

UNIVERSIDAD NACIONAL DEL ALTIPLANO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS
ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO



**PROBLEMAS DOGMÁTICOS EN LA PERSECUCIÓN Y
CONSUMACIÓN DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS Y LA
PROPUESTA DE REFORMA DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA -**

D.L. N° 813

TESIS

PRESENTADA POR:

JARDIEL OMAR LIGUE MAMANI

PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL DE:

ABOGADO

PROMOCIÓN XXXVIII

PUNO – PERÚ

2019

**UNIVERSIDAD NACIONAL DEL ALTIPLANO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS
ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO**



**PROBLEMAS DOGMÁTICOS EN LA PERSECUCIÓN Y
CONSUMACIÓN DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS Y LA PROPUESTA
DE REFORMA DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA - D.L. N° 813**

TESIS PRESENTADA POR:

JARDIEL OMAR LIGUE MAMANI

PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL DE:

ABOGADO

APROBADA POR EL JURADO REVISOR CONFORMADO POR:

PRESIDENTE

:


Abg. Julio Jesús Cuentas Cuentas


PRIMER MIEMBRO

:


Mg. Juan Carlos Mendizábal Gallegos

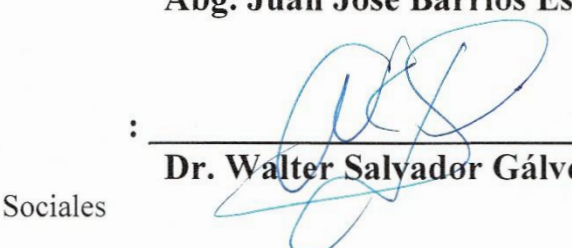
SEGUNDO MIEMBRO

:


Abg. Juan José Barrios Estrada

DIRECTOR

:


Dr. Walter Salvaдор Gálvez Condori

Área : Ciencias Sociales
Línea : Derecho
Sub Línea : Derecho Penal
Tema : Delitos Tributarios

FECHA DE SUSTENTACIÓN: 06 DE JUNIO DE 2019.

DEDICATORIA

A mi madre, Lucrecia por su infinito amor y comprensión, por ser el pilar fundamental en mi formación profesional y personal. A mis abuelos Zacarías y Fortunata, por ser mis ángeles guardianes.

Jardiel Omar Ligue Mamani.

AGRADECIMIENTO

A Dios, por cada amanecer lleno de salud, por protegerme durante todo mi camino y darme mucha fuerza para superar obstáculos y dificultades a lo largo de mi vida, a mi querida alma mater, la Universidad Nacional del Altiplano, que a través de mi querida Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, instauró en mí conocimientos para mi formación como abogado.

Mi agradecimiento al Dr. Walter Salvador Gálvez Condori, quien, como docente de la Facultad, ha asumido la responsabilidad de ser director de la tesis, sin duda, uno de los pocos docentes comprometidos con su labor. Al Dr. Juan Carlos Mendizábal Gallegos, quien me ha brindado parte de su tiempo para las conversas en los temas de investigación, a fin de afianzar mi investigación.

Jardiel Omar Lique Mamani.

ÍNDICE GENERAL

ÍNDICE DE FIGURA.....	7
ÍNDICE DE CUADRO.....	8
ÍNDICE DE ACRÓNIMO	9
RESUMEN	10
ABSTRACT.....	11
I. INTRODUCCIÓN.....	12
1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	13
1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA	16
1.3. HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN	17
1.4. JUSTIFICACIÓN DEL ESTUDIO	18
1.5. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	19
II. REVISIÓN DE LITERATURA	21
2.1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN.....	21
2.1.1. A NIVEL INTERNACIONAL.....	21
2.1.2. A NIVEL NACIONAL	24
2.1.3. A NIVEL LOCAL.....	28
2.2. MARCO TEÓRICO.....	29
2.2.1. TRATAMIENTO DOGMÁTICO DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS	29
2.2.1.1. DELITO TRIBUTARIO E INFRACCIÓN TRIBUTARIA	29
2.2.1.2. CONSUMACIÓN DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS	44
2.2.1.3. ASPECTOS PROCESALES DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS.....	50
2.2.4. JURISPRUDENCIA NACIONAL RESPECTO AL TRATAMIENTO DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS.....	58
2.2.5. MARCO JURÍDICO - NORMATIVO	63
2.2.5.1. NORMATIVA NACIONAL.....	63
2.3. MARCO CONCEPTUAL.....	65
2.3.1. DELITOS TRIBUTARIOS	65
2.3.2. INFORME MOTIVADO	65

2.3.3. NON BIS IN IDEM.....	66
2.3.4. CONSUMACIÓN DEL DELITO	67
2.3.5. PERSECUCIÓN PENAL.....	67
2.3.6.- REQUISITO DE PROCEDIBILIDAD.....	68
2.5. OPERACIÓN DEL EJE TEMÁTICO.....	70
III. MATERIALES Y MÉTODOS.....	71
3.1. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	71
3.1.1. ENFOQUE DE INVESTIGACIÓN	71
3.1.2. DISEÑO DE INVESTIGACIÓN	72
3.2. OBJETO DE ESTUDIO	74
3.3. ÁMBITO DE ESTUDIO.....	74
3.3.1. CASOS PARA ACREDITAR LA BASE FÁCTICA DE LA INVESTIGACIÓN	75
3.4. MÉTODOS, TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS.	76
3.4.1. MÉTODO EN LA INVESTIGACIÓN JURÍDICA.	76
3.4.2. LA TÉCNICA EN LA INVESTIGACIÓN JURÍDICA.....	81
3.4.3. INSTRUMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	82
3.5. PROCEDIMIENTO DE INVESTIGACIÓN (PLAN DE RECOLECCIÓN DE DATOS).....	82
IV. RESULTADOS Y DISCUSIÓN.....	86
4.1. SUB CAPITULO N° 01.	88
4.2. SUB CAPITULO N° 02.	98
4.2.1. SEGUNDO COMPONENTE DE LA UNIDAD DE INVESTIGACIÓN.	98
4.3. SUB CAPITULO N° 03.	110
V. CONCLUSIONES.....	116
VI. RECOMENDACIONES	118
VII. REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA	120
ANEXOS.....	124

ÍNDICE DE FIGURA

FIGURA 1: SISTEMATIZACIÓN DEL MÉTODO SISTEMÁTICO	79
--	----

ÍNDICE DE CUADRO

CUADRO 1: BASE FÁCTICA DE LA INVESTIGACIÓN.....	76
CUADRO 2: ANÁLISIS DE CASO I.....	95
CUADRO 3: ANÁLISIS DE CASO II.....	96
CUADRO 4: ANÁLISIS DE CASO III	96
CUADRO 5: ANÁLISIS DEL CASO IV.....	97
CUADRO 6: ANÁLISIS DE CASO V	97

ÍNDICE DE ACRÓNIMO

Const.	: Constitución
CP	: Código Penal
CPP	: Código Procesal Penal
D.L. 813	: Ley Penal Tributaria
IGV	: Impuesto General a las Ventas
IPM	: Impuesto de Promoción Municipal
IP	: Impuesto Predial
IR	: Impuesto a la Renta
CSJP	: Corte Superior de Justicia de Puno
FPPCP	: Fiscalía Provincial Corporativa de Puno
JPU	: Juzgado Unipersonal
EXP.	: Expediente Judicial
MP	: Ministerio Público
SUNAT	: Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria
PFT	: Procedimiento de Fiscalización Tributaria
TC	: Tribunal Constitucional
PNP	: Policía Nacional del Perú
LOMP	: Ley Orgánica del Ministerio Público
D.L.	: Decreto Legislativo
Art.	: Artículo
pp.	: Páginas
p.	: Página
F.J.	: Fundamentos Jurídicos

RESUMEN

El estudio polemiza, sobre si el informe motivado debe ser o no un requisito procesal para formalizar la investigación, problemática y sus efectos, por otro lado, se analiza el agotamiento de los delitos tributarios, ello para determinar el inicio de la persecución penal, sin que sea necesaria el agotamiento de la vía administrativa, por último, se analiza la concurrencia simultanea entre el órgano administrativo y el derecho penal en la persecución y sanción de los delitos e infracciones tributarias. **OBJETIVO:** Establecer y Analizar los problemas dogmáticos que se presenta en la persecución y consumación de los delitos tributarios y evaluar la propuesta de reforma de la ley penal tributaria - D.L. N° 813. **METODOLOGÍA:** La investigación es de tipo cualitativo y de diseño dogmático. **RESULTADOS:** (i) El informe motivado no puede ser requisito de procedibilidad para la persecución de los delitos tributarios, porque la configuración de estos delitos no depende de un informe técnico, sino con la concurrencia de los elementos típicos. (ii) Los delitos tributarios se consuman en diversos escenarios, algunos se consuman cuando se realiza el resultado exigido de haber dejado de tributar al Estado y otros se consuman con la sola simulación de las boletas. (iii) No existen investigaciones paralelas realizadas por la entidad fiscalizadora (SUNAT) y el Ministerio Público, y no vulneran el principio de seguridad jurídica, para ello, dado que ambas tienen diferentes competencias, el uno en las faltas y el otro en los delitos tributarios.

Palabras claves: Delitos tributarios, Informe motivado, Non bis in idem, consumación del delito, persecución penal y requisito de procedibilidad.

ABSTRACT

The study polemizes, on whether the motivated report should be or not a procedural requirement to formalize the investigation, its problems and their effects, on the other hand, the exhaustion of tax crimes is analyzed, this to determine the beginning of the criminal prosecution, without that the exhaustion of the administrative procedure is necessary, finally, the concurrent concurrence between the administrative body and the criminal law in the prosecution and punishment of crimes and tax infractions is analyzed.

OBJECTIVE: Analyze the substantive issues - procedural in the prosecution and punishment of tax crimes and evaluate the proposed reform of the tax law - DL No. 813.

METHODOLOGY: The research is qualitative and dogmatic design. **RESULTS:** (i) The motivated report can not be a procedural requirement for the prosecution of tax crimes, because the configuration of these crimes does not depend on a technical report, but on the concurrence of the typical elements. (ii) Tax offenses are consumed in various scenarios, some are consumed when the required result of not having been paid to the state is realized and others are consumed with the sole production of the specific danger. (iii) The parallel investigations carried out by the auditing entity (SUNAT) and the Public Ministry violate the principle of legal security, for which, once the criminal proceedings have been initiated, the administrative procedure must be automatically suspended.

Keywords: Tax offense, Motivated report, Non bis in idem, consummation of the crime, criminal prosecution and procedural requirement.

I. INTRODUCCIÓN

La investigación aborda el siguiente asunto conflictivo: ¿Cuáles son los problemas dogmáticos que se presenta en la persecución y consumación de los delitos tributarios y cómo debe encaminarse la propuesta de reforma de la ley penal tributaria? como se puede advertir la investigación se inscribe en el área del derecho penal, específicamente sobre los delitos tributarios.

La problemática que abordó el estudio está referida a tres tópicos que giran en torno al “asunto conflictivo” planteado; en ese sentido, el primer tópico polemiza sobre el requisito de procedibilidad, establecida en el artículo 7 del Decreto Legislativo N° 813, donde se establece al Informe Motivado como requisito para la formalización y continuación de la investigación preparatoria, consideramos que esta regla es errada, puesto que el informe motivado de la SUNAT, no puede ser un presupuesto para iniciar la acción penal, dado que, no es una condición para configurar el delito, lo que hace esta exigencia normativa es más bien dificultar la persecución penal, hay tipos penales que no necesitan de una pericia ni conocimiento técnico para su probanza, sino que es fácilmente acreditable con otros medios probatorios. El segundo tópico de análisis está referida a la consumación de los delitos tributarios, determinar la consumación de los tipos penales regulados en el D.L. 813 es de vital importancia, dado que, a partir de la consumación, se habilita la persecución penal, a partir del “agotamiento” del delito el fiscal inmediatamente debe aperturar investigación señalando los actos de investigación para acreditarla, y no esperar el agotamiento de la vía administrativa, mucho menos algún informe motivado de la SUNAT, la persecución de un delito no puede obstaculizarse. Finalmente, el tercer tópico, tiene que ver con la discusión respecto de la persecución simultánea de los delitos tributarios, por un lado, el órgano administrativo de la SUNAT

que procesa las infracciones tributarias, y, por otro lado, está el Ministerio Público que persigue los delitos tributarios, de ahí surge la pregunta; ¿un mismo hecho puede conllevar dos sanciones? Es así que:

En el Capítulo I se establece el planteamiento del problema de investigación; que abarca la descripción del problema, formulación del problema, la justificación del problema y los objetivos de la investigación.

En el Capítulo II se considera la revisión de la literatura, donde se desarrolla los antecedentes, sustento teórico, marco conceptual y la operación de unidades de estudio; que nos dan una visión de los pormenores teóricos empleados en el desarrollo de esta investigación.

En el Capítulo III se encuentra el diseño metodológico de la investigación, considerando el tipo y diseño de la investigación, el objeto de estudio, los métodos, las técnicas e instrumentos de recolección de datos.

Por último, en el Capítulo IV se hace referencia a los resultados de la investigación, tomando en cuenta los objetivos logrados en cuanto a las unidades de estudio analizadas y discutidas con teorías, doctrina y la jurisprudencia.

Finalmente, como en toda investigación, se presenta las conclusiones a las que se ha llegado y en función de ellas se realizó las sugerencias. Además, se presenta la referencia bibliográfica y los anexos correspondientes.

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

De un tiempo a esta parte, los delitos tributarios se han convertido en un foco de interés para su debate y desarrollo, en general el derecho penal económico, es una

especialidad del derecho normalmente joven que cuyas particularidades merecen ser debatidas, en este contexto surge el D.L. N° 813 que regula los delitos tributarios, estos delitos son definidas como actos ilícitos que se desarrollan en diversas modalidades, que perjudican gravemente al sistema tributario nacional con la finalidad de evadir impuestos y causar enriquecimiento ilícito. La problemática referente a estos delitos se advierte en su aplicación, sus dificultades se dan como consecuencia de la deficiente regulación normativa, que muchas veces hace que estos delitos no sean perseguidos de manera eficaz y sancionados con la severidad que corresponde, la problemática de los delitos tributarios merece un debate dogmático y multidisciplinario, dado que no se puede discutir al margen de la contabilidad y otras ciencias, a través del método dogmático se analiza la construcción típica y las dificultades de perseguibilidad.

En este orden de ideas, ahora, lo que nos corresponde es enfocar la problemática de cada uno de los tópicos objeto de estudio. El primer eje temático es referente al requisito de procedibilidad consagrado en el artículo 7:1 del Decreto Legislativo N° 813, donde se establece lo siguiente: “El Ministerio Público, en los casos de delito tributario, dispondrá la formalización de la Investigación Preparatoria previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo”, esta regla establecida; es realmente un requisito de procedibilidad o es una condición objetiva de punibilidad, ahí nace una primera discusión, y un segundo conflicto tiene que ver con determinar la naturaleza jurídica del informe motivado; ¿Es un informe motivado o una pericial institucional realizado por la SUNAT?, ¿Es un medio probatorio, un elemento del tipo penal o una condición objetiva de punibilidad?, y el debate más fuerte se enmarca en determinar la función que cumple o que debe cumplir el informe motivado dentro de la investigación preparatoria, la realización de una pericia en los delitos tributarios si bien es un acto de investigación que debe ser dispuesta por la fiscalía correspondiente tanto en la investigación preliminar

como en la investigación preparatoria según la estrategia del Ministerio Público, incluso hay casos que no merecen una pericia, esta no puede ser considerado como un requisito de procedibilidad, obstaculizando la investigación.

El segundo tópico de estudio, tiene que ver con determinar la consumación de los delitos tributarios, los tipos penales o las conductas típicas que están reguladas en el artículo 1 al 5 del Decreto Legislativo N° 813 de la ley penal tributaria, realizar esta tarea de delimitar el momento del agotamiento, es importante para determinar en qué momento debe iniciarse la persecución penal de estos delitos, o en estos delitos existe algún requisito que previamente tenemos que satisfacer para iniciar con la persecución y la acción penal, dada la naturaleza de estos delitos, y la construcción de los verbos típicos no existe ningún requisito previo para su configuración, siendo esto así, surge un problema, ¿Si el delio ya está consumado es necesario que el fiscal espere el famoso informe motivado para iniciar con la investigación preliminar?, por ello es importante analizar la naturaleza de los delitos tributarios y establecer en que momentos se consuman estos delitos, porque de ello dependerá su persecución y finalmente su procesamiento. No hay ningún sentido que una norma postergue la persecución de un delito.

Por último, el tercer tópico de estudio está referido a la aparente doble persecución que se da en los delitos tributarios, el debate se da en el siguiente contexto: ante un delito tributario (consumado) debe intervenir la SUNAT para su investigación correspondiente o debe intervenir directamente el Ministerio Público para investigar y procesar. La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, tiene por finalidad fiscalizar la tributación de los agentes obligados, y ante el incumplimiento de la tributación, el ente fiscalizador impone las sanciones correspondientes que van desde la multa hasta las medidas de suspensión de la actividad comercial de las empresas, y, sobre todo, el órgano fiscalizador tiene la obligación de informar de estos presuntos delitos

tributarios al Ministerio Público. Ahora bien, el Ministerio Público de oficio o de parte inicia con la investigación de la presunta comisión de los delitos, para ello lo único que requiere es una sospecha simple, una noticia criminal, hasta aquí, aparentemente no hay ningún inconveniente, sin embargo, la problemática surge, cuando la SUNAT impone una sanción de multa ante una infracción tributaria, y este mismo hecho es investigado por el Ministerio Público y luego procesado, el Juez impone una pena privativa de libertad y una pena de multa, ¿Existe compatibilidad entre estas dos sanciones respecto a la multa?, ¿Se da una sustracción de la materia? O una ¿doble sanción?, ¿se afecta el principio Non bis in ídem?, esta es la problemática que se aborda en este último tópico de estudio.

1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

1.2.1. PROBLEMA GENERAL

¿Cuáles son los problemas dogmáticos que se presenta en la persecución y consumación de los delitos tributarios y cómo debe encaminarse la propuesta de reforma de la ley penal tributaria?

1.2.2. PROBLEMAS ESPECÍFICOS

1.- ¿El informe motivado debe ser presupuesto procesal para ejercer la acción penal en los delitos tributarios?

2.- ¿Cuándo se consuma los delitos tributarios contenido en los artículos 1 al 5 del D.L. 813 y ésta debe ser condición suficiente para iniciar la persecución Penal?

3.- ¿El Concurso entre el órgano administrativo y el proceso penal en la persecución y la sanción de los delitos tributarios atenta el principio de seguridad jurídica?

1.3. HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN

1.3.1. HIPÓTESIS GENERAL

El informe motivado no puede ser requisito de procedibilidad para la persecución de los delitos tributarios, ahora bien, los delitos tributarios son de configuración diversa, algunos se consuman cuando se realiza el resultado exigido y otros se consuman con la sola producción del peligro concreto. Las investigaciones paralelas realizadas por la entidad fiscalizadora y el Ministerio Público, y la posterior sanción, tanto en sede administrativa y penal, vulneran el principio de seguridad jurídica.

