiscal y el abogado son partes, tienen sus propios objetivos e intereses. Si el Fiscal ha formalizado la investigación o ha acusado busca la condena, y el abogado la absolución; a no ser que se hayan avenido a la terminación anticipada o mecanismo de solución alternativa⁸.

4. ¿Cómo se da la actuación del ministerio público con respecto al ejercicio de la acción penal?

Para poder conocer la actuación del Ministerio Público como titular del ejercicio de la acción penal, resulta de vital importancia efectuar un análisis de la legislación penal relacionada con el tema en el Perú.

Para lograr ese cometido será necesario revisar la siguiente normativa:

- i) La Constitución Política del Perú
- ii) El Código Procesal Penal
- iii) La Ley Orgánica del Ministerio Público
- iv) El Código Tributario
- v) La Ley Penal Tributaria

4.1. La acción penal en la constitución Política del Perú de 1993

Al efectuar una revisión de la Constitución Política del Perú de 1993⁹, encontramos en el texto del artículo 159 las atribuciones que le corresponden al Ministerio Público¹⁰ y dentro del numeral 5 del citado artículo, se indica que corresponde al Ministerio Público ejercitar la acción penal de oficio o a petición de parte.

Lo antes mencionado determina que el ejercicio de la acción penal es una prerrogativa otorgada por la propia Constitución Política del Perú al Ministerio Público, sin existir de por medio condicionamientos, toda vez que es una atribución inherente a sus funciones.

Sobre el tema se precisa lo siguiente:

En efecto, en el inciso 4) del artículo 159¹¹ se dispone que le corresponde al fiscal conducir desde su inicio la investigación del delito; en consecuencia, asume la titularidad de la investigación, tarea que debe realizar con plenitud de iniciativa y autonomía, desde su inicio hasta su culminación, decidiendo si formula o no acusación¹².

8 ORÉ GUARDIA, Arsenio y LOZA AVALOS, Giulliana. Teoría del Caso. Instituto de Ciencia Procesal Penal. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <<http://www.incipp.org.pe/archivos/publicaciones/teoriadelcasoag.pdf>> (recuperado el 03-10-17).

9 Vigente a partir del 1 de enero de 1994.

10 Es conveniente recordar que el Ministerio Público es un organismo autónomo reconocido por la propia Constitución Política del Perú.

11 Se refiere al artículo 159 de la Constitución Política del Perú de 1993.

12 GACETA JURÍDICA. La Constitución Comentada. Tomo II. Primera edición, diciembre 2005, p. 765.

4.2. La acción penal en la ley organica del Ministerio Público

La Ley Orgánica del Ministerio Público¹³ fue aprobada por el Decreto Legislativo N.º 52, el cual ha recibido una serie de modificaciones hasta la actualidad.

Apreciemos a continuación la regulación de la acción penal en este dispositivo.

4.2.1. La función del Ministerio Público

Al revisar el texto del artículo 1 de La Ley Orgánica del Ministerio Público, apreciamos que allí se indica cuál es la función que le compete a este organismo.

Dicho dispositivo describe esta tarea de la siguiente manera:

Artículo 1. El Ministerio Público es el organismo autónomo del Estado que tiene como funciones principales la defensa de la legalidad, los derechos ciudadanos y los intereses públicos, la representación de la sociedad en juicio, para los efectos de defender a la familia, a los menores e incapaces y el interés social, así como para velar por la moral pública; la persecución del delito y la reparación civil. También velará por la prevención del delito dentro de las limitaciones que resultan de la presente ley y por la independencia de los órganos judiciales y la recta administración de justicia y las demás que le señalan la Constitución Política del Perú y el ordenamiento jurídico de la Nación.

4.2.2. La titularidad de la acción penal del Ministerio Público

En el texto del artículo 11 de la Ley Orgánica del Ministerio Público se consigna de manera precisa que el Ministerio Público es quien detenta la posibilidad de planear la acción penal, El texto del referido artículo indica lo siguiente:

Artículo 11.- El Ministerio Público es el titular de la acción penal pública, la que ejercita de oficio, a instancia de la parte agraviada o por acción popular, si se trata de delito de comisión inmediata o de aquellos contra los cuales la ley la concede expresamente.