1.3.2. HIPÓTESIS ESPECÍFICAS:

1.- El informe motivado no puede ser requisito de procedibilidad para la persecución de los delitos tributarios, porque la configuración de estos delitos no depende de un informe técnico mucho menos con agotar la vía administrativa, sino con la realización de las conductas exigidas en los tipos penales expresadas en el D.L. 813.

2.- Los delitos tributarios son de configuración diversa, algunos se consuman cuando se realiza el resultado exigido de haber dejado de tributar al Estado y otros se consuman con la sola producción del peligro concreto, ello se verifica con la idoneidad de los documentos falsificados para la defraudación económica al Estado.

3.- Las investigaciones paralelas realizadas por la entidad fiscalizadora y el Ministerio Público, el posterior procesamiento y establecimiento de las sanciones tanto en sede administrativa y penal, vulnera el principio de seguridad jurídica, para ello lo que se debe de realizar, es suspender el proceso penal hasta que finalice el procedimiento sancionador iniciado por el órgano administrativo de la SUNAT.

1.4. JUSTIFICACIÓN DEL ESTUDIO

La investigación es importante por las siguientes razones:

RELEVANCIA Y/O APORTE DE LA INVESTIGACIÓN.- La investigación que proponemos a la comunidad jurídica es importantes por las siguientes razones: En primer lugar, se aborda un tema actual y problemático que está inmerso dentro del derecho penal económico, nos referimos a los delitos tributarios, la dogmática de los delitos tributarios, no es un tema clásico que fácilmente pueda ser aplicado o desarrollado, sino presenta una problemática que debe ser abordado de manera sistemática con auxilio de otras ciencias, y concretamente lo que hace la investigación es desarrollar un análisis crítico del requisito de procedibilidad consagrado en el Decreto Legislativo N° 813, a partir de ello buscar una solución concreta.

En segundo lugar, la investigación es importante por su carácter propositivo, la investigación propone una fórmula legislativa para reformar el Decreto Legislativo N° 813, y más precisamente lo que la investigación postula es la derogación del artículo 7 numeral 1 de la ley penal tributaria, en el sentido que el informe motivado no debe ser una exigencia para formalizar el delito, sino esta debe ser realizado por parte del Ministerio Público con auxilio de los peritos correspondientes, lo que corresponde realizar es una pericia, mas no un informe, además ello depende de la estrategia del Ministerio Público, sea en la investigación preliminar o en la investigación preparatoria, no puede ser una obligación ni imposición, ello incluso deslindaría con su propia autonomía del Ministerio Público.

Finalmente, la investigación es importante porque desarrolla un tema que tiene interés nacional, porque este asunto de la tributación nos incumbe a todos, y las

consecuencias de la no tributación (incumplimiento de nuestras obligaciones tributarias) afectan de modo negativo a los peruanos. Ahora bien, la realidad nos dice que cada vez que se celebra una transferencia de un bien mueble o inmueble los ciudadanos no ponen el precio real en la Escritura Pública, sino un precio simulado, ello con la finalidad de no pagar el tributo que corresponde, y esa práctica es cotidiano, entonces podemos señalar que cada día se viene cometiendo delitos tributarios, es un problema que hay que abordar de manera integral y multidisciplinaria; con esta investigación pretendemos poner esta discusión sobre la mesa y realizar algunas propuestas concretas, en el sentido que un fiscalizador de la SUNAT este obligatoriamente en las Notarías observando las transferencias a fin de evitar estos delitos.

1.5. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.5.1. OBJETIVOS GENERAL

Establecer y analizar los problemas dogmáticos que se presenta en la persecución y consumación de los delitos tributarios y evaluar la propuesta de reforma de la ley penal tributaria - D.L. N° 813.

1.5.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

1.- Establecer si el informe motivado debe ser requisito procesal para ejercer la acción penal en los delitos tributarios.

2.- Analizar el momento de la consumación de los delitos tributarios artículo 1 al 5 del D.L. 813 y ésta debe ser condición suficiente para iniciar la persecución Penal.

3.- Establecer si el concurso simultaneo entre el órgano administrativo y el proceso penal en la persecución y la sanción de los delitos tributarios atenta el principio de seguridad jurídica.

II. REVISIÓN DE LITERATURA

2.1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN

2.1.1. A NIVEL INTERNACIONAL

A nivel internacional (Derecho comparado) se encontró algunos estudios materializados en tesis científicas y/o jurídicas, referidos al tema materia de estudio, publicados en la página virtual de internet, la cual se citó y se tomó como punto de referencia para realizar el estudio:

1.- TESIS presentada por Mauricio Xavier Hernández Yépez, (2017), con el título: **“PROBLEMAS JURÍDICOS DEL PROCESO PENAL EN LOS DELITOS TRIBUTARIOS EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA”**, Tesis para optar el grado de Maestría en la Universidad Andina Simón Bolívar, Ecuador.

Cuyos planteamientos fueron: Esta tesis va a tratar sobre los problemas jurídicos de los procesos penales tributarios en la legislación ecuatoriana. Al analizar varios procesos penales tributarios se establece que no se cumplen varios de los principios establecidos en la Constitución y del Código Orgánico Integral Penal, los principios de celeridad, economía procesal y principalmente el de especialidad, ya que los jueces de garantías penales que tienen competencia para conocer y resolver estos delitos no cuentan con la especialidad para resolver estos procesos penales tributarios y que esta violación a los principios trae cierta demora en la resolución de los juicios y puede incluso acarrear la prescripción de estos procesos, resultando cierta impunidad para las personas que cometen estos delitos. (p. 03).

Llegando a las siguientes conclusiones: (i) Que el Derecho Penal Tributario es parte del Derecho Penal Económico y, por ende, del Derecho Penal común. (ii) Que en la legislación ecuatoriana el Derecho Penal Tributario proviene de la corriente que se deriva del Derecho Penal, es decir tiene el mismo procedimiento, tiene una pena, comparte un mismo debido proceso. (iii) Que los delitos tributarios serán conocidos y resueltos por jueces de garantías penales de acuerdo a las etapas de proceso penal común establecidas en el Código Orgánico Integral Penal, ya que los delitos tributarios constan en el artículo 298 y no existen en ninguna otra ley. En la actualidad en el Código Orgánico Integral Penal, constan los delitos, el procedimiento, las penas, la rehabilitación y la reparación integral de las víctimas. (iv) Que los procesos penales tributarios analizados están en contra de los principios de celeridad, economía procesal y especialidad, estos procesos conocieron el Tribunal Distrital de lo Fiscal que no tramitaron la etapa del juicio; posteriormente cuando los procesos fueron competencia del Tribunal de Garantías Penales, si bien es cierto no se resolvieron de manera inmediata, pero si se demoraron en redactar la sentencia por escrito debido a la dificultad del desconocimiento de las normas tributarias; pero donde más se ha evidenciado la demora en los procesos penales tributarios han sido en la fiscalía, los dos procesos analizados no pasaron de la indagación previa, antes que se inicie el proceso penal y esas denuncias para cuando las revisé ya se encontraban los delitos prescritos. (v) Que los jueces de garantías penales deben tener conocimiento de materia tributaria, ya que como se ha dicho en esta tesis estaría en contra del debido proceso, violando los principios de defensa, motivación y juez natural. (p. 70) – Ecuador.

2.- TESIS presentada por Ricardo Echavarría Ramírez, (2012), con el título:
“ANÁLISIS DE LA CONDUCTA TIPICA Y DE LA AUTORÍA EN EL DELITO

DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA”, Tesis para optar el grado de DOCTOR en la Universidad Pompeu Fabra, España.

Cuyos planteamientos fueron: El objetivo que se persigue con esta tesis doctoral es realizar un estudio del delito de defraudación tributaria prevista en el artículo 305 del Código Penal español dirigido exclusivamente a dos de los elementos del tipo la conducta y la autoría, cabe decir que el objetivo marcado se quiere efectuar a partir de un modelo de análisis del derecho penal que sea político criminalmente orientado. (p. ix).

Llegando a las siguientes conclusiones: (i) La doctrina muestra relevantes diferencias en el análisis del delito de defraudación tributaria desde un concepto diferente sobre el bien jurídico pasando por la interpretación y el significado de los elementos que componen el injusto hasta los criterios de determinación de la autoría la primera manifestación de estas diferencias está en el bien jurídico mientras la tesis patrimonialista diferencia entre bienes jurídicos mediatos e inmediatos siendo este último el patrimonio de la hacienda pública desde la tesis funcional se afirma que el bien jurídico es la hacienda pública como titular de funciones públicas en particular de la función tributaria finalmente la tesis de las funciones del tributo dejan de una posición diferente según la cual el bien jurídico es el tributo y en particular las funciones que está llamado a cumplir y que se concretan en la posibilidad de realización de la previsión de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual integrante del sistema tributario. (ii) Estas diferencias se trasladan a la determinación de la conducta y el resultado típico, acidez de la tesis patrimonialista sean definidos posturas una estricta y una moderada éstas han venido reiterando la necesidad de que la conducta típica debe comprender una conducta engañosa cuida a ver si aún más estricta exigida equivalencia con el delito de estafa recientemente esta tesis se ha moderado en sus exigencias requiriendo un comportamiento que sea capaz de provocar desconocimiento de los

fundamentos del hecho imponible o cuando menos la imposibilidad para la de conocernos esta doble exigencia la infracción de deberes y un acto de ocultación cristalizan en una explicación del Injusto en la cual su estructura se modula a partir de un componente de infracción de deber en el reconocimiento de la relación jurídica tributaria y de un componente de dominio que reconocería la exigencia de la necesaria adjetivación con que se deben calificar los comportamientos atentatorios contra el patrimonio. (p. 306) – España.

2.1.2. A NIVEL NACIONAL

En el rubro de investigaciones nacionales que se han materializado en tesis de investigación y artículos jurídicos, se ha encontrado una tesis de singular importancia porque aborda un tópico que debatimos en la presente investigación, la cual citamos de la siguiente forma:

1.-TESIS presentada por Gioconda Carmela Bellomo Montalvo, (2014), con el título: “**EL SISTEMA PROCESAL DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS INTERNOS Y SU INCIDENCIA EN EL CONTROL DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ BIENIO 2011-2012 EN LA CORTE DE LIMA**”, TESIS OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAESTRO EN LA USMP, Perú.

Cuyos planteamientos fueron: La presente tesis tiene por objeto investigar las principales causas de la evasión tributaria en nuestro país y orientarnos a profundidad en las causas relacionadas con el aspecto procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios internos, identificando las debilidades que presenta nuestro sistema procesal y aportar iniciativas que puedan coadyuvar a un debido proceso que identifique a los evasores y garantice una efectiva sanción a los mismos. (p. X).

Llegando a las siguientes conclusiones: (i) La evasión tributaria en nuestro país es una de las más altas en América Latina, reflejada en bajos ingresos tributarios respecto del promedio en dicha región, como consecuencia de la evasión tributaria. (ii) La especialización de los fiscales y magistrados en materia tributaria tiene una alta incidencia en el control de la evasión tributaria. (iii) La existencia de una sola fiscalía especializada en delitos tributarios es insuficiente e influye de manera negativa en el control de la evasión tributaria. (iv) La creación de juzgados y salas especializadas en el juzgamiento de delitos tributarios es de alta importancia para poder realizar un correcto juzgamiento de los delitos tributarios internos, lo cual contribuiría a un mejor control de la evasión tributaria. (v) El actual sistema procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios internos influye de manera negativa en el control de la evasión tributaria ya que no cumple con su rol sancionador existiendo bajo número de sentencias condenatorias. (vi) El actual sistema procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios internos no logra generar el ambiente de riesgo que se requiere para el control de la evasión, influyendo negativamente en el control de la evasión tributaria. (p. 144) – Perú.

2.- TESIS presentada por Jessica Elisa Mas Ganoza, (2014), con el título: **“LINEAMIENTOS Y POLÍTICAS PARA EVITAR LOS ACTOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS EN LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS DEL DISTRITO DE TRUJILLO AÑO - 2013”**, Tesis para optar el título de Contador Público en la Universidad Nacional de Trujillo, Perú.

Cuyos planteamientos fueron: El propósito de la investigación es determinar los lineamientos y políticas para evitar los actos ilícitos tributarios en las empresas constructoras del distrito de Trujillo. El acto ilícito tributario justifica la importancia de su estudio no solamente por el hecho de ser uno de los puntales del derecho procesal tributario sino fundamentalmente porque se ocupa de lo que constituyen las infracciones

tributarias. El problema de investigación fue: ¿Cuáles son los lineamientos y políticas para evitar los actos ilícitos tributarios en las empresas constructoras del distrito de Trujillo año – 2013? (p. 06).

Llegando a las siguientes conclusiones: (i) De acuerdo a los resultados obtenidos se ha determinado que los lineamientos y políticas para evitar los actos ilícitos son: adquirir conciencia tributaria, utilizar la planificación tributaria como herramienta gerencial y capacitación y sensibilización al personal en materia tributaria. (ii) De acuerdo a los resultados obtenidos en la investigación se ha determinado que las obligaciones tributarias que tienen las empresas constructoras son: presentar sus declaraciones y el pago de tributos. (iii) Las empresas constructoras de la ciudad de Trujillo no utilizan la planeación tributaria la que constituye una herramienta que tiene el contribuyente para minimizar o disminuir lícitamente los efectos en el costo de los tributos que debe pagar. (iv) Como respuesta a la necesidad de evitar los actos ilícitos se propone lineamientos y políticas tributarias. (p. 65) – Perú.

3.- TESIS presentada por AMANDA ALE ALANOCA, (2011), con el título: **“EVASION SISTEMICA DE IMPUESTOS DE ALGUNAS EMPRESAS, EL COMERCIO INFORMAL Y LA INEFICIENCIA E INOPERATIVIDAD DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA, EN LA CIUDAD DE TACNA, 2007-2009”**, Tesis para optar el grado de Maestría en la Universidad Nacional Jorge Basadre Grodumann, Tacna.

Cuyos planteamientos fueron: En la actualidad en nuestro país, los medios de comunicación hablada, televisiva y escrita todos los días propalan actos de corrupción cometidos por algunos poderes públicos y la evasión tributaria, el comercio informal, el contrabando y lavado de activos, cometidos por algunas empresas y negocios

inescrupulosos, que aprovechando el deficiente control y fiscalización por parte de la Administración Tributaria - SUNAT, además contribuyen también la falta de voluntad política del Gobierno, para combatir estas evasiones de impuestos que afectan directamente a la Caja Fiscal, que ayudan a disminuir la atención de la salud y salubridad de los sectores más pobres y de paso negarles la inclusión social que viene propiciando el Estado, aparte de contribuir en la desmoralización del grupo de buenos contribuyentes. Pese a que estas actividades ilícitas tanto en el Código Penal como en el Código Tributario, se encuentran contemplados como delitos y defraudación tributaria, señalados dentro los ordenamientos jurídicos. (p. vi).

Llegando a las siguientes conclusiones: (i) La operatividad de la Administración Tributaria ejerce una fiscalización y control efectivo poco eficiente sobre la evasión sistémica de impuestos, cometidos por algunas empresas en la ciudad de Tacna. (ii) La magnitud de la evasión sistémica del Impuesto a la Renta, generada por algunas empresas, es alta y disminuye la recaudación tributaria, en la ciudad de Tacna. (iii) Las diferencias entre las bases imponibles teóricas y declaradas, que propician la evasión sistémica de impuestos, tiene una influencia poco favorable en la operatividad de la Administración Tributaria. (iv) La política fiscal, para evitar la evasión sistémica de impuestos, deberá aplicar a cabalidad toda la base legal tributaria. (p. 145) – Perú.

4.- TESIS presentada por Hugo Miguel Romero Bendezú, (2015), con el título: **“LA RESPONSABILIDAD DE LOS REPRESENTANTES LEGALES DE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO”**, Tesis para optar el grado de Magíster en Derecho de la Empresa en la PUCP, Perú.

Cuyos planteamientos fueron: El incremento de la recaudación a fin de obtener los recursos necesarios para cumplir su rol es uno de los principales objetivos del Estado.

En esta línea de acción, se crean leyes con fines de maximizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, delegando el control del pago de los impuestos a la Administración Tributaria, pero estas medidas de ningún modo deben vulnerar los principios que la Constitución y las leyes establecen. (p. 06).

Llegando a las siguientes conclusiones: (i) La necesidad de un procedimiento para la atribución de responsabilidad solidaria tributaria a los representantes legales de las personas jurídicas, se sustenta principalmente en el respeto al debido proceso, derecho a la defensa y capacidad contributiva. (ii) En la atribución de responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria debe probar el pleno conocimiento y la participación de los presuntos responsables, así como permitirles actuar pruebas en contrario. (iii) El procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria propuesto permite a los representantes legales ejercer plenamente su derecho de defensa y a su vez garantiza que la Administración emita Resoluciones con respaldo de un debido procedimiento. (iv) El procedimiento propuesto se desarrolla dentro del proceso de fiscalización tributaria, con etapas, plazos y documentos que sean de conocimiento de las partes, a fin de que el agente fiscalizador evalúe los elementos probatorios con mayores elementos de juicio. (v) El nuevo procedimiento permitirá ejercer oportunamente los medios de defensa previstos en el Código Tributario como son: el Recurso de Queja, y la presentación de descargos a los Requerimientos. (p. 89) – Perú.

2.1.3. A NIVEL LOCAL

En la Región de Puno y más precisamente en la Facultad Ciencias Jurídicas y Políticas en la Escuela Profesional de Derecho de la Universidad Nacional del Altiplano - Puno, asimismo, en la Universidad Andina Néstor Cáceres Velásquez Sede Puno y la

Universidad Privada San Carlos de Puno, a la fecha, no existen investigaciones en el que se sistematice y desarrolle con amplitud el tema materia de investigación.

Las investigaciones y los trabajos académicos antes mencionadas, son las que sirvieron de base y fundamento de la presente investigación que proponemos a la comunidad jurídica para su ulterior debate.

REFLEXIÓN.- Un estudio, tiene su punto de partida en una tesis desarrollada por un investigador, que antecede, la nueva investigación se realiza para ampliarla, o rebatir sus conclusiones o plantear nuevas propuestas referidos a reformas legislativas y otros.

2.2. MARCO TEÓRICO

2.2.1. TRATAMIENTO DOGMÁTICO DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS

2.2.1.1. DELITO TRIBUTARIO E INFRACCIÓN TRIBUTARIA

INTROITO.- Los delitos tributarios están regulados en la ley penal especial, por su especialidad y la naturaleza de esos delitos, la regulación se encuentra en el Decreto Legislativo N° 813, tanto la parte sustancial y algunos aspectos procesales, donde podemos advertir el catálogo de los delitos tributarios, y los presupuestos procesales para iniciar con la persecución y su procesamiento. La tesis apunta al análisis de la problemática que se presenta tanto en el aspecto sustantivo referente a la consumación y el aspecto procesal referido al requisito de procesabilidad.

Ahora bien, iniciemos a reconstruir y enfocar el tratamiento del delito tributario y la infracción tributaria:

DELITOS TRIBUTARIOS COMO PARTE DEL DERECHO PENAL ECONÓMICO.- El derecho penal económico es una sub especialidad de la Ciencia Penal,

tiene características propias porque va estudiar aquellos delitos (no convencionales), como los delitos económicos y justamente dentro de los delitos económicos están los DELITOS TRIBUTARIOS, ahora bien, las soluciones tradicionales de la dogmática penal no son suficientes para abordar estos delitos económicos, de ahí que se plantean nuevas soluciones dogmáticas, se crean nuevas categorías dogmáticas para abordar estos delitos económicos, dada su alta especialidad y se presenta como un campo virgen para los penalistas de estos tiempos.