4.2.3. ¿Qué autoridad del Ministerio Público ejerce la titularidad de la acción penal?

En el texto del artículo 12 de la Ley Orgánica del Ministerio Público indica qué autoridad del Ministerio Público es quien ejerce la titularidad de la acción penal, sobre todo en el trámite de la denuncia.

En este sentido, el artículo 12 en mención indica lo siguiente:

Artículo 12. La denuncia a que se refiere el artículo precedente puede presentarse ante el Fiscal Provincial o ante el Fiscal Superior.

13 El texto completo de esta Ley se puede consultar ingresando a la siguiente dirección web: <http://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic4_per_org_mp.pdf> (recuperado el 09-10-17).

Si este lo estimase procedente instruirá al Fiscal Provincial para que la formalice ante el Juez Instructor competente. Si el Fiscal ante el que ha sido presentada no la estimase procedente, se lo hará saber por escrito al denunciante, quien podrá recurrir en queja ante el Fiscal inmediato superior, dentro del plazo de tres días de notificada la Resolución denegatoria. Consentida la Resolución del Fiscal Provincial o con la decisión del Superior, en su caso, termina el procedimiento.

4.3. La acción penal en el Código Procesal Penal

A continuación, se analizará los detalles de la legislación contenida en el Código Procesal Penal donde se hace mención a la acción penal y la labor del Ministerio Público.

4.3.1. El Ministerio Público como titular de la acción penal en el código procesal penal

Dentro de la normatividad contenida en el Código Procesal Penal existe el Título Preliminar, el cual indica en su artículo IV que la titularidad de la Acción Penal recae necesariamente en el Ministerio Público. El texto en mención indica lo siguiente:

Artículo IV. Titular de la acción penal

1. El Ministerio Público es titular del ejercicio público de la acción penal en los delitos y tiene el deber de la carga de la prueba. Asume la conducción de la investigación desde su inicio, decidida y proactivamente en defensa de la sociedad.
2. El Ministerio Público está obligado a actuar con objetividad, indagando los hechos constitutivos de delito, los que determinen y acrediten la responsabilidad o inocencia del imputado. Con esta finalidad conduce y controla jurídicamente los actos de investigación que realiza la Policía Nacional.
3. Los actos de investigación que practica el Ministerio Público o la Policía Nacional no tienen carácter jurisdiccional. Cuando fuera indispensable una decisión de esta naturaleza la requerirá del órgano jurisdiccional, motivando debidamente su petición.
4. El Ministerio Público en el ejercicio de sus funciones debe tener en cuenta la organización administrativa y funcional de la Policía Nacional de conformidad con sus leyes y reglamentos.

4.3.2. La descripción del ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público según el Código Procesal Penal

En el Código Procesal Penal apreciamos, dentro de las disposiciones generales en el Libro primero, el texto del artículo 1, el cual señala que la acción penal tiene el carácter de pública.

En los numerales de dicho artículo se describen elementos para su ejercicio por parte del Ministerio Público, conforme se aprecia a continuación:

Artículo 1 acción penal. La acción penal es pública.

1. Su ejercicio en los delitos de persecución pública, corresponde al Ministerio Público. La ejercerá de oficio, a instancia del agraviado por el delito o por cualquier persona, natural o jurídica, mediante acción popular.
2. En los delitos de persecución privada corresponde ejercerla al directamente ofendido por el delito ante el órgano jurisdiccional competente. Se necesita la presentación de querrela.
3. En los delitos que requieren la previa instancia del directamente ofendido por el delito, el ejercicio de la acción penal por el Ministerio Público está condicionado a la denuncia de la persona autorizada para hacerlo. No obstante ello, el Ministerio Público puede solicitar al titular de la instancia la autorización correspondiente.
4. Cuando corresponde la previa autorización del Congreso o de otro órgano público para el ejercicio de la acción penal, se observará el procedimiento previsto por la Ley para dejar expedita la promoción de la acción penal.