Los delitos económicos se caracterizan por su complejidad y especialidad, son considerados como los comportamientos descritos en las leyes que lesionan la confianza en el orden económico vigente con carácter general o en alguna de sus instituciones en particular y por tanto ponen en peligro la propia existencia y las formas de actividades en ese orden económico, estos delitos económicos en buena cuenta ponen en peligro la existencia de un sistema económico, se pone en riesgo todo un sistema económico que rige un país, y merecen un tratamiento multidisciplinario.

“La relación conceptual es pues de género (delito económico) a especie (abuso de poder económico, acaparamiento, especulación, delitos financieros y monetarios, delito tributario, contrabando y otras formas de fraude fiscal”. (Flores, 1996, p. 31).

"La trasgresión del orden económico es al mismo tiempo una trasgresión de las normas jurídicas que protegen a dicho orden, y por tanto, los ilícitos de carácter penal en este ámbito devienen en ilícitos penales de orden económico. Doctrinariamente se ha sostenido que el derecho penal económico, siendo una rama del derecho económico, es el conjunto de normas jurídico-penales que protegen el orden económico”. (Calvachi, s/f. p. 65).

DELITO TRIBUTARIO.- Los delitos tributarios están tipificados en los artículos 1 al 5 (con excepción del artículo 3 que se encuentra derogado) del Decreto Legislativo N°813, Ley Penal Tributaria, las conductas típicas del delito tributario son diversos, una de ellas es la defraudación tributaria, que está regulado en el artículo 1 del mencionado Decreto Legislativo, mientras que en el artículo 2 se regulan las modalidades de la defraudación tributaria, el artículo 3 se encuentra derogada, el artículo 4 regula respecto a la obtención de exoneraciones y la simulación para provocar el estado de insolvencia patrimonial, el artículo 5 regula el incumplimiento de cuatro obligaciones tributarias, el artículo 5-A, el artículo 5-B, el artículo 5-C y el artículo 5-D regulan otras modalidades típicas específicas del incumplimiento tributario.

NOTA.- Es pertinente indicar que el Decreto Legislativo N° 813 se publicó en el año 1996, por medio 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° 26557. La mencionada Ley tuvo como finalidad regular el delito de defraudación tributaria en una Ley especial y no en un cuerpo normativo como es el Código Penal. La Ley Penal Tributaria ha sido modificada por las Leyes N° 27038 y N° 28671, al igual que los Decretos Legislativos N° 957 y 1114.

INFRACCIÓN TRIBUTARIA.- “(...) consideraremos como infracciones tributarias a toda violación de normas tributarias. En consecuencia, se encuentran incluidas dentro de este concepto todo incumplimiento de una conducta exigida por las normas tributarias tales como las referidas a la inscripción en los registros de la Administración Tributaria, emitir y exigir comprobante de pago, llevar libros y registros contables, presentar declaraciones y comunicaciones, permitir el control de la Administración Tributaria y pagar los tributos” (Bramont-Arias, 1997, p. 50).

REGULACIÓN NORMATIVA DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS:

Las infracciones tributarias están reguladas en el Código Tributario texto legal que ha sido aprobado mediante el DECRETO SUPREMO N° 133-2013-EF (DECRETO SUPREMO QUE APRUEBA EL TEXTO UNICO ORDENADO DEL CODIGO TRIBUTARIO), publicado el 22 de junio del año 2013 y precisamente en el artículo 172 de la mencionada norma están reguladas las infracciones tributarias, aquí cabe resaltar que el numeral 6 del mencionado artículo, según la técnica legislativa existe un números apertus, ello implica que pueden entrar otras infracciones tributarias.

“Artículo 172°.- TIPOS DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS

Las infracciones tributarias se originan por el incumplimiento de las obligaciones siguientes:

1. De inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción.
2. De emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos.
3. De llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos.
4. De presentar declaraciones y comunicaciones.
5. De permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante la misma.
6. Otras obligaciones tributarias”.

Es preciso señalar que el incumplimiento de estas obligaciones tributarias son las que acarrear y se constituyen en infracciones tributarias. Cómo podemos advertir a diferencia de los delitos tributarios estos incumplimientos son de menor lesividad, es decir, son omisiones que no revisten mayor gravedad, y se clasifican dentro de aquellas omisiones

leves, razón por la que se considera únicamente como infracciones administrativas. Ahora bien, la conducta de los tipos penales que constituyen delitos tributarios son aquellas conductas sumamente graves que afectan el bien jurídico patrimonio del Estado o la eficacia tributaria, su criminalización está debidamente justificada para ejercer el control social en el aspecto tributario.

El umbral que diferencia entre una infracción tributaria y un delito tributario es precisamente el umbral de gravedad, mientras que las infracciones administrativas son conductas consideradas leves, los delitos tributarios se han criminalizado como tal porque son conductas de mayor gravedad.

CRIMINALIZACIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS.- “En función de todas las posibles infracciones tributarias es necesario establecer cuáles son los casos que merecen ser criminalizados, es decir cuándo el Estado legítimamente puede considerar una conducta como delito e imponerle una pena.

Al respecto la moderna doctrina penal considera básicamente dos elementos: primero la existencia de un bien jurídico y segundo la imposibilidad de respuesta efectiva por otros medios de control social o lo que es igual en este caso, de otras ramas jurídicas” (Bramont-Arias, 1997, p. 50).

REQUISITOS PARA LA CRIMINALIZACIÓN.- “Respecto al primer requisito, esto es, la existencia de un bien jurídico, cabe señalar que este se constituye como el fundamento de la punición penal, es decir, la existencia del delito y de la pena depende de la existencia de un valor social merecedor de protección jurídica. Este valor debe consistir en una relación social que el Estado debe defender a fin de otorgar las condiciones necesarias para que el sistema social se mantenga, procurando que todos los miembros de la sociedad puedan lograr sus expectativas. Sin embargo, el concepto de

bien jurídico no se agota en posibilitar la existencia del sistema social, sino que además supone necesariamente la protección de relaciones sociales que permitan el mejor funcionamiento del sistema social existente, y que, posibiliten el bienestar de los miembros de la sociedad y no sólo su existencia”. (Bramont-Arias, s/f, p. 50).

“En relación al segundo aspecto a considerar para criminalizar una conducta, debe determinarse si es necesario que la defensa del bien jurídico sea a nivel del sistema penal para lograr resultados positivos. Resulta así, que los otros mecanismos de control social son insuficientes para combatir determinadas conductas, y que se requiere del medio más drástico con que cuenta nuestro ordenamiento jurídico, tal cual es, el sistema penal, en virtud de la dureza de sus sanciones. (Bramont-Arias, 1997, p. 52).

Siendo así, debe considerarse que la respuesta a las infracciones tributarias no sólo está a cargo del sistema penal, sino que, al tratarse de un asunto de naturaleza tributaria inicialmente debe intervenir el derecho tributario. Es decir que, la existencia de un bien jurídico no determina inmediatamente la intervención penal ante cualquier daño que éste sufra, sino que es necesario analizar que rama jurídica es la apropiada para responder adecuadamente ante el incumplimiento de una norma jurídica”. (Bramont-Arias, 1997, p. 52).

Más aún, debe considerarse que las infracciones tributarias en general implican acciones complejas, por lo cual en primer lugar deben generar respuestas a cargo de la Administración y luego del Derecho Penal como refuerzo a las normas tributarias. (Bramont-Arias, 1997, p. 52).

PRINCIPIO DE MÍNIMA INTERVENCIÓN EN LOS DELITOS TRIBUTARIOS.-

“Cabe destacar la vigencia del principio de intervención mínima del Derecho Penal, lo cual obliga a que su intervención debe limitarse a los actos más graves o dañinos contra

el bien jurídico. Siendo así, no se sancionará penalmente todos los comportamientos que dañen o pongan en peligro al bien jurídico, es decir todos aquellos incumplimientos de normas que contengan obligaciones tributarias. (Bramont-Arias, 1997, p. 52).

Sólo se escogerán las conductas más graves que infrinjan normas tributarias para considerarlas como delito y sancionarlas con pena. En este sentido, se han escogido sólo algunos de los comportamientos relacionados con la determinación de la obligación tributaria. De esta manera, se deben preferir los comportamientos que se dirijan directa e inequívocamente a anular o determinar una menor obligación de pago de tributos. Además de escoger como infracciones pasibles de criminalizarse las que guardan relación con el impago del tributo, también, con la finalidad de reforzar el principio de intervención mínima, se ha limitado la intervención penal a los comportamientos dolosos, excluyendo así, los comportamientos culposos o descuidados”. (Bramont-Arias, 1997, p. 52).

Es preciso señalar que la intervención penal en materia tributaria es legítima desde que existe un bien jurídico y la intervención penal se constituye como un medio adecuado para protegerlo ante la inexistencia de otro mecanismo eficaz.

DIFERENCIAS: DELITO TRIBUTARIO E INFRACCIÓN TRIBUTARIA

Cuando se menciona el término “Delito Tributario” nos encontramos dentro del campo de lo que se denomina ilícito tributario. Para poder realizar una distinción entre lo que se entiende por infracción y lo que es delito tributario, tomaremos en cuenta los siguientes componentes: (i) gravedad del hecho ilícito; (ii) culpabilidad; (iii) interés protegido; (iv) naturaleza de la sanción; (v) entidad que sanciona y (vi) base legal que lo sustenta.

1.- GRAVEDAD DEL HECHO ILÍCITO.

En el caso del delito se aprecia que esta figura jurídica solo se utiliza en caso de comisión de hechos ilícitos que sean calificados como graves.

Por el contrario, en el caso de la infracción tributaria, se aprecia que esta solo debe verificar la comisión de actuaciones que tratan de hechos ilícitos leves, es decir que no sean calificados como graves. De acuerdo a lo señalado por el texto del artículo 164° del Código Tributario es infracción tributaria, toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el referido Código Tributario o en otras leyes o decretos legislativos.

2.- CULPABILIDAD.

El tema de la culpabilidad tiene relación con la situación en la cual se encuentra una persona, sobre todo para ver si se le puede calificar como imputable y responsable por los hechos que haya realizado.

Según MACHICADO “La culpabilidad tiene dos formas: el dolo y la culpa. La primera es intención, la segunda, negligencia. Ambas tienen por fundamento la voluntad del sujeto activo. Sin intención o sin negligencia no hay culpabilidad, y sin ésta, no hay delito, por ser la culpabilidad elemento del delito”.

Para poder comprender esta figura veamos algunos ejemplos:

- a. Se mata a una persona con un cuchillo para robarle dinero que acaba de retirar del banco. Aquí el agresor actúa con conocimiento y voluntad por lo que actúa con dolo, lo cual equivale a tener intención de realizar una conducta contraria a ley.

- b. Una persona que maneja un automóvil al dar una curva cerrada trata de adelantar a un bus por lo que invade un carril contrario y atropella a un peatón que terminaba de cruzar la pista. En este caso se aprecia que la persona ha actuado con imprudencia cuando estaba conduciendo el vehículo, por lo que la conducta es culposa.
- c. En una pelea en competencia oficial de olimpiadas de karate una patada termina por matar al contrincante. Aquí se aprecia que “la causa escapa al control del autor, la conducta se debe a un caso fortuito”.

Por lo anteriormente expuesto apreciamos que la culpabilidad califica como una situación. Si bien observamos que existe una muerte en los tres casos descritos anteriormente las conductas no son idénticas en los casos. Dependerá entonces la existencia del dolo para tomar en cuenta si se configura o no el delito.

En el caso de la infracción, debemos precisar que no se toma en cuenta la culpabilidad para que se configure la misma, por lo que, aun existiendo el error o el dolo, en ambas situaciones se configura la infracción.

3.- INTERÉS PROTEGIDO.

Bajo la óptica del delito, se debe tomar en cuenta lo que el Estado busca proteger, de allí que resulte necesaria la figura del BIEN JURÍDICAMENTE TUTELADO, el cual sería el “proceso de ingresos y egresos a cargo del Estado, resultando parcialmente válida la postura de algunos autores que consideran que el bien jurídico está representado solamente por la recaudación tributaria”. Ello implica que lo que se pretende proteger es al propio Estado dentro de su actuación en las Finanzas Públicas.

En cambio, para la infracción tributaria, el interés que se busca proteger es el de la Administración Tributaria.

4.- NATURALEZA DE LA SANCIÓN.

En este tema se debe analizar cuál es la manera en la cual se impondrá la sanción. En el caso del delito la sanción consiste en una privación de la libertad, lo cual se refleja en la pena de cárcel.

En cambio, la sanción aplicable a las infracciones tributarias puede ser de dos tipos: las pecuniarias que están representadas por las multas y las no pecuniarias que se manifiestan como el cierre de locales, el comiso de bienes, el internamiento temporal de vehículos y la suspensión temporal de licencias, permisos, concesiones y autorizaciones.

5.- ENTIDAD SANCIONADORA.

Al revisar cual sería la entidad que determina y aplica la sanción frente al hecho ilícito, apreciamos que en el caso del delito la entidad que aplicaría la sanción sería el Poder Judicial en la sentencia condenatoria.

En el caso de las infracciones tributarias, la entidad que debe aplicar la sanción será la Administración Tributaria.

6.- BASE LEGAL

En el caso de los delitos, su regulación se encuentra en el texto del Código Penal y las leyes especiales que regulan los ilícitos tributarios.

En cambio, en el caso de las infracciones tributarias, tanto la infracción como la sanción se encuentran tipificadas en el texto del Código Tributario. (Alva, 2012).

“(…) el ilícito penal no se confunde con el ilícito simplemente tributario. Una conducta puede herir el derecho del fisco (esto es, la falta culposa de proporcionar el comprobante de pago - boleta de venta), sin incurrir en la incriminación propiamente dicha. En otros casos, la evasión fraudulenta del tributo no quedará sujeta solo a la sanción fiscal, sino incurrirá en los dispositivos penales, pudieron ser considerado como delito” (Pimentel, citado en Tomazini, 2012, p. 273).

“Es cierto que tanto el legislador penal como el legislador tributario se sirven del mismo acontecimiento fenoménico, pero bajo recortes diversos, a los cuales atribuyen efectos diferentes y, con eso, crean dos soportes facticos distintos, ambos son hechos ilícitos toman como soporte el mismo acontecimiento: el incumplimiento de una prescripción jurídica tributaria, pero cada una de su forma”. (Tomazini, 2012, p. 273).

“El soporte fáctico del delito contra el orden tributario no es la infracción tributaria, sino la conducta de no cumplimiento de la prescripción tributaria que, por señal, también es tomada como soporte factico para la incidencia de la norma que constituirá la infracción tributaria. Bajo este enfoque, no entendemos correcto afirmar que cualquier delito contra el orden tributario antes de ser delito es una infracción tributaria, pues no hay necesidad de incidencia de la norma derivada punitiva tributaria antes de la aplicación de la norma penal tributaria”. (Tomazini, 2012, p. 273).

CONFIGURACIÓN DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS.

TIPO BASE DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS.- “El tipo base del delito tributario se encuentra contenido en el artículo 1 de la Ley Penal Tributaria, el mismo que responde a dos consideraciones principales, una respecto a la conducta y otra al resultado de esa conducta.

La conducta prohibida consiste en realizar actos fraudulentos frente al acreedor tributario destinados a obtener un resultado que es el dejar de pagar los tributos. Es decir que dentro del comportamiento del sujeto, que obviamente es intencional o doloso, se requiere el uso de un mecanismo que induzca en error al Órgano Administrador del Tributo o acreedor tributario, a fin que éste no considere que se está dejando de pagar total o parcialmente el tributo, sino que crea erróneamente que se está pagando correctamente.

En este sentido, en este tipo penal, que es el tipo base de la defraudación tributaria, cabe mencionar la doctrina del engaño en materia penal, la cual se elabora en función de la idoneidad de este frente al sujeto pasivo del delito. Es decir, que el engaño debe contener además del acto positivo de realización, una elaboración que pueda sustentar el error del sujeto pasivo. En los casos de delitos de omisión (dejar de hacer algo a lo que se está obligado), ésta debe ser de tal naturaleza que implique una creencia equivocada en el sujeto pasivo.

Concretamente el tipo básico del delito de defraudación tributaria exige una conducta disvaliosa o desvalorada consistente en el engaño u acto fraudulento realizado hacia el acreedor tributario, a fin que éste sea inducido en error, lo cual naturalmente implica no sólo afirmaciones sobre determinados aspectos relacionados a la determinación del tributo a pagar, sino principalmente elementos que permitan sustentar dichas afirmaciones.

Ahora bien, esas afirmaciones complementadas por elementos sustentatorios deben tener como objetivo o resultado, el que se deje de pagar los tributos; situación que implica la realización del engaño dentro del procedimiento tributario establecido en las normas tributarias referidas al pago de los tributos, teniendo como presupuestos

indispensables la existencia del hecho imponible y la exigibilidad del pago de la obligación tributaria.

Es conveniente, sin embargo, señalar que la interpretación del término engaño en algunas legislaciones incluye además de la elaboración y presentación de elementos que induzcan en error al sujeto pasivo, la simple falsedad o mentira. Es decir que todo encubrimiento de la verdad puede ser considerado como engaño. En nuestra legislación, es necesario que se aclare a nivel jurisprudencial la interpretación del mencionado término, pero, al parecer no se ha optado por la interpretación amplia, donde cualquier falsedad pueda incluirse, desde que el propio tipo penal del delito de defraudación tributaria indica que el comportamiento debe ser fraudulento, lo cual conduce a pensar que incluye no sólo la simple falsedad sino también el sustento material de esa falsedad”. (Bramont-Arias, 1997, p. 54).

Estos dos presupuestos se ligan al segundo elemento del presente tipo base que es el resultado, el mismo que implica la existencia de un tributo a pagar y su falta de pago. Sobre este aspecto cabe señalar que la existencia del tributo a pagar se deriva de la existencia del hecho imponible regulado en las normas tributarias, así como de la concreta determinación de la existencia de un pago por dicho hecho imponible. En este sentido, debe indicarse que sólo se estará dentro del presente tipo base cuando de acuerdo a las normas tributarias se cumpla con el presupuesto de hecho contenido en dichas normas y que, luego de la liquidación y aplicación del correspondiente procedimiento tributario se establezca un tributo a pagar.

Respecto a la falta de pago, el criterio que debe seguirse es el establecido en las normas tributarias, vale decir, el de exigibilidad del cumplimiento de la obligación tributaria, esto es, que el delito se consumará en el momento que de acuerdo a las normas

tributarias sea exigible el pago y no se cumpla con éste mediante la realización de conductas fraudulentas” (Bramont-Arias, 1997, p. 55).

LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA COMO DELITO DE INFRACCIÓN DE DEBER.