En el caso de los delitos tributarios, no es posible el ejercicio de la acción penal por parte de los particulares, toda vez que ello es competencia exclusiva del Ministerio Público al tratarse de delitos de persecución pública.

Cabe indicar que la acción penal, en el caso de los delitos tributarios, tiene naturaleza pública. En palabras de **CASTILLO SOBERANES**, se señala:

En esta, son los órganos del Estado los que ejercitan la acción al cometerse un delito, y el Estado es el que debe reprimirlos, velando así por el interés general. En este sistema tiene intervención el Estado por medio del Ministerio público, que tiene el deber de ejercitar la acción penal cuando se han reunido los requisitos indispensables para ello; así, cuando se presenta un hecho con las características de delito, es el Estado el que debe velar por el orden público mediante órganos predispuestos para ello: Ministerio Público¹⁴.

Al consultar la doctrina extranjera, observamos el comentario de **GIMENO SENDRA**, quien indica:

A diferencia del derecho de acción que asiste a los particulares, el del Ministerio Público pertenece a la categoría, acuñada por CARNELUTTI, de los "derechos - deberes", pues, dada su especial misión de defender la legalidad (art. 124.1 C.E. y 435 L.O.P.J.), más que de un derecho se trata de una obligación que gravita sobre los miembros del Ministerio Fiscal de defender a la sociedad, a la víctima y al principio de legalidad, solicitando al respecto del Juez de instrucción la apertura del proceso penal cuando le conste la comisión de un delito público¹⁵.

14 CASTILLO SOBERANES, Miguel Ángel. El monopolio del ejercicio de la acción penal en el Ministerio Público de México. Universidad Nacional Autónoma de México - UNAM. México, 1992. Primera edición. Instituto de Investigaciones Jurídicas, pp. 42 y 43.

15 SENDRA VICENTE, Gimeno y otros. "Derecho Procesal Penal", Editorial Colex, Valencia, 1997, pp. 59-77.

4.3.3. El Ministerio Público como titular de la acción penal en el Código Tributario

Dentro de la normatividad contenida en el Código Tributario¹⁶, existe el Título II del Libro IV, el cual incluye un artículo relacionada con la Justicia Penal. En dicho dispositivo se hace referencia al papel de la acción penal a cargo del Ministerio Público. El texto de dicho artículo considera la siguiente información:

Artículo 189 del Código Tributario que regula la Justicia Penal.

Corresponde a la justicia penal ordinaria la instrucción, juzgamiento y aplicación de las penas en los delitos tributarios, de conformidad a la legislación sobre la materia.

No procede el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, ni la comunicación de indicios de delito tributario por parte del Órgano Administrador del Tributo cuando se regularice la situación tributaria, en relación con las deudas originadas por la realización de algunas de las conductas constitutivas del delito tributario contenidas en la Ley Penal Tributaria, antes de que se inicie la correspondiente investigación dispuesta por el Ministerio Público o a falta de ésta, el Órgano Administrador del Tributo inicie cualquier procedimiento de fiscalización relacionado al tributo y período en que se realizaron las conductas señaladas, de acuerdo a las normas sobre la materia¹⁷.

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

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

El Ministro de Justicia coordinará con el Presidente de la Corte Suprema de la República la creación de Juzgados Especializados en materia tributaria o con el Fiscal de la Nación el nombramiento de Fiscales Ad Hoc, cuando las circunstancias especiales lo ameriten o a instancia del Ministro de Economía y Finanzas.

Consideramos pertinente citar un ejemplo acerca de las implicancias existentes en una regularización de la deuda tributaria y las posibilidades o no de iniciar la acción penal correspondiente. En este sentido, **ROBLES MORENO** y otros indican lo siguiente

El lunes de la semana N.º 1 la SUNAT notifica al deudor tributario o administrado la carta de presentación del auditor y el primer requerimiento, y sucede que el plazo

16 El Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF publicado en el diario oficial El Peruano el 22 de junio del 2013.

17 Es pertinente indicar que aquí se hace referencia a la normatividad tributaria ligada al proceso de fiscalización contenidas en el Código Tributario, normas reglamentarias y complementarias.

para que el deudor o administrado cumpla con el requerimiento es el viernes de la semana N.º 1. ¿Qué sucede si el martes de la semana N.º 1 el deudor o administrado regulariza su situación tributaria? Con la regla introducida por el Decreto Legislativo N.º 1113, habría que concluir que ya no es legalmente viable la persecución penal; toda vez que esta regularización se llevó a cabo antes del inicio del procedimiento de fiscalización según lo dispuesto por las reglas del derecho administrativo.

Sin embargo, desde la perspectiva del Derecho Penal Tributario queda entablado un conflicto, toda vez que la figura correcta es que el deudor o administrado regularice su situación tributaria antes del inicio de una investigación estatal especializada (examen a cargo de la Administración Tributaria). En este sentido, el artículo 189 del Código Tributario debería decir que la regularización, que es capaz de impedir la persecución penal, tiene que ser antes de cualquier actividad de investigación por parte de la Administración Tributaria en relación al tributo y período en que se realizaron las conductas delictivas¹⁸.

ARANCIBIA CUEVA y ARANCIBIA ALCÁNTARA comentan sobre el tema:

Esta norma plantea el privilegio de la inducción antes que la represión; vale decir que en el futuro no procedería la acción penal contra el contribuyente que cumple con pagar la deuda tributaria antes que la Administración Tributaria inicie un procedimiento de fiscalización.

Con la modificación del artículo 192 del Código Tributario, dispuesto por el Decreto Legislativo N.º 1113, se establece que cuando la Administración Tributaria en el curso de sus actuaciones administrativas, considere que existen indicios, de la comisión de delito tributario y/o aduanero, comunicará al Ministerio Público, sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación, tramitándose en paralelo el procedimiento penal y administrativo. A partir del 28.09.12 no es discrecional la comunicación de SUNAT, por el contrario, es obligatoria¹⁹.

5. La regulación de la acción penal en la Ley Penal Tributaria

Cabe mencionar que en 1996, se publicó el Decreto Legislativo N.º 813, a través del cual se aprobó la Ley Penal Tributaria, ello al amparo de la delegación que el Poder Legislativo otorgó al Poder Ejecutivo mediante la Ley N.º 26557.

Esta ley tuvo como finalidad regular la figura de los delitos tributarios en una ley especial y no tanto en un cuerpo normativo como es el Código Penal.

18 ROBLES MORENO, Carmen del Pilar; RUIZ DE CASTIULLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier; VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker y BRAVO CUCCI, Jorge Antonio. Código Tributario: Doctrina y comentarios. Cuarta edición actualizada y aumentada. Pacífico Editores. Lima, marzo de 2016. Tomo II, p. 1369.

19 ARANCIBIA CUEVA, Miguel y ARANCIBIA ALCÁNTARA, Miguel. Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria. Instituto Pacífico SAC. Primera edición, mayo 2017. Volumen II, p. 852.

Esta norma ha sido modificada por las Leyes N.ºs 27038 y 28671, al igual que los Decretos Legislativos N.ºs 957 y 1114.

En el Título II se regula la institución de la acción penal, en los artículos 7, 87 y 9, los cuales se transcriben a continuación:

5.1. Requisito de procedibilidad para el ejercicio de la acción penal

Conforme lo indica el artículo 7 de la Ley Penal Tributaria, se indican los requisitos de procedibilidad para el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público. Así, se precisa:

1. El Ministerio Público, en los casos de delito tributario, dispondrá la formalización de la Investigación Preparatoria previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo.
2. Las Diligencias Preliminares y, cuando lo considere necesario el Juez o el Fiscal en su caso, los demás actos de la Instrucción o Investigación Preparatoria, deben contar con la participación especializada del Órgano Administrador del Tributo.

Sobre el tema, **NAKASAKI SERVIGÓN** indica que “**el informe técnico que emite la Sunat es una condición de la acción penal en los delitos tributarios; no es vinculante para el Poder Judicial**”²⁰.