“La sociedad necesita de deberes jurídicos como presupuesto para posibilitar su funcionamiento. Cuando la sociedad se juridiza, los ciudadanos cuentan con un referente normativo denominado expectativas de conducta que vienen a limitar su libertad de actuación; de manera que, si defrauda dichas expectativas, se hacen acreedores de una responsabilidad. La expectativa de conducta más general que debe cumplir por igual todo ciudadano para posibilitar un mínimo de convivencia pacífica en sociedad se plasma en la máxima *neminem laede* «no dañar», que viene a ser el deber negativo a cuyo cumplimiento están obligadas todas las personas que toman parte de la interacción social. Si bien los deberes negativos posibilitan las condiciones normativas básicas de existencia y funcionamiento del mundo social, debe reconocerse, sin embargo, que una sociedad, sobre todo la de nuestro tiempo, no puede funcionar solamente con deberes negativos. De allí que se hace necesario la introducción en el mundo jurídico del deber positivo que, a diferencia de imponer una obligación negativa de «no dañar», ordena más bien la realización de una determinada acción positiva para mejorar la posición jurídica en la que se encuentra el objeto de protección. Así, mientras en el ámbito del deber negativo el vínculo jurídico es interpersonal; en el caso del deber positivo, es de carácter institucional, sustraído a toda individualidad, destacando el deber de fomento y mejora de la institución a que está sujeto el obligado especial”. (Caro, s/f, p. 331).

“En este espectro de deberes reviste interés el deber positivo por constituir el tipo de deber que se quebranta mediante el delito tributario. Particularmente, en el caso del

delito de defraudación tributaria estamos ante un delito de infracción de deber institucional donde la institución que se afecta es el sistema de administración tributaria. El deber institucional no atañe por igual a todas las personas por cuanto no es un deber general sino un deber especial que vincula únicamente a un determinado sujeto y en virtud del estatus especial reconocido por el sistema tributario este estatus especial está contenido en el rol específico de deudor tributario que impone a la persona un deber de solidaridad con la obligación de ceder parte de su patrimonio por ejemplo mediante el pago de impuestos al Estado, a fin que este pueda existir y continuar realizando más prestaciones que posibiliten las condiciones generales de desarrollo y funcionamiento normativo de la sociedad”. (Caro, s/f, p. 331-332).

“En este sentido el autor del delito de defraudación tributaria sólo puede ser el deudor tributario en estricto, puesto que, sólo él quebranta directamente la institución positiva. Con esto se aclara que el tipo penal no abarca en la autoría a cualquiera que con el dominio del hecho causa un perjuicio al sistema de administración tributaria porque no estamos ante un delito de dominio precisamente la naturaleza jurídica de la defraudación tributaria como un delito de infracción de deber reduce el círculo de posibles autores sólo a quienes tiene el rol de obligado especial o deudor tributario esto es a la persona sobre quién recae el peso del deber de pagar personalmente los impuestos que establecen las leyes. Esto trae como consecuencia que no puede ser considerado autor quien no reúna la condición de deudor tributario por ejemplo el asesor fiscal que es contratado por un empresario para organizar y presentar ante el sistema de administración tributaria la declaración jurada de impuesto a la renta de tercera categoría de este nunca podrá ser autor a pesar de obrar con pleno dominio del hecho al ocultar ingresos de rentas o consignar pasivos falsos en la declaración jurada como el asesor en este caso no realiza el hecho imponible le da origen a la obligación tributaria no es deudor tributario él sólo

es un *extraneus* para la norma. Ello no obsta, sin embargo que puede responder como participe en función a la organización o dominio del hecho con que actúa. Hacerle responder como autor contradice el principio de la *ley penal estricta* derivado del principio de legalidad aplicable a la ley penal en blanco que impide que el círculo de autores del delito de defraudación tributaria pueda ser ampliado de manera *analógica* a quien no reúne el deber personal de tributar”. (Caro, s/f, p. 332).

2.2.1.2. CONSUMACIÓN DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS

En este apartado se aborda el tema referido a la consumación de los delitos tributarios. Conocer la consumación de los delitos tributarios es sumamente importante porque a partir de la consumación es que se activará los mecanismos de persecución del delito, el Ministerio Público una vez tomado conocimiento de la consumación del delito tributario aperturará investigación para acreditarla y determinar las responsabilidades.

Para explicar la naturaleza jurídica de los delitos tributarios, dividamos dos grandes grupos, uno denominado la defraudación tributaria y sus modalidades típicas, y el segundo grupo denominado: el delito contable tributario, el delito tributario de información falsa, el delito tributario de almacenamiento no declarado y el delito tributario de facturas falsas, como se puede advertir, estas últimas tienen otra configuración, y naturaleza jurídica, analicemos:

DELITO DE RESULTADO

LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA COMO DELITO DE LESIÓN: “El delito de defraudación tributaria tiene un tipo penal básico, modalidades y circunstancias agravantes. Como delito de lesión se tiene que probar que el evasor ha realizado cualquiera de las conductas descritas en el tipo penal básico o algunas de las modalidades.

Sin perder de vista las circunstancias que se presenten y puedan agravar la responsabilidad penal del actor y cómplices. La lesión se refleja en la declaración jurada determinativa, donde se evidencia la trasgresión al bien jurídico penalmente tutelado “Hacienda Pública”. El dolo es directo porque existe premeditación en el actuar del autor, al realizar las conductas descritas en el tipo penal”. (Yacolca, 2013, p. 46).

“En la Ley Penal Tributaria, sólo se tenía como delitos tributarios a la defraudación, como delito de lesión y al delito contable, como delito de peligro. Con el Decreto Legislativo N° 1114 se incorporan nuevos delitos tributarios de información falsa, factura falsa y almacenamiento no declarado, como delitos tributarios de peligro, entre otras modificatorias de la Ley Penal Tributaria”. (Yacolca, 2013, p. 44).

“Los delitos tributarios de peligro se han incrementado con la última modificación establecida en el Decreto Legislativo N° 1114. Anteriormente, solo el delito contable tributario se encontraba legislado en la Ley Penal Tributaria, como delito de peligro. Hoy en día son: el delito contable tributario, el delito tributario de información falsa, el delito tributario de almacenamiento no declarado y el delito tributario de facturas falsas”. (Yacolca, 2013, p. 47).

El delito de defraudación tributaria y todas sus modalidades típicas reguladas en el artículo 1 hasta el artículo 5 son delitos de lesión, ello quiere decir que, para la configuración de este delito se requiere necesariamente que haya causado una lesión, un muy resultado típico que es la afectación a la hacienda pública, sin esta afectación al bien jurídico que es la hacienda pública no se podía configurar el delito de defraudación tributaria.

Por otro lado, los delitos regulados o los nuevos delitos regulados en el artículo 5-A hasta 5-D referidos a la información falsa, facturas falsas y almacén no declarado, son

delitos de peligro, ello quiere decir que para la configuración de estos delitos no se requiere un resultado objetivo, sino únicamente haber creado un riesgo no permitido, un peligro inminente para la afectación del bien jurídico que es la hacienda pública.

DELITO DE PELIGRO

La conducta de confección, obtención, venta o facilitación de comprobantes de pago falsos regulada en el artículo 5-C del D.L. 813: ¿Es un delito de peligro abstracto o concreto?

En materia de doctrina podemos apreciar el delito tipificado en el artículo 5-C de la Ley Penal Tributaria calificaría como un delito de peligro abstracto, toda vez que no hay de por medio una situación que se verifique con un hecho concreto, el cual se materializa y refleja en una menor recaudación por parte del fisco al recepcionar y procesar una declaración jurada que determine una menor carga impositiva. Además, se aprecia que lo que se sanciona en cierto modo serían los actos preparatorios que están destinados a generar un posible perjuicio en el sistema de recaudación.

En la doctrina extranjera apreciamos que JESCHECK y WEIGEND indican con respecto al tema lo siguiente: “Los delitos de peligro abstracto deben diferenciarse de aquellos que materializan un peligro concreto. Aquéllos son delitos de actividad cuyo merecimiento de pena descansa sobre la peligrosidad general de la acción típica para determinados bienes jurídicos. El acaecimiento del peligro mismo no pertenece aquí al tipo; pero al comportamiento correspondiente “le es típicamente propia la producción de un peligro concreto”. Según ello, los indicios de la peligrosidad están fijados en la Ley misma mientras que en los delitos de peligro concreto el advenimiento éste como elemento del tipo debe ser comprobado por el juez”.

En la doctrina peruana YACOLCA ESTARES indica con respecto al delito materia de análisis en el presente informe que “resulta ser un nuevo delito de peligro en la Ley Penal Tributaria, debido a que no se espera que se lesione el bien jurídico hacienda pública solo ponerlo en riesgo. Su tratamiento penal tributario sería similar al delito contable tributario, que también es un delito de peligro. No obstante, la política criminal que decidió su incorporación como delito tributario, no hace pensar que este nuevo delito será más perseguido que el delito contable. Esto se debe a que una documentación falsa en general por sí solo ya configura el delito contra la fe pública, como fue antes de esta modificación tributaria. Hoy en día, la falsedad de documentos tributarios como los indicados en el nuevo tipo penal tributario, no son más delito contra la fe pública, sino un delito tributario autónomo y pasible de sanción penal y más drástica que el delito contra la fe pública, en busca de una prevención especial y general en los infractores tributarios y la sociedad en general”. (Alva, 2017).

Los delitos de peligro responden a la política criminal de adelantamiento de las barreras punitivas que es una concepción que viene desde el derecho penal del enemigo, criminalizar los actos preparatorios.

Esta concepción del adelantamiento de las barreras punitivas como expresión del derecho penal del enemigo, hoy ha cobrado su importancia, toda vez que se anticipa al delito, no espera que el delito se consuma o que el bien jurídico haya sido afectado, sino la finalidad del adelantamiento de las barreras punitivas es justamente prevenir que se lesione el bien jurídico.

MOMENTO DE CONSUMACIÓN DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS.

“Así, a lo primero que habrá que referirse es al momento consumativo. Siendo el resultado evitar la realización del crédito tributario, tanto en la acción como en la omisión

se suscita la polémica de determinar el momento consumativo. En España, la postura del Tribunal Supremo es muy clara; en el supuesto en que el tipo delictivo consiste en la presentación de una declaración conteniendo falsedades, la conducta se consumará en el momento en que se presente la declaración. Así se establece en la sentencia de 30 de abril de 1999 (R.J 1999/3338). Según esta sentencia "el delito se perfecciona en el momento de la presentación de la declaración eludiendo los impuestos correspondientes a los beneficios desviados. En el caso de conductas omisivas, la caracterización de los delitos de defraudación tributaria como delitos de resultado significa que el delito sólo se puede entender cometido en el momento en que ha vencido el plazo para el pago de la deuda". (García, s/f, p. 31).

“Quizás sea el caso de la omisión de declarar la que presente mayores problemas. Conviene señalar que la postura al respecto del Tribunal Supremo español es bastante coherente, al afirmar, por ejemplo, en la sentencia de 5 de diciembre de 2002 (R.J 2003/546), que la consumación en el supuesto de omisión de declaraciones tiene lugar cuando "se agota el plazo legal voluntario para efectuar el pago", o el vencimiento del "momento hábil para efectuar el correspondiente ingreso". (García, s/f, p. 32).

“La consumación dependerá de circunstancias como el momento de la presentación de la declaración o el transcurso del plazo de autoliquidación o pago que aparecen reguladas en la normativa tributaria. Es una expresión más del carácter de norma en blanco de los tipos penales en materia tributaria. Resultan, por tanto, determinantes las peculiaridades de gestión de cada tributo y si el mismo sigue el mecanismo de autoliquidación o declaración jurada (el contribuyente dispone de un plazo para declarar, calcular el importe de su deuda tributaria e ingresarla) o de declaración y liquidación administrativa (el contribuyente declara hechos, la Administración notifica y liquida y notifica, dando un plazo de pago voluntario)". (García, s/f, p. 32).

“Es así que si el tributo (como es común) se gestiona mediante el sistema de autoliquidación, se consumará el delito cuando finalice el plazo fijado en la norma tributaria sin que la autoliquidación se haya presentado. Antes no cabe hablar de consumación, pues el sujeto aún podría realizar el pago a través de una declaración complementaria. Por ello, entendemos que no resulta admisible la postura mantenida por el Tribunal Supremo español en la citada sentencia de 30 de abril de 1999, según la cual el delito se perfecciona en el momento de la presentación de la declaración eludiendo los impuestos correspondientes”. (García, s/f, p. 32).

“En España, la postura del Tribunal Supremo es muy clara; en el supuesto en que el tipo delictivo consiste en la presentación de una declaración conteniendo falsedades, la conducta se consumará en el momento en que se presente la declaración”. (García, s/f, p. 32).

LA TENTATIVA EN LOS DELITOS TRIBUTARIOS.

“Procederá que se formule el informe de delito tributario cuando se estuviera ante una tentativa de comisión, debiéndose acreditar que no ha existido un desistimiento voluntario del agente”. (Fernández, 2016).

“Descartado que podamos hablar de tentativa por el hecho de que se haya perfeccionado una conducta defraudatoria pero la infracción esté por debajo de la cuantía mínima (en tal caso la conducta, repetimos, será atípica) queda por plantearse si esa tentativa puede tener lugar como consecuencia de la realización de ciertos actos que pueden considerarse como una preparación para una posterior acción defraudatoria. Ello exige valorar la influencia que tienen en la consumación las distintas formas de gestión del tributo y los plazos que la norma fiscal habilita para el cumplimiento voluntario de las

obligaciones tributarias. Cuestiones todas ellas que regulará la norma tributaria, de acuerdo con el mentado carácter de tipo en blanco de estas normas”. (García, s/f, p. 31).

2.2.1.3. ASPECTOS PROCESALES DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS.

En este apartado abordamos los aspectos procesales de los delitos tributarios, las ideas que se han desarrollado en este apartado apuntan al tan polémico requisito de procedibilidad establecido en el Decreto Legislativo N° 813, advertimos que el agente fiscalizador del tributo tiene casi las mismas prerrogativas del Ministerio Público.

PROBLEMA DE LA PERSECUCIÓN ENTRE EL ENTE FISCALIZADOR Y EL DERECHO PENAL.- “En el caso de las contravenciones y faltas reglamentarias especialmente, el legislador aparentemente sufrió una confusión respecto de que el Derecho Penal es la última razón, por ello no debió elevar a la categoría penal situaciones que no lo justifican, esto genera la yuxtaposición perniciosa de acción y jurisdicción en una misma persona o institución, a más de aquella inconstitucionalidad que tiene que ver con la administración de justicia por parte de entes que no pertenecen a la función judicial”. (Calvachi, s/f. p. 65).

PERSECUCIÓN DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS POR EL ENTE ADMINISTRATIVO.- Cuando en el ejercicio de su función fiscalizadora, la SUNAT detecte hechos que constituyan indicios de la comisión de delito tributario, elaborará el correspondiente informe de indicios (este informe se realiza por los auditores de SUNAT y se comunica a la Fiscalía a efectos que se inicie el proceso penal).

En los casos en que la SUNAT tome conocimiento de actos o hechos ilícitos tributarios, sea por denuncia de terceros o por información personal en el ejercicio de sus

funciones, procederá a la fiscalización y de corresponder formulará el Informe de Indicios de Delito Tributario.

Tratándose de hechos o actos ilícitos que presumiblemente constituyan delito tributario, detectados por las áreas de control de la deuda, cobranza coactiva o reclamos corresponderá a dichas unidades organizacionales elaborar un informe documentado y remitirlo a las áreas de fiscalización y/o a la elaboración del Informe de Delito Tributario, de corresponder.

ACCIONES DE FISCALIZACIÓN SIN AUTORIZACIÓN JUDICIAL.

a) INMOVILIZACIÓN (numeral 6 del artículo 62 del Código Tributario).- cuando se presuma la existencia de evasión tributaria se podrá disponer la inmovilización de libros, archivos, documentos, registros en general y bienes de cualquier naturaleza por los plazos previstos en el Código Tributario.

Al efectuar una inmovilización se elaborará un acta, donde se dejará constancia precisa de los documentos o bienes inmovilizados, así como el número total de los precintos de seguridad utilizados. Además, se identificará previamente a los responsables de la custodia de los mismos, consignando sus nombre y apellidos, documento de identidad, cargo que desempeñan, firma, huella digital, entre otros datos que se consideren importantes señalar. Asimismo, deberá indicarse las medidas necesarias para custodia y seguridad de los documentos y bienes inmovilizados.

La referida acta también deberá ser firmada por el auditor de la SUNAT.

Al vencimiento del plazo de inmovilización se procederá al levantamiento de la medida en presencia del deudor tributario, su representante o persona designada, a quien

se citará previamente para dicho acto, dejando constancia precisa y detallada del hecho en el acta que para tal efecto se elaborará.

De considerarse necesario, se podrá requerir la presencia del representante del Ministerio Público.

El plazo de inmovilización es de 10 días hábiles; dicho plazo podrá ser prorrogado por otro igual mediante la notificación de la carta correspondiente.

Excepcionalmente, por Resolución de Superintendencia la prórroga podrá ser otorgada por un máximo de 60 días hábiles para lo cual, el órgano que solicitó la medida, deberá elaborar el informe que sustente y justifique dicha ampliación.

Dentro del plazo de inmovilización, el órgano que solicitó la medida notificará al deudor tributario sobre el que recayó la medida de inmovilización.

Si hubiera negativa a suscribir el acta, el auditor dejará constancia en el acta, si el deudor tributario, su representante o la persona que hubiere sido designada se negase a firmar la misma, o estén ausentes del lugar donde se llevó a cabo dicha medida; requiriéndose de la firma de un testigo previamente identificado (notario, autoridad o cualquier persona mayor de esas que se encontrara en el lugar).

ACCIONES DE FISCALIZACIÓN QUE REQUIEREN AUTORIZACIÓN JUDICIAL

a) LEVANTAMIENTO DEL SECRETO BANCARIO.- cuando se requiera conocer información de las Empresas del Sistema Financiero sobre operaciones pasivas con sus clientes, deudores tributarios sujetos a fiscalización, incluidos los sujetos con los que éstos guarden relación y que se encuentren vinculados a los hechos investigados.

El pedido de levantamiento del secreto bancario se efectuará ante el juez competente, mediante escrito que contendrá, como mínimo lo siguiente: i) La identificación completa (nombres y apellidos, documento de identidad) de la persona a quien se solicita la información; ii) La razón social si es persona jurídica; iii) RUC de ser el caso; iv) Ejercicios o periodos en proceso de fiscalización; v) El motivo por el cual se solicita información (el deudor tributario no proporciona la información bancaria solicitada, la proporciona parcialmente, se requiere contrastar la misma o en cualquier otra circunstancia), vi) La forma y condiciones en que deberá remitirse la información solicitada (copias de los cheques anverso y reverso, en listados, entre otros); y vii) Otros datos que se consideren pertinentes.

Se anexará a la solicitud: i) Copia certificada por fedatario de SUNAT, del requerimiento con el cual se inició la fiscalización y su resultado; ii) Copia certificada por fedatario de SUNAT del requerimiento y su resultado, donde conste el incumplimiento; iii) El informe con el sustento respectivo; iv) Otros documentos que se consideren pertinentes.

De ser el caso, en las solicitudes de levantamiento del secreto bancario se pedirá el levantamiento de la reserva bursátil. No se formulará la solicitud de levantamiento de la reserva bursátil en los casos señalados en el literal e) del artículo 47 del TUO de la Ley del Mercado de Valores.

Vencido el plazo concedido en el inciso a) del numeral 10 del artículo 62 del Código Tributario, o su prórroga, sin que una o alguna de las empresas del sistema financiero notificadas judicialmente hayan proporcionado la información, se solicitará al juez competente se emita nueva resolución contra las empresas del sistema financiero

omisas, esta vez bajo apercibimiento de denuncia por delito de resistencia y desobediencia a la autoridad.

b) INSPECCIÓN DE LOCALES.- en el caso de inspección de locales cerrados o de domicilios particulares, se realizará mediante escrito dirigido al juez competente solicitándole la autorización para realizar la inspección en locales que estuvieran cerrados o en domicilios particulares.

El escrito contendrá, como mínimo lo siguiente: a) Dirección exacta del local cerrado o domicilio particular en el que se realizará la diligencia; b) La identificación completa (nombres y apellidos, documento de identidad) del titular u ocupante del local cerrado o domicilio particular a inspeccionar; c) La razón social si es persona jurídica; d) RUC de ser el caso; e) Ejercicios o periodos en proceso de fiscalización; f) Sustento de la solicitud de inspección; g) Pedido de descerraje, de ser el caso; h) Pedido de incautación, de ser el caso; e i) Otros datos que se consideren pertinentes.

Se anexará a la solicitud: a) Copia certificada por fedatario de SUNAT, del requerimiento con el cual se inició la fiscalización y su resultado; b) El informe con el sustento respectivo; c) Otros documentos que se consideren pertinentes para la aprobación de la medida.

Durante la inspección, el auditor elaborará un acta en la que dejará constancia de todo lo acontecido en dicha diligencia, identificando previamente a las personas que intervienen, consignando sus nombres y apellidos, documento de identidad, cargo que desempeña, firma, huella digital, entre otros datos que se considere importante señalar.

La referida acta también deberá ser firmada por el auditor de la SUNAT.

La ejecución de la inspección se realizará inmediatamente de obtenida la autorización judicial o dentro del plazo señalado por el juez competente.

El auditor dejará constancia en el acta, si el deudor tributario o su representante estuvieran ausentes del lugar donde se llevó a cabo la medida, o si estos o un tercero que interviene en la diligencia se negasen firmar el acta. En estos casos se requerirá la firma de un notario testigo previamente identificado (notario, autoridad o cualquier persona mayor de edad que se encontrará en el lugar).

c) INCAUTACIÓN.- cuando se presuma la existencia de evasión tributaria, se podrá realizar incautaciones de libros, archivos, documentos, registros en general y bienes de cualquier naturaleza, incluidos programas informáticos y archivos en soporte magnético o similares que guarden relación con la realización de hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, para lo cual se presentará una solicitud dirigida al juez especializado en lo Penal.

Cuando se requiera la incautación en distintos locales y/o domicilios ubicados en diversos distritos judiciales, las solicitudes de incautación se tramitarán ante el juez especializado en lo penal, cuya competencia jurisdiccional corresponda al lugar donde está ubicado cada local o domicilio a intervenir.

El plazo de incautación no podrá exceder de 45 días hábiles, prorrogables por 15 días hábiles adicionales.

De ser necesaria la prórroga, se tramitarán con un mínimo de 5 días hábiles de anticipación al vencimiento del plazo de incautación, anexando a la solicitud de prórroga el informe con el sustento respectivo, ante el mismo juzgado que autorizó el primer pedido de incautación.

Al efectuar la incautación, el auditor elaborará un acta detallando pormenorizadamente cada uno de los libros, archivos, documentos, registros en general y bienes de cualquier naturaleza, incluidos programas informáticos y archivos en soporte magnético o similares; dicha acta deberá ser firmada por el auditor de la Administración Tributaria y por el deudor tributario, representante o la persona autorizada por parte del deudor tributario.

El auditor dejará constancia en el acta, si el deudor tributario, su representante o persona autorizada se negase a firmar la misma, o estén ausentes del lugar donde se llevó a cabo dicha medida, requiriéndose en tal caso de la firma de un testigo previamente identificado.

Al término de los 45 días hábiles o al vencimiento de la prórroga se procederá a la devolución de lo incautado.

Tratándose de bienes, vencido el plazo de incautación o de su prórroga, de ser el caso, la SUNAT comunicará al deudor tributario que deberá recoger los bienes dentro del plazo de 10 días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación de la comunicación, bajo apercibimiento de que los bienes incautados caigan en abandono. En dicha comunicación, deberá indicarse el lugar en que se efectuará la devolución.

El funcionario responsable dejará constancia de devolución en un Acta que para tal efecto se levantará.

AGOTAMIENTO DE LA VÍA ADMINISTRATIVA PARA INICIAR EL PROCESO PENAL

El Código Penal no ha previsto disposición alguna sobre este extremo. En cambio, el artículo 171 del Código Tributario señala lo siguiente: "El órgano administrador del

tributo, concluida la vía administrativa, informará del hecho denunciado como delito tributario al procurador público competente a fin que proceda formular la denuncia penal ante el Ministerio Público". (Medrano, s/f, p. 67).

Como el Código Penal no ha recogido norma similar, ¿significa ello que la denuncia puede ser planteada directamente sin haberse iniciado o sin haber concluido el procedimiento administrativo? Uno de los defectos que se anota en el Código Penal es que no contiene ninguna norma derogatoria, lo que dificulta la interpretación respecto de las reglas penales del Código Tributario que se mantienen vigentes.

Para tratar este tema, resulta pertinente, por su carácter general, hacer referencia al artículo 1 del Título Preliminar del Código Civil que dispone:

"La derogación se produce por declaración expresa, por incompatibilidad entre la nueva ley y la anterior o cuando la materia de ésta es íntegramente regulada por aquella".

No hay duda que en todo lo referente a la tipificación de los delitos el nuevo Código Penal abarca íntegramente el área contemplada por el Código Tributario, del cual en muchos casos textualmente ha recogido figuras delictivas específicas. En consecuencia, respecto de este punto en particular la parte pertinente de dicho Código ha quedado superada por la nueva ley penal.

En cambio, si se observa con cuidado puede percibirse que la regulación que exigía agotar la vía administrativa antes de iniciar la acción penal no ha sido abordada por el nuevo Código, de manera que habría margen para interpretar a falta de disposición en contrario que la vía previa es indispensable para iniciar la acción penal. Además, ello respondería a razones prácticas porque el delito de defraudación tributaria sólo se configura si el contribuyente o responsable ha dejado de pagar algún tributo o lo ha

pagado en forma diminuta, extremos que sólo pueden ser establecidos por la Administración y no por el juez instructor ni por el tribunal correccional, de la misma manera en que la entidad acotadora no puede pronunciarse sobre el carácter delictivo o no de la omisión. (Medrano, s/f, p. 67).

De acuerdo con el artículo 85 del Código Tributario "La acotación y liquidación de los tributos se llevará a cabo por la Administración Tributaria o por los obligados, en la forma que establezcan las normas legales pertinentes". El artículo 87 del mismo Código señala:

"La Administración Tributaria fiscalizará las liquidaciones realizadas por los contribuyentes y las declaraciones presentadas (...)". Desde luego, ninguna de estas regulaciones ha sido derogada o modificada, de manera que la fiscalización y determinación de las obligaciones tributarias continúan siendo responsabilidad de la Administración, lo que comporta el correlativo derecho de los contribuyentes de emplear los medios impugnativos que el propio código franquea, de donde resulta que como no podría ser de otra forma se mantiene inalterable el procedimiento contencioso administrativo. Por lo tanto, si se pretendiera formular una denuncia penal sin haber agotado la vía administrativa, ello supondría una inadmisibles violación de regulaciones precisas y un cercenamiento del derecho del contribuyente a ser oído en vía de reconsideración por la misma autoridad que formuló la acotación. (Medrano, s/f, p. 67-68).

2.2.4. JURISPRUDENCIA NACIONAL RESPECTO AL TRATAMIENTO DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS

El desarrollo de la jurisprudencia nacional respecto a los delitos tributarios es positivo, si bien no es suficiente, la jurisprudencia ha desarrollado tópicos importantes,

como: el delito continuado en los ilícitos tributarios, asimismo, sobre la consumación de los delitos tributarios, y la acreditación del elemento subjetivo (dolo) en los delitos tributarios, es decir, existe desarrollo jurisprudencial respecto al tópico objeto de estudio:

1.- Recurso de Nulidad N° 1322-2018 Nacional - Delito continuado - Defraudación Tributaria

Principio de accesoriedad y delito continuado

Sumilla:

i) Se acusó por el título de intervención de complicidad primaria a los tres encausados y, como es obvio, en función a la conducta principal del autor, colaboración activa a su ejecución (sic), apuntó la acusación fiscal. Este fue el tenor de la acusación escrita, que es la que define, provisionalmente, el objeto procesal, concepto que no puede pasarse por alto. El hecho global típicamente antijurídico está referido a los actos continuados de defraudación tributaria perpetrados por el autor en perjuicio del fisco, que importaron ocultamientos de bienes, ingresos y rentas, de un lado, y obtención en general de beneficios o incentivos tributarios mediante simulación, de otro. Los encausados recurridos, según los cargos, realizaron una aportación dolosa relevante al hecho de otro - del autor - a través de actos específicos. El cómplice lo es del delito cometido por el autor, realiza actividades adyacentes necesarias para la producción del resultado delictivo propuesto (principio de accesoriedad).

ii) El delito continuado, precisamente, permite estimar una unidad de comportamiento sancionándolo "...con la pena correspondiente al delito más grave": artículo 49 del Código Penal. Siendo así, no es posible autonomizar el aporte del cómplice en un delito continuado y hacer mención exclusiva un tipo básico apartando o excluyendo

la circunstancia agravante específica (o subtipo agravado). La accesoriedad y la lógica del delito continuado, precisamente, impiden tal exclusión.

2.- R.N. 3442-2011, Ucayali - Consumación del delito de defraudación tributaria

Fundamento destacado.- Cuarto: Que, frente a dicho juicio de culpabilidad, si bien existe la negativamente persistente del encausado Gallardo Ojeda ver sus declaraciones de fojas cincuenta y nueve, doscientos setenta y cinco, cuatrocientos noventa y nueve, seiscientos sesenta y seiscientos sesenta y siete, amparado erróneamente en el hecho de haber cancelado en su totalidad la deuda tributaria, porque con anterioridad a su denuncia, la SUNAT había aprobado mediante resolución número mil quinientos diez billones, ciento setenta millones cincuenta y cuatro de fojas trescientos doce del veintiocho de junio de dos mil cinco, su solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento tributario; sin embargo, habiéndose consumado el delito atribuido a éste desde el momento que dejó de pagar, total o parcialmente los tributos señalados en la pretensión fiscal, el fraccionamiento que obtuvo no constituye causa material de exclusión de punibilidad, conforme a lo establecido en el fundamento jurídico trece del Acuerdo Plenario número dos - dos mil nueve/CJ - ciento dieciséis, del trece de noviembre de dos mil nueve; por lo que, los agravios consignados en su recurso impugnatorio resultan infundados.

3.- R.N. 3101-2015, Lambayeque - No se puede presumir dolo de quien dio su RUC y clave SOL a sujeto que emitió facturas por ventas no realizadas

Sumilla. - Elemento subjetivo del tipo penal. Tal como lo establece el artículo VII del Título Preliminar del Código Penal, en nuestro ordenamiento jurídico penal se encuentra proscrita toda forma de responsabilidad objetiva. En ese sentido, al no haberse

probado el elemento subjetivo del tipo penal imputado, la conducta atribuida no puede ser subsumido en el tipo penal imputado.

Fundamento destacado: 4.4. Finalmente, no se encuentra probado que el encausado Dogner Lizith Díaz Chiscul se hubiese beneficiado económicamente de la entrega del número RUC y clave SOL al coprocesado Cesar Augusto Monja Monja. Así mismo, son hechos probados que el encausado nunca utilizó alguna de las facturas con su número RUC, nunca realizó trámite alguno con su clave SOL, nunca declaró impuestos de modo independiente o dependiente y a la fecha de los hechos era un joven de veintidós años de edad, con estudios secundarios, por lo que no se aprecia prueba directa ni indirecta que nos permita evidenciar en el autor un conocimiento respecto de la conducta ilícita desempeñada por el coprocesado Cesar Augusto Monja Monja o la voluntad de defraudar tributariamente al Estado. En consecuencia, no se ha acreditado el elemento subjetivo del tipo penal imputado.

4.- Expediente N° 00105-2015-11-1826-JR-PE-01 - ¿En qué casos la regularización de la deuda tributaria es eximente del delito fiscal?

Fundamento destacado: 6.8.- De acuerdo al Informe de Indicios de Delito Tributario N° 42-2013- SUNAT/2S4200, el perjuicio fiscal insoluto ascendió a la suma de S/ 563,688.00 soles, el interés, la suma de S/124,130.00 soles y la deuda tributaria la suma de S/ 687,818.00 soles; suma que de acuerdo a lo consignado en el apartado 6.2 de dicho informe se pagó con fecha 27 de diciembre del año 2013, en tanto que se consigna que “El contribuyente con fecha 27/12/2013 realizó el pago de tributos y multas determinadas en el proceso de fiscalización”. En cuanto a la oportunidad de pago, tenemos que si bien los requerimientos de la administración tributaria fueron efectuados en fecha anterior a la cancelación de la deuda tributaria también lo es que, en dichos

requerimientos no se hace mención a la presunta comisión de ilícito penal tributario, sino a la presunta infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario - ver fojas 296, 297-, lo cual no satisface las exigencias señaladas en el Acuerdo Plenario para bloquear la regularización como mecanismo de excepción de punibilidad, al exigir que sea un requerimiento expreso en cuanto al delito presuntamente cometido o la referencia a las conductas delictivas que le dan por su naturaleza relevancia penal; consecuentemente el pago realizado por el procesado Uezu Castro, de la totalidad de la deuda tributaria, tiene el efecto jurídico que prevé el artículo 189 del Código Tributario, esto es, de eximente de responsabilidad penal.

5.- Acuerdo 12-2018-SPS-CSJLL - Acuerdo de Jueces Titulares de las Salas Penales Superiores de la Corte Superior de Justicia de La Libertad.

TEMA: Precisión de la competencia judicial en delitos aduaneros, tributarios, de mercado y ambientales.

3. Fundamentación: En el Acuerdo 9-2017-SPS-CSJLL de Jueces Titulares de las Salas Penales Superiores de la Corte Superior de Justicia de La Libertad, de 18/10/2017 se acordó que “La competencia para conocer los delitos aduaneros, tributarios, de mercado y ambientales por hechos punibles ocurridos en el departamento de La Libertad, le corresponde a los Jueces Penales de la Corte Superior de Justicia de Lambayeque precisados en la R.A. 152-2016-CE-PJ, de 15/06/2016. La resolución de inhibición del Juez es inimpugnable”. Sin embargo, es necesario precisar la competencia de los jueces penales de los distritos judiciales de La Libertad y de Lambayeque conforme a los alcances del artículo segundo de la anotada resolución.

4.- ACUERDO: Dejar sin efecto el Acuerdo 9-2017-SPS-CSJLL de Jueces Titulares de las Salas Penales Superiores de la Corte Superior de Justicia de La Libertad,

de 18/10/2017. Establecer que la competencia para conocer los delitos aduaneros, tributarios, de mercado y ambientales por hechos punibles ocurridos en el departamento de La Libertad, le corresponde a los Jueces Penales de la Corte Superior de Justicia de La Libertad, siempre que no revistan especial gravedad, que sus efectos dañosos no trasciendan el ámbito de un distrito judicial, que la investigación de los delitos y juzgamientos de sus miembros no sean complejos y no estén estructurados dentro de una organización; caso contrario, serán de competencia de los Jueces Penales de la Corte Superior de Justicia de Lambayeque como lo establece el artículo segundo de la R.A. 152-2016-CE-PJ, de 15/06/2016. La resolución de inhabilitación del Juez es inimpugnable.

6.- Contador como cómplice secundario en el delito de defraudación tributaria [R.N. 435-2018, Junín - cinco de noviembre de dos mil dieciocho].

SUMILLA.- Nada sostiene la versión exculpatoria del imputado. Como contador tenía el control de la documentación generada por la empresa y él fue quien elaboró las declaraciones juradas respectivas. No es de recibo sostener que desconocía de la doble facturación y que estaba al margen de la ordenación de las facturas de la empresa de cara a los compromisos tributarios de la empresa. Su formación profesional y su rol en la empresa impiden la ajenidad sostenida. El recurso defensivo, centrado en el juicio histórico, debe desestimarse y así se declara.

2.2.5. MARCO JURÍDICO - NORMATIVO

2.2.5.1. NORMATIVA NACIONAL

Delito Tributario

DECRETO LEGISLATIVO N° 813 - LEY PENAL TRIBUTARIA

Artículo 7.- Requisito de procedibilidad

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.

CÓDIGO PROCESAL PENAL

Artículo 4.- Cuestión previa

1. La cuestión previa procede cuando el Fiscal decide continuar con la Investigación Preparatoria omitiendo un requisito de procedibilidad explícitamente previsto en la Ley. Si el órgano jurisdiccional la declara fundada se anulará lo actuado.
2. La Investigación Preparatoria podrá reiniciarse luego que el requisito omitido sea satisfecho.

Artículo 5.- Cuestión prejudicial

1. La cuestión prejudicial procede cuando el Fiscal decide continuar con la Investigación Preparatoria, pese a que fuere necesaria en vía extra - penal una declaración vinculada al carácter delictuoso del hecho incriminado.
2. Si se declara fundada, la Investigación Preparatoria se suspende hasta que en la otra vía recaiga resolución firme. Esta decisión beneficia a todos los

imputados que se encuentren en igual situación jurídica y que no la hubieren deducido.

2.3. MARCO CONCEPTUAL

2.3.1. DELITOS TRIBUTARIOS

El delito fiscal o tributario es toda acción u omisión dolosa para burlar el pago de los tributos u obtener indebidamente beneficios tributarios, en perjuicio del patrimonio fiscal del Estado. (Montenegro y Baldeón, 2008, p. 518).

Según señala Percy Garcia, “desde un punto de vista puramente político, la creación de los delitos tributarios responde a la necesidad de asegurar el pago de los tributos establecidos por el Estado. En la medida el Estado requiere contar oportunamente con los ingresos generados por los tributos, refuerza el cumplimiento del pago por parte de los particulares mediante una amenaza penal. El derecho Penal se convierte así en un instrumento para asegurar la eficacia de la actividad financiera del Estado” (García Cavero, 2016, p. 1396-1397).

Los delitos tributarios son una subespecie de los ilícitos tributarios, cuya ejecución contrae responsabilidad civil, penal y administrativa.

El Código Tributario indica que de la comisión de un delito tributario surgen dos responsabilidades: una penal tributaria para la investigación del hecho, su juzgamiento y la imposición de una pena privativa de libertad. (Ref. Art. 189 C.T.).

2.3.2. INFORME MOTIVADO

El informe motivado a la que hace alusión el Decreto Legislativo N° 813 consiste en una pericia institucional que realiza la SUNAT, contiene una explicación técnica

respecto, a cuál es la deuda que ha dejado de pagar el obligado y a partir de ello, establecer con certeza desde cuándo se ha incumplido con la obligación tributaria y las posibles responsabilidades administrativas y penales.