5.2. La investigación y promoción de la acción penal

El texto del artículo 8 de la Ley Penal Tributaria regula el proceso de investigación y promoción de la acción penal. En este sentido allí se indica lo siguiente:

1. El Órgano Administrador del Tributo cuando, en el curso de sus actuaciones administrativas, considere que existen indicios de la comisión de un delito tributario, inmediatamente lo comunicará al Ministerio Público, sin perjuicio de continuar con el procedimiento que corresponda.
2. El fiscal, recibida la comunicación, en coordinación con el Órgano Administrador del Tributo, dispondrá lo conveniente. En todo caso, podrá ordenar la ejecución de determinadas diligencias a la Administración o realizarlas por sí mismo. En cualquier momento, podrá ordenar al Órgano Administrador del Tributo le remita las actuaciones en el estado en que se encuentran y realizar por sí mismo o por la policía las demás investigaciones a que hubiere lugar.

Sobre el tema **SAN MARTÍN CASTRO** critica esta situación del siguiente modo:

La Ley peruana, a diferencia de la Argentina (Ley N.º 23.771), abre una nueva etapa en la investigación del delito: la administrativa, sin intervención de la Fiscalía y con el entero dominio de la Administración, al punto que asume una total discrecionalidad para formular denuncia penal ante el Ministerio Público.

La opción legislativa comentada, aun cuando pueda justificarse sobre la base de la especialización y competencia técnica de los órganos de la administración tributaria para establecer con mayor solvencia la realidad de un fraude tributario, no tiene empero el menor apoyo constitucional. En efecto, el art. 159.4 de la Constitución atribuye, con exclusividad, al Ministerio Público la función de conducir desde su inicio la investigación del delito. Esta norma es categórica: la investigación del delito es función de un órgano autónomo del Estado, integrado como es obvio al ordenamiento judicial: el Ministerio Público. Por consiguiente, la Administración ni el propio Poder Judicial pueden abocarse a una tarea privativa de la Fiscalía, por lo que en el presente caso la denominada “investigación administrativa del delito”, como fase autónoma a la de los órganos del control penal, no es legítima desde las propias fuentes constitucionales.

*Siendo así, toda facultad de investigación de una conducta presuntamente delictiva realizada por la administración es inconstitucional y, por tanto, sus requerimientos constituyen un serio atentado a los derechos individuales*²¹.

²⁰ NAKASAKI SERVIGÓN, César Augusto. ¿Objetos, efectos y ganancias del delito como objeto de defraudación tributaria? Artículo publicado en la revista *Ius et Praxis*. N.º 43, año 2012, p. 237.

²¹ SAN MARTÍN CASTRO, César. La persecución del delito tributario. Artículo publicado en la Revista *Derecho y Sociedad* N.º 12, año 1997, pp. 36 y 37.

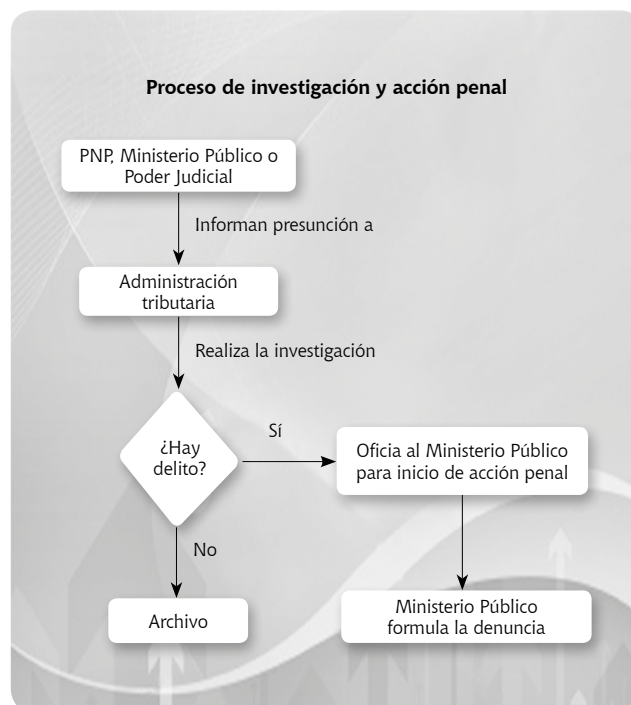
Apreciemos una parte de la sentencia del Tribunal Constitucional que resuelve el expediente N.º 01887-2010-PHC/TC, de fecha 24 de setiembre del 2010, específicamente el voto del magistrado **Calle Heyen**, quien precisa:

*[...] el Ministerio Público, ostenta el monopolio del ejercicio público de la acción penal, es quien finalmente decide qué persona debe ser llevada ante los tribunales por la presunta comisión de un delito, por lo que sus decisiones aún y cuando tienen la naturaleza de “cosa decidida”, no es menos cierto que deben estar revestidos de seguridad jurídica, acorde con las reglas del debido proceso*²².

5.3. La actuación de la autoridad policial, el Ministerio Público o el Poder Judicial cuando presuman la comisión del delito tributario

El texto del artículo 9 de la Ley Penal Tributaria, indica expresamente que la Autoridad Policial, el Ministerio Público o el Poder Judicial cuando presuma la comisión del delito tributario, informarán al Órgano Administrador del Tributo que corresponda, debiendo remitir los antecedentes respectivos a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 7 y 8 de la Ley Penal Tributaria.

Para poder graficar la información contenida en los párrafos anteriores consideramos pertinente copiar un cuadro elaborado por **ARANCIBIA CUEVA** y **ARANCIBIA ALCÁNTARA**²³ sobre el proceso de Investigación y acción penal.



6. Opiniones de la doctrina respecto a la actuación del Ministerio Público y la acción penal

Es interesante observar lo indicado por **ÁLVAREZ DÁVILA** cuando menciona lo siguiente:

“La regla general data que el Ministerio Público, según nuestra Constitución Política y la Ley Orgánica del Ministerio Público, es un órgano autónomo que tiene el monopolio exclusivo de la acción

²² Tribunal Constitucional. Sentencia del Expediente N.º 01887-2010-PHC/TC. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/01887-2010-HC.html>> (recuperado el 02-10-17).

²³ ARANCIBIA CUEVA, Miguel y ARANCIBIA ALCÁNTARA, Miguel. *Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria*. Instituto Pacífico SAC. Primera edición, mayo 2017. Volumen II, p. 940.

penal, de forma tal que no tiene ninguna limitación al momento de promoverla en aquellos casos en que considere que exista la comisión de un delito. Sin embargo, en determinados casos establecidos expresamente por ley, el Ministerio Público no podrá ejercer válidamente la acción penal sino cuenta con determinados requisitos procedimentales. Se trata, entonces de causas que condicionan el ejercicio de la acción penal y sin cuya presencia no sería posible promoverla²⁴.

Estamos de acuerdo con lo indicado por **BRAMONT-ARIAS TORRES** cuando menciona lo siguiente:

El proceso administrativo tiene como objetivo fundamental establecer la cuantificación del tributo, a través de la revisión de las Resoluciones de Determinación o de Multa expedidas por la Administración Tributaria. Esta revisión se realiza de manera objetiva, sin tener en cuenta la voluntad del contribuyente.

El proceso penal por el contrario, tiene como objeto establecer el comportamiento fraudulento del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sin que sea requisito establecer la cuantificación del tributo. Es decir, está destinado a probar las acciones dolosas que afectan el patrimonio del Tesoro Público, independientemente del monto de la deuda tributaria.

En consecuencia es claro que la cuantificación no interesa, para efectos del delito tributario, pero sí interesa probar dentro del proceso penal por delito tributario la existencia del tributo. No es necesaria la existencia del proceso administrativo para sustentar la existencia del tributo, desde que éste surge al acreditar la existencia de un hecho imponible. Es más, atendiendo a los propios comportamientos descritos como delito tributario, bastará con probar la existencia de los mismos para establecer la existencia de un tributo impago. En este sentido la prueba del ocultamiento de ingresos, la falta de entrega de las retenciones o la obtención indebida de beneficios fiscales por parte del contribuyente contienen en sí mismas la falta de pago del tributo. De otro lado, es importante señalar que si se oculta ingresos y no existe tributo a pagar será, usualmente, de aplicación la figura del delito contable²⁵.