Desde nuestra perspectiva consideramos que este informe motivado no debe considerarse como un requisito de procedibilidad para que el Ministerio Público formalice la investigación preparatoria, porque este informe motivado no dice si existe delito o no, lo único que señala es la existencia de deuda tributaria, desde cuándo se ha incumplido y cómo se han incumplido.

2.3.3. NON BIS IN IDEM

La expresión ne bis in idem o non bis in idem, recogida con ambas formulaciones y expresiva de un principio clásico del sistema de justicia penal liberal, significa “no dos veces por una misma cosa; principio de derecho constitucional por el cual se prohíbe la doble persecución a un mismo sujeto, por idénticos hechos que han sido objeto de anterior actividad procesal, y que concluyera en una resolución final, ya condenatoria, ya absolutoria” (Willmar, Gernaert, Diccionario de aforismos y locuciones latinas de uso forense, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2000).

Otra caracterización entre las numerosas existentes establece: “frase latina que significa literalmente que no debe repetirse dos veces la misma cosa. Con la citada expresión quiere indicarse que una persona no puede ser juzgada dos veces por los mismos hechos que se consideran delictuosos, a fin de evitar que quede pendiente una amenaza permanente sobre el que ha sido sometido a un proceso penal anterior” (Márquez Piñero, Rafael, Nuevo diccionario jurídico mexicano, México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2001, t. IV).

2.3.4. CONSUMACIÓN DEL DELITO

La consumación del delito se produce cuando se realizan todos los elementos que se encuentran comprendidos en el tipo o figura del delito, que se plasmará con la coincidencia total entre los hechos y el tipo delictivo. En lo material significa la efectiva lesión del bien jurídico o puesta en peligro, según sea la clase de infracción (para algunos delitos, habrá consumación con la única puesta en peligro del bien).

La consumación del delito hace referencia al instante donde confluyen todos los elementos del tipo, es decir es el momento donde se encadenan todos los elementos del delito, tanto los elementos subjetivos y los elementos objetivos de un delito, a partir de ese momento se debe habilitar la persecución penal que está a cargo del Ministerio Público.

2.3.5. PERSECUCIÓN PENAL

La persecución penal de un delito está a cargo de la fiscalía, en virtud de la ley orgánica del Ministerio Público, donde en su artículo 11 señala: **Titularidad de la acción penal del Ministerio Público;** 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 aquéllos contra los cuales la ley la concede expresamente.

Cabe precisar que la persecución penal de parte del Ministerio Público, recae en los delitos de persecución publica, mas no en ilícitos de persecución privada.

2.3.6.- REQUISITO DE PROCEDIBILIDAD

El requisito de procedibilidad es una condición de validez de la acción penal estableciendo expresamente en un dispositivo penal o extrapenal, cuyo cumplimiento es imprescindible para el ejercicio de la misma, pues de ello depende su validez (ORE GUARDIA, 2016).

Cuando hablamos de requisitos de procedibilidad en materia penal, nos referimos a una figura adjetiva que incorporó el legislador en el texto legal que funciona de “filtro” y que condiciona el actuar del Ministerio Público (MP) para iniciar la persecución de un delito. La omisión de este requisito constituye una violación procesal de forma. Ahora bien, conviene recordar que para el caso de los delitos fiscales la falta del requisito de procedibilidad no impide el inicio de la averiguación previa, sino el ejercicio de la acción penal. Por su parte Oré (2016) señala que, existen diversos tipos de requisitos de procedibilidad, tales como: Los **Delitos contra el honor**, estipulados en el Título II del Código Penal (injuria, calumnia y difamación, en los que establece como requisito de procedibilidad que la acción sea ejercida por la parte agraviada a través del procedimiento especial de querrela (art. 138 CP). **Delito de insolvencia fraudulenta**, para el efectivo ejercicio de la acción penal por los delitos de insolvencia fraudulenta estipulados en los artículos 209, 210 y 211 del Código Penal, se requiere que previamente al ejercicio de la acción penal, el fiscal solicite al Indecopi, el informe técnico de reestructuración patrimonial. Este informe deberá ser remitido en el término de cinco días hábiles y posteriormente valorado por los órganos competentes del Ministerio Público y del Poder Judicial en la fundamentación de los dictámenes o resolución respectivas, ello de conformidad con lo estipulado en la novena disposición final de la Ley N° 27146. **Delito de libramiento indebido**, el artículo 215 del Código Penal establece como requisito de procedibilidad para el ejercicio de la acción penal que el acreedor sea

informado de la falta de pago mediante protesto u otra constancia expresa, que deberá ser consignada en el mismo documento por el banco girado, además se debe señalar el motivo de la falta de pago. **Delito de omisión de asistencia familiar**, el artículo 149 del Código Penal exige como requisito de procedibilidad para el ejercicio de la acción que la obligación haya sido establecida mediante resolución firme. Asimismo, la jurisprudencia expresamente viene exigiendo que antes de proceder a la denuncia se acredite la notificación al procesado con el apercibimiento expreso de acudir a la vía penal en caso de incumplimiento, de modo tal que si el obligado alimentario no cumple con ejecutar su obligación en el plazo de tres días de notificado, procederá la denuncia penal correspondiente. **Delitos contra el ambiente**, para formalizar denuncia en estos delitos el fiscal deberá solicitar que las entidades sectoriales competentes presenten el informe técnico respectivo en el que se indique si se ha infringido la legislación ambiental. Dicho informe deberá ser remitido en un plazo no mayor a 30 días hábiles de recibida la solicitud. Cabe destacar que, si en un caso resultara competente más de una entidad sectorial y hubiere discrepancias entre los dictámenes por ellas evacuados, se requerirá de la opinión dirimente, y en última instancias, del Organismo de Evaluación y Fiscalización ambiental. **Delitos Tributarios**, el numeral 5 de la segunda disposición modificatoria y derogatoria del Código Procesal Penal de 2004 modifico el artículo 7 del Decreto Legislativo N° 813, estableciendo que el Ministerio Público podrá formalizar la investigación preparatoria previo informe emitido por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

2.5. OPERACIÓN DEL EJE TEMÁTICO.

(Dimensiones, indicadores, Método, Técnica e Instrumento), en el Marco del MAPIC.

EJE TEMÁTICO	DIMENSIONES	INDICADORES	MÉTODO	TÉCNICA	INSTRUMENTO
“PROBLEMÁTICA en la PERSECUCIÓN y consumación de los DELITOS tributarios y la REFORMA de la ley PENAL TRIBUTARIA”.	1.- El informe motivado para ejercer la acción penal en los delitos tributarios.	1.1. Informe Motivado. 1.2. Agotamiento de la vía administrativa. 1.3. Requisitos de procedibilidad. 1.4.- Condición objetiva de punibilidad.	1.- Método Sistemático	-Análisis de contenido -Parafraseo -Resumen -Consulta bibliográfica	-Fichas de análisis de contenido -Ficha de Resumen -Fichas bibliográficas.
	2.- La consumación de los delitos como condición básica para iniciar la persecución Penal.	2.1. Delitos de resultado. 2.2. Delitos de peligro. 2.3.- Consumación instantánea 2.4.- Consumación permanente	2.- Método Dogmático	-Interpretación -Citas textuales	-Ficha Textual -Ficha de análisis Documental.
	3.- Concurso entre el órgano administrativo y el proceso penal en la persecución y la sanción de los delitos tributarios.	3.1.- Proceso Administrativo Sancionador. 3.2.- Proceso Penal.	3.- Método de Interpretación jurídica.	-Revisión Documental. - Estudio de caso	-Ficha de análisis Documental.

III. MATERIALES Y MÉTODOS

3.1. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

3.1.1. ENFOQUE DE INVESTIGACIÓN

La investigación desarrollada se enmarca dentro del enfoque cualitativo, este enfoque aborda el tema de investigación desde un ámbito teórico (postulados académicos), ello no implica que no intervengan los datos numéricos, estas pueden usarse de manera complementaria para reforzar un determinado planteamiento. Para el profesor Carlos Muñoz Razo, esta investigación se realiza, *“con el propósito de explorar, entender, interpretar y describir el comportamiento de la realidad en estudio, no necesariamente para probarla”*. (Cursiva y subrayado es nuestro) (Muñoz Razo, 2011, p. 22).

En este tipo de investigaciones si se usan los datos numéricos, estadísticos y otros de los trabajos ya realizados, con la finalidad de respaldar la tesis que se plantea en la investigación, sin embargo, estos datos numéricos no pueden ser objeto de medición, ni comprobación, dado que ello se realiza en investigaciones cuantitativas.

“Por lo general, esta exploración se realiza con la recopilación de datos sin medición numérica, lo cual permite que emerjan puntos de vista, emociones, experiencias y otros aspectos no cuantificables. De esta manera, se pretende entender la realidad a través de esas aportaciones subjetivas, o bien, a través de las interpretaciones, también, subjetivas que de ellas hace el propio investigador”. (Muñoz Razo, 2011, p. 22).

En el caso concreto, la investigación sigue la línea cualitativa, dado que, analizamos e interpretamos nuestra unidad de estudio, que tiene que ver con una discusión

de un asunto teórico: **“PROBLEMÁTICA EN LA PERSECUCIÓN Y CONSUMACIÓN DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS Y LA REFORMA DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA”**, para tal efecto desarrollamos los siguientes tópicos (ejes temáticos): (i) El informe motivado para ejercer la acción penal en los delitos tributarios, (ii) La consumación de los delitos tributarios como condición básica para iniciar la persecución Penal y (iii) finalmente, Concurso entre el órgano administrativo y el proceso penal en la persecución y la sanción de los delitos tributarios.

En este apartado hay que precisar que la presente investigación (tesis) gira en función a los ejes temáticos previamente ya delimitados en el proyecto de investigación.

3.1.2. DISEÑO DE INVESTIGACIÓN

En resumen, para KERLINGER, un diseño expresa la estructura del problema, así como el plan de la investigación, para obtener evidencia empírica sobre las relaciones buscadas. (Recuperado en fecha 16 de enero del año 2019, y disponible en: <http://mey.cl/apuntes/disenosunab.pdf>).

Desde nuestro particular punto de vista, el diseño de una investigación, está construido en base al problema (representa la dificultad), objetivo (aspiración del investigador) y los posibles resultados (producto) de la investigación, es decir, constituye la estructura básica del estudio, la esencia que sostiene una investigación jurídica, la característica principal del diseño es la manera (bosquejo) como se aborda el estudio; esta puede ser teórico, dogmático, estudio de casos, comparativo, propositivo, etc.

En tal sentido, la investigación ha seguido el diseño Dogmático y propositivo, en primer lugar porque estudia un tópico jurídico (problemática jurídica) relacionado con los delitos tributarios; específicamente su problemática referida a requisito de procedibilidad,

consumación de los delitos tributarios y la aparente persecución simultánea de los delitos tributarios por parte del órgano fiscalizador y el Ministerio Público, tópicos que son materia de estudio, en segundo lugar señalamos que la investigación utiliza el diseño propositivo porque planteamos la reforma del artículo 7 de la ley penal especial D.L. N° 813, a fin de que el requisito de procedibilidad establecida en dicho cuerpo normativo sea derogado.

Ahora bien, para determinar si una investigación es dogmática o de otro diseño, hay que revisar el asunto que se aborda, (puede ser un tema sociológico o un tema relacionado con las ciencias puras), la clave para determinar una investigación dogmática es el tratamiento de la teoría normativa, como se sabe el diseño dogmático estudia la teoría normativa, las dificultades en su aplicación, su regulación y la vigencia de la norma. Entonces el diseño dogmático tiene que ver con el tratamiento del problema jurídico.

Por otro lado, cuando se habla de diseños propositivos, la investigación está encaminada a realizar una propuesta en el ámbito jurídico, la propuesta puede ser derogar una norma ya existente o incluir un supuesto que no está previsto en el ordenamiento jurídico o precisar o incluir un supuesto en una norma ya regulada para perfeccionarla. La propuesta de investigación tiene que materializarse en un proyecto de ley, siguiendo la estructura del proyecto que los legisladores utilizan para formular sus iniciativas legislativas.

Ahora bien, de acuerdo al nivel y complejidad de las investigaciones, el investigador puede no plantear el proyecto de ley, sino únicamente recomendar las reformas legislativas (ello también es válido), es decir no formular el proyecto de ley, sino dar pautas, bases o los fundamentos del cómo debe realizarse la propuesta legislativa,

ello es coherente en una investigación de pre-grado donde las exigencias no son mayores a la investigación que se realiza a nivel de postgrado.

3.2. OBJETO DE ESTUDIO

El objeto de la tesis está constituido por aquella parcela de la realidad jurídica procesal y/o material sobre la cual concentramos nuestra atención para describir, comparar, analizar, proyectar o detectar la evolución de una institución o problema jurídico específico. Al objeto de la tesis se le suele llamar tema o asunto de la misma. Es el eje sobre el que gira la investigación, desde el inicio hasta el final. Pero la investigación nos conduce a un resultado que no era conocido en el punto de partida, puesto que al finalizarla hemos logrado encontrar nuevas cualidades o nuevas determinaciones acerca del objeto jurídico, que era desconocida o confusa, antes de iniciar su indagación sistemática. En consecuencia, la tesis permite incrementar nuestro conocimiento acerca de la institución o problema (tema) que hemos adoptado como materia de ella y sobre todo plantear soluciones y propuestas significativas.

En consecuencia, el objeto de la tesis planteada es: **PROBLEMÁTICA EN LA PERSECUCIÓN Y CONSUMACIÓN DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS Y LA REFORMA DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA.**

3.3. ÁMBITO DE ESTUDIO

El ámbito de estudio de la investigación está conformado, por las teorías, doctrina, jurisprudencia y estudio de las normas referida a los delitos tributarios, en esta línea se analizar los problemas dogmáticos que se presenta en la persecución y consumación de los delitos tributarios y evaluar la propuesta de reforma de la ley penal tributaria D.L. N° 813. A partir de esta problemática, se ha planteado propuestas concretas, a fin de

optimizar nuestra legislación penal en materia tributaria, facilitando su persecución y procesamiento.

Respecto al ámbito espacial tenemos que mencionar que la investigación se realiza en la ciudad de Puno, específicamente para sustentar en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Nacional del Altiplano, y optar el título profesional de Abogado. Finalmente, respecto al ámbito temporal tenemos que mencionar que la investigación se realiza entre los años 2018 al 2019, tanto en su fase de proyecto y fase de tesis.

Es importante aclarar que cuando se habla de ámbito de investigación, implica desarrollar tres conceptos; ámbito temático, ámbito temporal y ámbito espacial (tema, tiempo y lugar).

3.3.1. CASOS PARA ACREDITAR LA BASE FÁCTICA DE LA INVESTIGACIÓN

La base fáctica de la presente investigación está constituida por 5 casos (contenidas en carpetas Fiscales sobre investigaciones de los delitos tributarios), a fin de verificar el requisito de procedibilidad en cada uno de ellos, y la supuesta persecución de los mismos casos por el órgano fiscalizador. Los casos analizados sirven como fuente y base fáctica de la investigación, (únicamente con fines de respaldar la investigación) es el punto de partida donde arranca el presente estudio.

CUADRO 1: BASE FÁCTICA DE LA INVESTIGACIÓN

BASE FÁCTICA DE LA INVESTIGACIÓN: Casos: Investigaciones con sentencias condenatorias e investigaciones con archivo definitivo, por los delitos tributarios.

CASOS	NÚMERO DE CASOS	TOTAL
Investigaciones archivadas.	02	02
Investigaciones que tienen sentencias condenatorias.	03	03
		05

FUENTE: Poder Judicial – Ministerio Público.
ELABORACIÓN: Personal

PROCEDIMIENTO: El procedimiento que se utilizó para escoger los casos para la investigación fue la selección de carácter intencional, dado que, se recurrió a la totalidad de los casos, porque eso es todo lo que había tanto en la Fiscalía de Puno y Juliaca.

3.4. MÉTODOS, TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS.

3.4.1. MÉTODO EN LA INVESTIGACIÓN JURÍDICA.

Históricamente se ha concebido al método como la vía para alcanzar una meta, es decir, un conjunto de procedimientos que permiten investigar y obtener el conocimiento. Técnicamente es un conjunto ordenado y sistematizado de procedimientos que nos

posibilitan desarrollar la tarea de adquirir nuevos conocimientos o de perfeccionar los ya obtenidos.

Métodos que se utilizaran en la presente investigación:

a) El Método Dogmático.

“La dogmática es el método constructivo del sistema de interpretación jurídica que tiene tres pasos; (i) análisis gramatical (exégesis del texto legal), esto hace referencia a la interpretación literal, (ii) descomposición del texto legal hasta llegar a los elementos primarios (‘ladrillos’ del futuro edificio), esto hace referencia a la fase de análisis donde se descompone el texto legal en sus unidades mínimas, (iii) Construcción del sistema (con los ladrillos), ello se refiere a la fase de interpretación a la construcción del texto legal de acuerdo al caso concreto”. (Zaffaroni, 2009: 18).

Aplicación del método de la dogmática Jurídica en la investigación:

En la investigación, el objeto de análisis recayó en los delitos tributarios, y el punto central del debate es el requisito de procedibilidad que se exige para este tipo de delitos, para el presente análisis vamos a tomar en cuenta el artículo 7 del D.L. N° 813 de la ley penal tributaria, el procedimiento que se siguió para la interpretación de este requisito fue el siguiente: 1) lectura literal de la norma: *ARTÍCULO 7.- Requisito de procedibilidad. 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) Descomposición de la norma (artículo 7:1 de la ley penal tributaria); se trata de un requisito de carácter procesal, es decir, es un presupuesto procesal que el Ministerio Público debe satisfacer antes de formalizar la investigación preparatoria, cuyo incumplimiento acarrea la nulidad de todo lo actuado. 3) Construcción

de la argumentación de acuerdo al caso concreto, consideramos que esta exigencia del informe motivado, como requisito de procedibilidad es errado, dado que, el informe motivado constituye un elemento de convicción mas no un requisito de procedibilidad, los informes o las pericias sirven para acreditar la comisión del delito, a diferencia de los requisitos de procedibilidad que determina la consumación del delito, es decir, mientras no concurra este requisito de procedibilidad no puede existir delito. La pregunta es: ¿el delito tributario se consuma con el informe motivado? La respuesta es un no rotundo, los delitos tributarios se consuman con la materialización de sus verbos rectores. Por ello, es que este informe motivado, no tiene razón de ser para que sea requisito de procedibilidad.

b) El Método Sistemático.

El método sistemático recurre para interpretar e investigar el Derecho a los siguientes elementos: a) tipificar la institución jurídica a la cual debe ser referida la norma para su análisis e interpretación, y b) determinar el alcance de la norma interpretada, en función de la institución a la cual pertenece. (WITKER, 1985, p. 187).