En la doctrina nacional **BRAMONT-ARIAS TORRES** precisa, con respecto al ejercicio de la acción penal en materia de la Ley Penal Tributaria, lo siguiente

De otro lado, alguno de los aspectos contenidos en la LPT no han cumplido con garantizar la aplicación del derecho penal tributario en forma homogénea. Así tenemos, el ejerci-

cio de la acción penal que según la LPT solo podía ser ejercitada por el Ministerio Público previa denuncia del Órgano Administrador del Tributo, aspecto que fuera modificado por la Segunda Disposición Modificatoria y Derogatoria del Código Procesal Penal de 2004²⁶, disponiendo que el ejercicio de la acción penal depende exclusivamente del Ministerio Público, aunque incluyendo una serie de atribuciones del Ministerio Público frente a la Administración Tributaria y una serie de obligaciones de esta²⁷.

En la doctrina observamos la opinión de **MONTERO AROCA**, quien precisa, con respecto a la actuación del Ministerio Público, lo siguiente:

Ya en el momento de la admisión de la denuncia o de la querrela, y se propongan éstas por el Ministerio fiscal o por un ciudadano, el juez tiene que, desde el derecho penal, decidir si los hechos denunciados tienen o no la consideración de delictivos, y si llega a la conclusión de que no tienen ese carácter debe proceder a no incoar al procedimiento preliminar. Si existe la posibilidad de que los hechos denunciados sean constitutivos de delito, el juez de instrucción ordenará la incoación del procedimiento preliminar, pero el proceso irá cumpliendo sus fases en tanto en cuanto la calificación penal se mantenga, de modo que el juez puede no abrir la segunda fase o de juicio oral tanto porque los hechos no son constitutivos de delito, como porque la misma existencia de los hechos ha sido desvirtuada, como también porque el imputado aparece de los actos de investigación realizados como no autor de esos hechos. Todo esto se tiene que hacer procediendo a aplicar normas penales sustantivas, no simplemente procesales²⁸.

En opinión de **ARCE FURUYA**:

“Estas normas disminuyen las facultades del ministerio público como órgano persecutor del delito y único titular de la acción penal de acuerdo a la constitución, sin embargo no compartimos la posición de quienes afirman que esto significa que se le ha otorgado a la Sunat las facultades para ejercer la acción penal, puesto que el fiscal tiene la potestad de archivar una denuncia realizada por Sunat si considera que el hecho no constituye delito, si ha prescrito o si no se ha logrado individualizar al presunto autor. Si bien esta norma no otorga la titularidad de la acción penal a la administración tributaria, lo cierto es que si recorta las facultades del ministerio público, ya que este no podría denunciar penalmente a nadie ante el juez si es que la Sunat no está de acuerdo”²⁹.

Aun cuando puede parecer extensa la cita que a continuación publicaremos, la consideramos necesaria debido a la importancia del tema. Por ello, indicamos que **GARCÍA CAVERO** precisa:

“Con la dación de la Ley Penal Tributaria se establecieron algunas cuestiones procesales especiales para la persecución y procesamiento de los delitos tributarios. En cuanto al ejercicio de la acción penal, la redacción original de los artículos 7, 8 y 9 de la Ley penal Tributaria calificaba a los delitos tributarios como perseguibles a instancia de parte agraviada, asignando tal calidad al órgano administrador del tributo. Si esta regulación se limitaba a cuestiones puramente procesales o si producía una alteración constitucionalmente inaceptable de la exclusividad del Ministerio Público en el ejercicio de la acción penal, fue objeto de una discusión intensa. La Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema (Cons. 2613-03 La Libertad), por ejemplo, declaró inconstitucional y, por tanto, inaplicable el artículo 9 del Decreto Legislativo N.º 813 que exigía el ejercicio de la acción penal por parte del órgano administrador del tributo. Esta decisión se fundamentó en la exclusividad constitucionalmente establecida del Ministerio Público respecto del ejercicio de la acción penal. Por su parte, el Tribunal Constitucional no siguió este parecer, pues en la sentencia del Exp. N.º 3556-2003-HC/TC del 28 de junio de 2004 señaló que “si la ley dispone que es la SUNAT la que puede, o no, denunciar a los contribuyentes que pagan los tributos investigados, ello se debe al carácter de parte agraviada que tiene dicho órgano administrativo, mas no a un mecanismo de intimidación o de chantaje”. Como puede verse, el Tribunal Constitucional consideró que se trataba de un tema fundamentalmente procesal.

Con la entrada en vigencia del nuevo Código Procesal Penal se ha desvanecido la situación de incertidumbre que reinaba sobre la constitucionalidad del monopolio de la acción penal de la administración tributaria en los delitos tributarios, pues se le devuelve la autonomía al Ministerio Público para el ejercicio de la acción penal. Pese a este cambio importante en el plano del ejercicio de la acción penal, la regulación de los delitos tributarios mantiene una cierta prejudicialidad administrativa, ya que exige un informe previo del órgano administrador del tributo. Este informe debe ser evacuado antes de que el fiscal decida si formaliza una investigación preparatoria o no y debe abordar la parte estrictamente tributaria del hecho que tendría incidencia penal. Dado que los delitos tributarios contienen remisiones a conceptos y normativas tributarias, el órgano administrador del tributo debe ocuparse de aclarar estos aspectos al Ministerio Público en relación con el hecho concretamente denunciado. Al ser un informe técnico sobre la parte tributaria, no debe pronunciarse sobre aspectos propios de la responsabilidad penal”³⁰.

24 ÁLVAREZ DÁVILA, Francisco. La cuestión previa en el proceso penal respecto de delitos económicos. Especial enfoque en relación a las imputaciones por delitos ambientales y de propiedad industrial. Artículo publicado en la revista Ita ius esto con fecha 15 de noviembre del 2012, pp. 88 y 89. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <http://www.ita.iusesto.com/wp-content/uploads/2012/11/8_6-Alvarez_Davila.pdf> (recuperado el 06-10-17).

25 BRAMONT-ARIAS TORRES, Luis Felipe. El delito tributario: Criminalización y Tipificación. Artículo publicado en la Revista del IPDT, N.º 32, Junio 1997, Página 67. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <http://www.ipdt.org/uploads/docs/04_Rev32_LFBAT.pdf> (recuperado el 09-10-17).

26 Véase la Segunda Disposición Modificatoria y Derogatoria, numerales 5 -referido al artículo 7 del Decreto Legislativo N.º 813- y el numeral 6 -referido al artículo 8 del Decreto Legislativo N.º 813-. El artículo 1 de la Ley N.º 28671 de fecha 31 de enero de 2006, Ley que modifica la entrada en vigencia del Código Procesal Penal y dicta normas complementarias para el proceso de su implementación, ha dispuesto la vigencia de dichos numerales a partir del 1 de julio del 2006 (cita textual elaborada por el autor Bramont - Arias Torres, Luis Felipe).

27 BRAMONT-ARIAS TORRES, Luis Felipe. “Interpretación sistemática de los delitos previstos en la Ley Penal Tributaria peruana”. En: Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, 2010, pp. 255-258.

28 MONTERO AROCA, Juan. Introducción al Derecho Jurisdiccional Peruano. Página 195. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <<https://derechobook.wikispaces.com/file/view/Juan+Montero+Aroca+-+Introducci%C3%B3n+al+Derecho+Jurisdiccional+Peruano.pdf>> (recuperado el 03-10-17).

29 ARCE FURUYA, Luis Alberto. El delito de defraudación tributaria y

el ejercicio de la acción penal. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <<http://www.estudioarce.com/articulos/el-delito-de-defraudacion-tributaria-y-el-ejercicio-de-la-accion-penal.html>> (recuperado el 02-10-17).

30 GARCÍA CAVERO, Percy. Derecho Penal Económico. Parte Especial. Volumen III. Instituto Pacífico. Lima 2016, pp. 1514 y 1515.