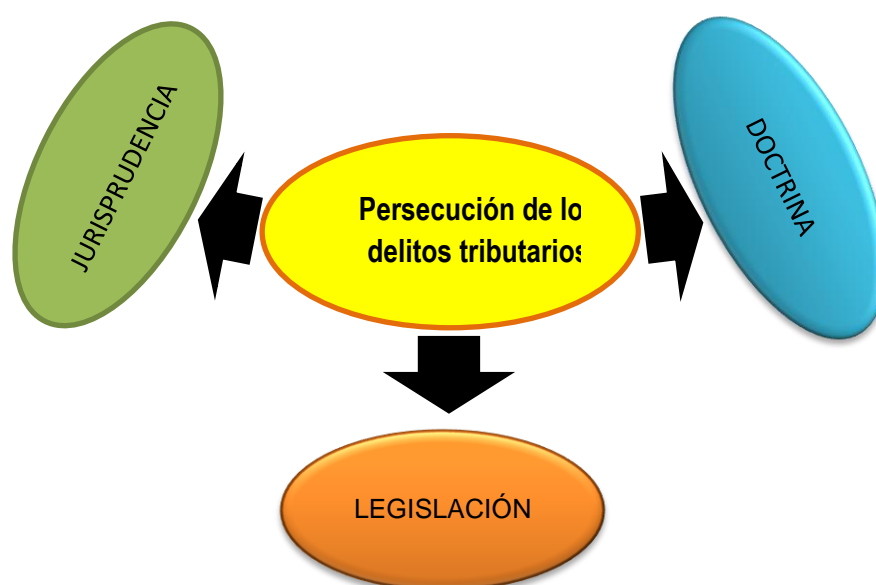
En palabras del profesor Víctor Emilio Anchondo Paredes en su trabajo titulado *Métodos de interpretación Jurídica*, define a la interpretación sistemática como: esta interpretación es la que busca extraer del texto de la norma un enunciado cuyo sentido sea acorde con el contenido general del ordenamiento al que pertenece. Procura el significado atendiendo al conjunto de normas o sistema del que forma parte.

La razón es que el sentido de una norma no solo está dado por los términos que la expresan y su articulación sintáctica, sino por su relación con las otras normas. (Recuperado en fecha 05 de abril de 2017, y disponible en: <file:///G:/2017/METODOLOGIA/metodos%20de%20la%20interpretacion%20juridica.pdf>).

En la investigación desarrollada del método de interpretación sistemática se utilizó para alcanzar el objetivo General y los específicos, esto es: *Establecer y Analizar los problemas dogmáticos que se presenta en la persecución y consumación de los delitos tributarios y evaluar la propuesta de reforma de la ley penal tributaria - D.L. N° 813*; dado que para analizar los tópicos de la investigación se recurrió a la jurisprudencia, doctrina, teorías y la legislación vigente, es decir, se encaró el asunto de manera holística.

Se recurrió a este método, para abordar los ejes temáticos desde diversas perspectivas, en primer término se hace un enfoque desde la doctrina, en este escenario se recoge las concepciones de los especialistas, y a partir de ello el investigador realiza el análisis correspondiente, donde en forma preliminar se llega a la idea de que el informe motivado no puede ser considerado un requisito de procedibilidad, en la misma línea se recurrió a la jurisprudencia, que va encaminada a desarrollar la consumación de los delitos tributarios haciendo énfasis en el dolo como parte del elemento típico y la normatividad D.L. N° 813, y más precisamente el artículo 7:1.

Figura 1: SISTEMATIZACIÓN DEL MÉTODO SISTEMÁTICO



Fuente: Elaboración propia.

c) Método de argumentación jurídica.

“La argumentación jurídica consiste, básicamente, en articular razones que justifiquen objetivamente una posición ante cuestiones jurídicas controvertidas” (Morales, s/f).

La argumentación jurídica está construida por tres componentes: Premisa Mayor, Premisa Menor y Conclusión, la operación del razonamiento debe transitar por estos tres elementos.

Este método se ha utilizado a lo largo de la investigación y más precisamente en el cuarto capítulo donde hemos construido la argumentación relacionada con la eliminación del requisito de procedibilidad establecida en el artículo 7:1 del D.L. N° 813, el fundamento básico de dicha propuesta radica en que un elemento de convicción no puede ser considerado requisito de procedibilidad, puesto que, la consumación de los delitos tributarios precede al informe motivado, y no es que el informe motivado configure el delito tributario, sería un sinsentido afirmar ello, además, la naturaleza de los requisitos de procedibilidad están caracterizados por ser condiciones que concurren para consumir el delito. (Revisar Anexo 8: Proyecto de Ley).

La argumentación jurídica como hemos advertido es dar razones, fundamentar en favor de una postura, desarrollar las ideas, ayudado en datos e investigaciones, de tal manera que la tesis planteada sea consistente, y que pueda ser sostenida y defendida por la comunidad jurídica.

d) Estudio de Casos.

EISENHARDT (1989) concibe como: “una estrategia de investigación dirigida a comprender las dinámicas presentes en contextos singulares”, la cual podría tratarse del estudio de un único caso o de varios casos, combinando distintos métodos para la recogida

de evidencia cualitativa y/o cuantitativa con el fin de describir, verificar o generar teoría.
(Eisenhardt citado en MARTÍNEZ, 2006, p. 174).

Mediante este método se analizó las carpetas fiscales referidas a las investigaciones sobre los delitos tributarios, más precisamente, las disposiciones de formalización de investigación preparatoria y las sentencias condenatorias o absolutorias en casos judicializados, a fin de verificar el desarrollo de los requisitos de procedibilidad en los delitos tributarios.

3.4.2. LA TÉCNICA EN LA INVESTIGACIÓN JURÍDICA.

La técnica de la investigación jurídica, es el resultado del saber empírico - técnico persigue la aprehensión de datos para el conocimiento sistemático, genético o filosófico del Derecho, a cuyo efecto dota al sujeto cognoscente con todas las nociones y habilidades atinentes a la búsqueda, individualización y empleo de las fuentes de conocimientos jurídicos, de forma de obtener de ellas los datos concretos para su ulterior elaboración metodológica. Es un saber práctico al servicio de un saber científico.

Las técnicas utilizadas en la presente investigación:

1. Análisis de contenido
2. Revisión documental
3. Consulta Bibliográfica
4. Estudio de Caso
5. Parafraseo
6. Resumen

3.4.3. INSTRUMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN

“BERNARDO y CALDERERO (2000), consideran que los instrumentos es un recurso del que puede valerse el investigador para acercarse a los fenómenos y extraer de ellos información. Dentro de cada instrumento pueden distinguirse dos aspectos diferentes: una forma y un contenido. La forma del instrumento se refiere al tipo de aproximación que establecemos con lo empírico, y las técnicas que utilizamos para esta área. En cuanto al contenido, este queda expresado en la especificación de los datos concretos que necesitamos conseguir; se realiza, por tanto, en una serie de ítems que no son otra cosa que los indicadores bajo la forma de preguntas, de elementos a observar, etc.”. Recuperado en fecha 16 de enero del 2019, y disponible en: (<https://es.slideshare.net/oscarlopezregalado/instrumentos-de-investigación-9217795>).

Es así, que para alcanzar los objetivos propuestos en la investigación tanto de primer, segundo y tercer componente se utilizó los siguientes instrumentos:

1. Fichas de análisis de contenido.
2. Fichas de Revisión Documental.
3. Fichas bibliografías.
4. Fichas de Análisis de caso cualitativo.
5. Ficha textual.
6. Ficha de Resumen.

3.5. PROCEDIMIENTO DE INVESTIGACIÓN (PLAN DE RECOLECCIÓN DE DATOS).

El procedimiento que se adoptó para la recolección de datos es la siguiente:

Primero: Se seleccionó las fuentes (directas e indirectas) tanto bibliográficas como hemerográficas necesarias para proceder con la recolección de los datos requeridos, de las cuales se consideró las principales fuentes legislativos de nuestro ordenamiento jurídico peruano, iniciando con el análisis de la ley penal tributaria D.L. N° 813, donde están tipificadas los tipos penales en materia tributaria, y otros instrumentos legislativas, asimismo teorías, doctrina y jurisprudencia, así como textos de renombrados juristas en el tema objeto de la presente investigación.

En este punto hay que destacar que también se recurrió como fuente a los casos, esto es, a las carpetas fiscales, (Disposiciones de Formalización y sentencias penales), ello justamente para verificar el requisito de procedibilidad, la consumación de los delitos tributarios y, finalmente verificar el asunto de la supuesta doble persecución de los delitos tributarios.

Segundo: En el segundo paso como parte del desarrollo de la investigación, se elaboró los instrumentos de investigación jurídica, los mismos que ayudaron a almacenar los datos recabados a través de las técnicas de investigación, estos datos recabados nos sirvieron para construir el marco teórico de la investigación (base teórica) así como también se elaboró instrumentos para analizar y sistematizar la base fáctica del estudio. Las técnicas como análisis de contenido, análisis de caso y otros.

Tercero: Se seleccionó y aplicó las técnicas de investigación jurídica, de las cuales tenemos: análisis de contenido para analizar los datos recabados en los textos y páginas virtuales (libros y revistas en formato virtual pdf) sobre la problemática de los delitos tributarios, respecto de su persecución y consumación, desde las diferentes concepciones, el primer punto tiene que ver con el tratamiento del requisito de

procedibilidad, el segundo punto con la consumación del delito tributario e inicio de la persecución, y finalmente sobre la persecución simultánea.

La investigación tuvo dos momentos, un momento donde se problematiza sobre el requisito de procedibilidad y el momento consumativo de los tipos tributarios, y el segundo momento donde se plantea la solución concreta a la problemática advertida.

Cuarto: Los procedimientos señalados se realizaron con la finalidad de conseguir los objetivos propuestos, primero: Establecer si el informe motivado debe ser requisito procesal para ejercer la acción penal en los delitos tributarios; para ello justamente se utilizó la técnica y los instrumentos para sistematizar la información de los libros y las páginas virtuales en el marco teórico y los resultados de la investigación; segundo se planteó el siguiente objetivo: Analizar el momento de la consumación de los delitos tributarios artículo 1 a 5 del D.L. 813 y ésta debe ser condición suficiente para iniciar la persecución Penal, para este segundo componente se siguió el mismo procedimiento que lo establecido para el primer objetivo. Así también tenemos el tercer componente de estudio: Establecer si el concurso simultaneo entre el órgano administrativo y el proceso penal en la persecución y la sanción de los delitos tributarios atenta el principio de seguridad jurídica, ahora bien, la propuesta de solución que propone la investigación tiene que ver con plantear una formula legislativa a fin de eliminar el requisito de procedibilidad en los delitos tributarios, dado que este requisito procesal lo único que hace es dificultar la persecución penal.

Quinto: Finalmente, se procedió al análisis e interpretación de los datos obtenidos, ello considerando como parámetros, el sistema de unidades y componentes, por tratarse de una investigación de corte cualitativa.

El procedimiento en las investigaciones cualitativas, no es fija, porque esta dependerá y variará de acuerdo al tema materia de investigación y la habilidad del investigador - tesista, ocurre lo contrario en las investigaciones cuantitativas, donde se establece un procedimiento fijo y rígido, porque está condicionado a la prueba de hipótesis, en la cual se sigue una formula determinada. Las investigaciones jurídicas en su mayoría se enmarcan dentro de las investigaciones cualitativas.

IV. RESULTADOS Y DISCUSIÓN

En este ÚLTIMO CAPÍTULO de la investigación, lo que corresponde es debatir y analizar los puntos controvertidos o también llamados componentes o tópicos de la investigación; en suma, a todo ello, según el enfoque de la investigación cualitativa se denomina “ejes temáticos”. Inicia con el análisis teórico del tema, pasando por la verificación fáctica del problema basado en las decisiones judiciales - fiscales y formular una propuesta viable; asimismo, se analizó los planteamientos doctrinarios y jurisprudenciales, donde se verificó el desarrollo del requisito de procedibilidad en los casos concretos, ahora bien, el estudio se enmarca en el análisis de la PROBLEMÁTICA EN LA PERSECUCIÓN Y CONSUMACIÓN DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS Y LA REFORMA DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA; para tal efecto se consideró los siguientes componentes de estudio: 1.- El informe motivado para ejercer la acción penal en los delitos tributarios, 2.- La consumación de los delitos tributarios como condición básica para iniciar la persecución Penal, 3.- Concurso entre el órgano administrativo y el proceso penal en la persecución y la sanción de los delitos tributarios. Estos tres puntos son debatidos a la luz de toda la información que se ha recabado y sistematizado en el marco teórico del presente estudio.

En este apartado lo que se presenta son los productos significativos de la investigación, cada componente de investigación, implícitamente lleva varios interrogantes a la vez: ¿El informe motivado debe ser presupuesto procesal para ejercer la acción penal en los delitos tributarios?, ¿Cuándo se consuma los delitos tributarios contenido en los artículos 1 al 5 del D.L. 813 y ésta debe ser condición suficiente para iniciar la persecución Penal?, ¿El Concurso entre el órgano administrativo y el proceso penal en la persecución y la sanción de los delitos tributarios atenta el principio de

seguridad jurídica?, ¿Ante la comisión de un delito tributario quien debe investigar primero; el Ministerio Público o la SUNAT?, ¿Debe haber el agotamiento de la vía administrativa para investigar los delitos tributarios?, ¿Se vulnera la autonomía fiscal con el requisito de procedibilidad señalado en el artículo 7:1 del D.L. 813?, ¿Es necesario que exista requisito de procedibilidad en los delitos tributarios?, ¿El informe motivado es requisito de procedibilidad o elemento de convicción para acreditar el ilícito tributario?.

La importancia del estudio radica fundamentalmente en abordar la problemática que se suscita entorno a los delitos tributarios, uno de ellos tiene que ver con la errada consideración al informe Motivado como requisito de procedibilidad, ello no tiene una justificación dogmática, es más bien contraproducente al dificultar las formalizaciones de investigaciones, no hay forma que un elemento de convicción o una pericia científica sea requisito procesal para formalizar la investigación, al respecto se propone la eliminación de este requisito de procedibilidad. Asimismo, se debate sobre el inicio de la persecución penal de los delitos tributarios, ello tiene, una estrecha relación con la consumación de los delitos tributarios contenidos en el D.L. 813, porque la única condición para iniciar con la investigación preliminar es que el delito este consumado, dado que no existe ninguna cuestión previa que agotar, y la consumación de los delitos es verificable con la realización de los verbos típicos, finalmente se debate sobre la simultanea persecución de los delitos tributarios, aquí la primera cuestión es, quien debe iniciar con la persecución, la SUNAT o el Ministerio Público, o es que deben concurrir simultáneamente.

Estos son los puntos centrales que se ha debatido a lo largo de este capítulo cuarto de la investigación.

4.1. SUB CAPITULO N° 01.

4.1.1.- PRIMER COMPONENTE DEL EJE TEMÁTICO DE LA INVESTIGACIÓN.

4.1.1.1.- Establecer si el informe motivado debe ser requisito de procedibilidad para ejercer la acción penal en los delitos tributarios.

4.1.1.1.1.- ANÁLISIS DEL REQUISITO DE PROCEDIBILIDAD EN LOS DELITOS TRIBUTARIOS.

Discusión:

UNO. Desde una mirada crítica.

1.1.- Naturaleza jurídica de los requisitos de procedibilidad.

Los requisitos de procedibilidad con condiciones procesales para formalizar y continuar con la investigación preparatoria, es un impedimento procesal que se da cuando el delito para su configuración exige una condición, y cumplido esta condición se perfecciona el delito, y a partir de ello se habilita la acción penal. Si en caso que el Ministerio Público omita la observancia de este requisito, acarrea la nulidad de todo lo actuado hasta el momento que se cometió la omisión.

Es una condición necesaria para perfeccionar el delito, está prevista para algunos delitos que por su complejidad o naturaleza necesitan una condición para perfeccionarse. En suma; los requisitos de procedibilidad son las condiciones legales que deben cumplirse para ejercitar la acción penal en contra del probable responsable de una conducta típica.

Los requisitos de procedibilidad nos guste o no, condicionan el ejercicio de la acción penal y sin la concurrencia de este requisito no es posible promoverla. Son causas

procesales que impiden al fiscal que el delito se formalice y cumplido esta condición el Ministerio Público tiene expedito la causa para formalizar.

REGULACIÓN D.L. N° 813 LEY PENAL TRIBUTARIA

ARTÍCULO 7.- Requisito de procedibilidad.

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.

DOS.- Delitos donde se exige el requisito de procedibilidad.

El requisito de procedibilidad puede estar señalado en el mismo delito o en una ley extra - penal; llámese código civil, norma administrativa o en las leyes penales especiales, para ubicar hay que hacer una interpretación sistemática.

Ahora bien, expliquemos cómo funciona los requisitos de procedibilidad en diferentes delitos donde su exigencia es obligaría.

1.- En los delitos Promovidos por acción Penal Privada: la denuncia como requisito de procedibilidad.

La denuncia del agraviado constituye un requisito de procedibilidad para que el Ministerio Público pueda promover la acción penal, tal es el caso de las lesiones culposas leves, competencia desleal y delitos contra el sistema crediticio, en este último lo puede promover también el INDECOPI.

2.- En delitos de ejercicio mixto de la acción penal, cuando se requiere una autorización previa de la autoridad estatal, tal es el caso de los delitos Tributarios y cometidos por altos funcionarios; o, cuando la ley exige que una determinada autoridad emita pronunciamiento previo, en este caso tenemos los delitos contra la ecología o los

recursos naturales y el medio ambiente, delitos financieros y los delitos contra los derechos de autor y conexos, contra la propiedad industrial y contra el orden económico.

3.- En delitos de ejercicio público de la acción penal, tal es el caso del delito de omisión a la asistencia familiar (se exige la resolución judicial que establece la obligación, junto a la notificación debida bajo apercibimiento de ser denunciado), delito de quiebra fraudulenta (se exige la declaración de quiebra o estado de liquidación) y el delito de libramiento indebido (se exige que el agente sea informado de la falta de pago mediante protesto u otra forma documentada de requerimiento).

TRES.- Problemática del requisito de procedibilidad en los delitos tributarios.

Tal como se ha expuesto a lo largo de la presente investigación, el problema central está en considerar al informe motivado como un requisito de procedibilidad, nos preguntamos: ¿un informe motivado puede ser requisito de procedibilidad para continuar la investigación preparatoria? sostener que es un requisito de procedibilidad sería ir en contra de la naturaleza jurídica de los requisitos de procedibilidad, cómo se ha señalado un requisito de procedibilidad es una condición procesal para continuar con la investigación, pero el informe motivado o el peritaje que realiza la SUNAT no es una condición que configure el delito, sino, es un elemento de convicción para acreditar el delito tributario, entonces, la norma se equivoca al señalar al informe motivado como requisito de procedibilidad, no tiene sentido que un elemento de convicción sea requisito de procedibilidad.

Hay que tener en cuenta que el requisito de procedibilidad es un mecanismo necesario para establecer la consumación o la perfección del delito, trasladando al caso

concreto: ¿Un informe motivado configura el delito o es un elemento de convicción que acredita el delito? ahí está la problemática que aborda la investigación.

Dogmáticamente no es correcto lo previsto en el artículo 7.1 del Decreto Legislativo N° 813, al indicar que antes de formalizar la denuncia debe existir el informe motivado, este informe motivado se puede recabar tanto en la etapa preliminar como en la etapa de investigación formalizada, no es una condición *sine qua non* que se realice antes de la formalización de investigación preparatoria, incluso hay delitos tributarios que no necesariamente requieren de un informe motivado o de una pericia contable para determinar la comisión del delito tributario, es un sinsentido señalar como requisito de procedibilidad para los delitos tributarios.

CUATRO.- Legitimidad para denunciar el delito tributario.

Otra problemática que se advierte, es sobre la legitimidad para denunciar los delitos tributarios, la norma en su artículo 8 del Decreto Legislativo N° 813 señala que el Órgano Administrador del Tributo es la entidad facultada para denunciar los delitos tributarios ante el Ministerio Público, ¿El ciudadano común no puede denunciar?, desde nuestro punto de vista consideramos que la legitimidad para denunciar debe corresponder a todos los ciudadanos a través de la denuncia que parte, no esperar que la SUNAT sea la única entidad que denuncie y comunique al Ministro Público, el ciudadano debe estar facultado de denunciar los delitos tributarios directamente ante el Ministerio Público. Al respecto la Corte Suprema de Justicia de la República del Perú, también se ha pronunciado mediante el Acuerdo Plenario 2-2009/CJ-116, sobre regularización tributaria, en su fundamento 12°, donde se estableció como precedente vinculante que el delito tributario, desde la reforma de la LPT por el NCPP, en especial del artículo 8, es un delito de persecución pública a cargo del Ministerio Público, aunque con la necesaria intervención

de la autoridad administrativa tributaria. El ejercicio de la acción penal en los delitos de persecución pública le corresponde al Ministerio Público.

El Ministerio Público, como órgano autónomo, de oficio o a través de la denuncia de parte debe impulsar las investigaciones, y disponer los actos de investigación que correspondan y no estar atado a la actuación de la SUNAT, porque este último solo es competente en materia de faltas tributarias, y tiene las facultades sancionatorias para ello, ahora bien, procesar los delitos corresponde únicamente al Ministerio Público.

REGULACIÓN D.L. N° 813 LEY PENAL TRIBUTARIA

ARTÍCULO 8 del Investigación y promoción de la acción penal.

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.

CINCO.- Discusión sobre el Informe Motivado.

¿El informe motivado puede ser requisito de procedibilidad?, Primeramente deslindemos que es un informe motivado, el informe motivado es una prueba documental emitida por la SUNAT, esta prueba documental, en la fase de investigación preliminar o investigación preparatoria se utiliza como elemento de convicción para acreditar el delito tributario, en suma este informe motivado es un elemento probatorio que sirve para acreditar un delito, siendo esto así, la pregunta que debemos responder es: ¿Un elemento probatorio puede ser requisito de procedibilidad?, esa es la discusión central de la tesis.

El informe emitido por la SUNAT es considerado por un sector de especialistas como una prueba pre-constituida o también denominado como una pericia institucional, puesto que, será una prueba privilegiada para acreditar los delitos tributarios, el informe motivado tiene vital importancia, porque es emitida por un órgano fiscalizador del tributo, entonces esta prueba es sumamente importante para el procesamiento de los delitos tributarios.

Lo que no se comprende es, como una prueba documental puede ser considerado el requisito de procedibilidad, en todos los delitos existe una prueba privilegiada y justamente en los delitos tributarios la prueba privilegiada es este informe motivado, ello no quiere decir que sea un requisito de procedibilidad, porque los requisitos de procedibilidad son de naturaleza procesal, impositiva que sirve justamente para configurar o cerrar un tipo penal, pero como podemos advertir la pericia institucional o el informe motivado no es elemento del tipo, no es parte de la tipicidad de los delitos tributarios, sino es un elemento probatorio para acreditar este delito.

SEÍ.- ¿El informe motivado puede ser considerado condición objetiva de punibilidad?

La condición objetiva de punibilidad no forma parte de la tipicidad del delito, sino son aspectos que agravan o desaparecen la punibilidad de un determinado delito, ello puede ser por la cuantía o por la gravedad del hecho. Las condiciones objetivas de punibilidad son circunstancias ajenas a la voluntad y al conocimiento del agente, que afectan al tipo penal y condicionan la conveniencia de la tipificación de un hecho como delito, en merito a razones de política criminal. Su estudio le pertenece al derecho penal material. Como ejemplo se tiene, el artículo 1 de la Ley N° 28008, que regula los delitos aduaneros, señala que para que se configure el delito de contrabando no basta sustraer,

eludir o burlan el control aduanero ingresando mercancías del extranjero o extrayéndolas del territorio nacional, sino que es necesario que se cumpla con condición objetiva de punibilidad que es el valor de mercancías ingresadas o extraídas sin control aduanero superen un valor de las dos unidades impositivas tributarias (Ore, 2016, p. 389).

En este orden de ideas, teniendo en cuenta las ideas precedentes, cabe afirmar que el informe motivado emitido por la SUNAT, no es una condición objetiva de punibilidad, puesto que, no es un elemento que agrave o desaparezca la sanción penal, el informe motivado no tiene la capacidad de desaparecer el delito, lo que si hace es servir como un elemento probatorio para acreditar el delito.

¿Los delitos tributarios requieren necesariamente del informe motivado o pericia contable para su probanza?

Al respecto, los delitos tributarios pueden probarse sin necesidad de recurrir a los informes motivados o pericias contables, por ejemplo en delito regulado en el artículo 2.- a) del D.L N° 813, “Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar”, por ejemplo este delito se consuma únicamente con ocultar bienes o egresos para reducir el tributo, entonces no necesitamos una pericia contable para probar ello, solo tener conocimiento de aspectos básicos del derecho tributario.

Ahora bien, otro delito encontramos en el artículo 5 del D.L N° 813, “(...) el que estando obligado por las normas tributarias a llevar libros y registros contables:

- a. Incumpla totalmente dicha obligación.
- b. No hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables”.

De igual manera este delito no se prueba con el informe motivado de la SUNAT, sino con una constatación fiscal a la empresa para advertir si llevan o no libros contables y si están correctamente anotados las operaciones y los ingresos. Con ello concluimos que no todos los delitos tributarios merecen ser probadas con una pericia contable. En todo caso esta pericia contable puede ser ordenado en cualquier momento de la investigación preparatoria por el fiscal del caso, es en esta línea que sostenemos que el informe motivado no puede ser un requisito de procedibilidad.

SIETE: Análisis cualitativo de los casos (Disposiciones Fiscales)

CUADRO 2: ANÁLISIS DE CASO I

CASO : N° 1218-2014 (Código Procesal Penal)	
Órgano Persecutor: 2° Segunda Fiscalía Provincial Penal Corporativa de Sede - Puno.	
DELITO: 1.- Defraudación Tributaria-Artículo 1 de la Ley Penal Tributaria - D.L. 813	
INVESTIGADA: Rosario Meza Almonte y otra	AGRAVIADO: Estado Peruano
Pieza procesal objeto de análisis	Disposición de Formalización
Estado a la fecha	Con sentencia condenatoria
<p>Disposición Fiscal N° 04 (09-04-2015) Sobre el requisito de procedibilidad establecida en el D.L. N° 813 - Ley penal Tributaria.</p> <p>En el presente caso no existe el informe motivado exigido por la ley penal Tributaria, incumpléndose de esta forma dicho requisito de procedibilidad, es decir, se formalizó sin OBSERVAR del informe motivado que debió remitir la SUNAT.</p>	

CUADRO 3: ANÁLISIS DE CASO II

CASO : N° 038-2008 (Código de Procedimientos Penales) - Referencial	
Órgano jurisdiccional: 2° Segunda Fiscalía Penal Superior de Sede - Juliaca.	
DELITO: 1.- Defraudación Tributaria (ocultamiento de ingresos) - Artículo 2 de la Ley Penal Tributaria - D.L. 813	
INVESTIGADO: Roberto Rodolfo Aracayo Valencia y otros	AGRAVIADO: Estado Peruano
Pieza procesal objeto de análisis	Acusación Fiscal
Estado a la fecha	Con sentencia condenatoria
<p>Acusación Fiscal N° 206 (19-08-2010) Sobre el requisito de procedibilidad establecida en el D.L. N° 813 - Ley penal Tributaria. En el presente caso existe el informe motivado exigido por la ley penal Tributaria, cumpliéndose de esta forma dicho requisito de procedibilidad, es decir, se formalizó con OBSERVAR del informe motivado que debió remitir la SUNAT.</p>	

CUADRO 4: ANÁLISIS DE CASO III

CASO : N° 214-2013 (Código Procesal Penal)	
Órgano Persecutor: 1° Segunda Fiscalía Provincial Penal Corporativa de Sede - Puno.	
DELITO: 1.- Defraudación Tributaria-Artículo 1 de la Ley Penal Tributaria - D.L. 813	
INVESTIGADO: Ricardo Félix Flores Ticona y otros	AGRAVIADO: Estado Peruano
Pieza procesal objeto de análisis	Disposición de Archivo
Estado a la fecha	Archivo Definitivo
<p>Disposición Fiscal N° 04 (09-04-2015) Sobre el requisito de procedibilidad establecida en el D.L. N° 813 - Ley penal Tributaria. En el presente caso no existe el informe motivado exigido por la ley penal Tributaria, además de ello, el archivo del caso obedece fundamentalmente a la falta de elementos de convicción, el fiscal no ha dispuesto actos de investigación.</p>	

CUADRO 5: ANÁLISIS DEL CASO IV

CASO : N° 1218-2014 (Código Procesal Penal)	
Órgano jurisdiccional: 2° Segunda Fiscalía Provincial Penal Corporativa de Sede - Juliaca.	
DELITO: 1.- Defraudación Tributaria - Artículo 1 de la Ley Penal Tributaria - D.L. 813	
INVESTIGADO: Mauro Emiliano Jaila Sucasaca y otra	AGRAVIADO: Estado Peruano
Pieza procesal objeto de análisis	Disposición de Archivo Preliminar
Estado a la fecha	Archivo Definitivo
Disposición Fiscal N° 04 (09-04-2015) Sobre el requisito de procedibilidad establecida en el D.L. N° 813 - Ley penal Tributaria. En el presente caso existe el informe motivado exigido por la ley penal Tributaria, y justamente este elemento de convicción ha sido determinante para archivar la presente causa, en ella se advierte que no se puede determinar la defraudación.	

CUADRO 6: ANÁLISIS DE CASO V

CASO : N° 5312-2013 (Código Procesal Penal)	
Órgano jurisdiccional: 2° Segunda Fiscalía Provincial Penal Corporativa de Sede - Puno.	
DELITO: 1.- Defraudación Tributaria-Artículo 1 de la Ley Penal Tributaria - D.L. 813	
INVESTIGADO: Victoriano Apaza Mamani y otra	AGRAVIADO: Estado Peruano
Pieza procesal objeto de análisis	Disposición de Formalización
Estado a la fecha	Con sentencia condenatoria
Disposición Fiscal N° 04 (09-04-2015) Sobre el requisito de procedibilidad establecida en el D.L. N° 813 - Ley penal Tributaria. En el presente caso no existe el informe motivado exigido por la ley penal Tributaria, incumpléndose de esta forma dicho requisito de procedibilidad, es decir, se formalizó sin OBSERVAR del informe motivado que debió remitir la SUNAT.	

4.2. SUB CAPITULO N° 02.

4.2.1. SEGUNDO COMPONENTE DE LA UNIDAD DE INVESTIGACIÓN.

4.2.1.1. *Analizar el momento de la consumación de los delitos tributarios artículo 1 al 5 del D.L. N° 813 y ésta debe ser condición suficiente para iniciar la persecución Penal.*

4.2.1.2. ANÁLISIS DE LA CONSUMACIÓN DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS.

Discusión:

UNO. - Criterios establecidos la doctrina y la jurisprudencia.

1.1.- ¿Cómo se consuma los delitos tributarios?

En este apartado se aborda el momento que se consuman los delitos tributarios y el inicio de la persecución penal, precisando que los delitos tributarios están regulados en los artículos 1 al 5 del D.L. N° 813, denominada ley penal tributaria.

Aquí se pone en tela de juicio la consumación de cada uno de los delitos tributarios iniciando desde el artículo 1 y terminando en el artículo 5-D del mencionado Decreto Legislativo, si analizamos superficialmente los tipos tributarios, en apariencia no habría mucha discusión en este tópico, sin embargo, analizando cada uno de los delitos se advierte que la consumación o el momento consumatorio de los delitos tributarios difiere del uno al otro, puesto que, hay delitos de resultado y otro grupo de delitos que son de peligro, entonces, lo que se realiza es desarrollar qué delitos son de resultado y qué delitos son de peligro. Asimismo, aquí entra a tallar los delitos de infracción de deber, que es un planteamiento sumamente respetable, dado que, el ciudadano al no tributar está incumpliendo una obligación tributaria.

1.2.- Importancia de determinar los Delitos Tributarios

Desarrollar la consumación de los delitos tributarios es sumamente importante, porque ello determinará el inicio de la persecución penal, hay algunos que sostienen erradamente que la persecución penal debe iniciarse una vez emitido el informe motivado de la SUNAT, esta concepción es errada porque, la persecución del delito debe iniciarse desde el momento que se consuma y no se puede estar esperando que haya un elemento probatorio para recién iniciar la persecución del delito, el Ministerio Público una vez tomado conocimiento de la consumación del delito sea de oficio o a través de la denuncia de parte debe iniciar con la persecución penal y disponer los actos de investigación y si fuera posible formalizar y una vez recabado los elementos de convicción complementarios proceder con la acusación correspondiente.

DOS.- Delitos de resultado

Los delitos de resultado se consuman no solamente con la lesión del bien jurídico sino con la causación de un resultado concreto, la comisión de este tipo de delitos necesariamente ocasiona un perjuicio económico en el Estado peruano, tratándose de delitos tributarios el agraviado son todos los ciudadanos peruanos y como tal el delito perjudica económicamente al Estado peruano.

Son delitos de resultado aquellos tipos cuyo contenido consiste en la producción de un efecto. La producción de ese resultado constituye la consumación formal del tipo, es importante precisar que la consumación de un delito de resultado se da cuando se produce el resultado objetivamente verificable, por ejemplo, un resultado típico sería el desfalco económico en un delito de peculado, las lesiones de una persona en un delito de lesiones leves o la muerte de una persona en un delito de homicidio, esos son los resultados que configuran y dan por consumado los delitos de resultado.

Ahora bien, respecto a los delitos tributarios tenemos que señalar que son delitos de resultado, porque el tipo penal exige que debe de acreditar cuanto es el monto que se ha dejado de tributar al Estado, a ello se denomina el perjuicio económico al Estado, que se ha producido como consecuencia de haber incumplido con la obligación tributaria que nos incumbe a todos los ciudadanos peruanos que tenemos negocios.

TRES.- Delitos de peligro

Los delitos de peligro son aquellas que únicamente ponen en eminente riesgo el bien jurídico, mas no se exige la producción de un resultado concreto, estos delitos son punibles y se justifican desde la política criminal con el argumento de prevenir el delito en la causación de resultados graves y enfrentar la seguridad pública. Los delitos de mera actividad, son aquellos cuya descripción y contenido material se agota en la realización de una conducta, sin que se exija la producción de un resultado distinto del comportamiento mismo. Un ejemplo clásico de ellos está representado por el delito de conducción en estado de ebriedad.

Los delitos de peligro se clasifican a su vez, en delitos de peligro concreto y los delitos de peligro abstracto, cuya diferencia es importante destacar:

1. Delitos de peligro concreto: Los delitos de peligro concreto son aquellos en los que la ley expresamente requiere que el resultado de la acción sea de peligro. El tipo requiere como resultado la proximidad de una concreta lesión. El peligro concreto es el resultado típico. Serán relevantes las circunstancias conocidas o cognoscibles por el autor del hecho en el momento de su comisión, y si era previsible la causación de un resultado lesivo para el bien jurídico de acuerdo con el saber nomológico.

2. Delitos de peligro abstracto: Los delitos de peligro abstracto son aquellos en los cuales no se requiere expresamente la efectiva situación de peligro, sino que el

fundamento de su castigo es que normalmente suponen un peligro. Basta, por lo tanto, la peligrosidad de la conducta. Se castiga una acción típicamente peligrosa. La peligrosidad de la conducta que se exige es ex ante; si ex post se produce el peligro concreto o no, es irrelevante. Esta clase de delitos plantea problemas de compatibilidad constitucional. Pero como se ha sostenido la criminalización de este tipo de delitos está justificado por la política criminal.

CUATRO.- Bien jurídico protegido en los delitos tributarios

Respecto a este tópico la doctrina se ha dividido en dos posiciones, una de las posturas de mayor aceptación es la tesis patrimonialista, donde señala que el bien jurídico que se protege con los delitos tributarios es el patrimonio del Estado, “patrimonio de la hacienda pública”, evidentemente el incumplimiento de una obligación tributaria, afecta el ingreso de la tributación al Estado, y por ende el Estado se ve disminuida en su presupuesto disponible para la reinversión en obras públicas. Nosotros coincidimos con esta tesis patrimonialista, en el entendido que expresa de manera coherente que al tipificar los delitos tributarios se cautela el presupuesto del Estado, el equilibrio del sistema financiero, toda vez, que ante el desequilibrio económico los afectados somos los ciudadanos.

Por otro lado, existe la tesis de la “función tributaria”, mediante esta postura se concibe, “como una simple actividad de la Administración encaminada a gestionar los tributos a través de un procedimiento determinado. Es mérito de un destacado especialista en Derecho tributario, PÉREZ Royo, el haber formulado por vez primera esta tesis, partiendo de un concepto (no siempre unívoco, por cierto) elaborado en la Ciencia del Derecho tributario y afirmando en concreto que "la protección penal (al menos en los delitos tributarios) se dispensa a la Hacienda, considerada no como conjunto patrimonial, sino como titular de funciones públicas, concretamente de la función tributaria, en cuanto

concepto general que resume la posición en que el ordenamiento coloca a la Administración para la defensa del interés público relativo a la efectiva actuación de las normas tributarias". (Martínez-Buján, s/f p. 56).

CINCO.- Delito de defraudación Tributaria.

El tipo base del delito de defraudación tributaria, está prevista en el artículo 1 del D.L. N° 813 - Ley penal especial tributaria, este tipo penal criminaliza la conducta de dejar de pagar en todo o en parte los tributos que están establecido en la ley, siendo esto así, podemos advertir que este tipo penal es un delito de resultado, se tiene que acreditar cuanto es el monto que el ciudadano ha dejado de pagar a la SUNAT, con ello se consuma el delito.

Para ser más precisos, la consumación del delito se produce cuando el agente deja de cumplir con la obligación tributaria, parcialmente o en forma total, desde ese momento se habilita su persecución penal.

ARTÍCULO 1.

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

SEÍIS.- Modalidades del delito de defraudación tributaria

Las modalidades del delito de defraudación tributaria están reguladas en el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 813, básicamente la norma hace alusión a dos grandes modalidades.

La primera modalidad penaliza aquella conducta de ocultar bienes o consignar pasivos falsos con la finalidad de anular o reducir el tributo, la consumación de este delito se da en el momento que se realiza el acto de ocultar ingresos o consignar pasivos falsos, y que estas deban ser idóneos para anular un tributo o reducir el pago de dicho tributo, para su consumación no exige la efectiva anulación del tributo o la reducción del tributo, lo que si señala la norma es que, la conducta o los actos realizados por el agente tienen que ser idóneos con esa finalidad de anular o reducir el tributo, caso contrario estaremos ante un supuesto de atipicidad. Desde nuestra perspectiva consideramos que estamos ante un delito de peligro concreto.

La segunda modalidad, tipifica la conducta de no entregar al acreedor tributario las retenciones y las percepciones dentro del plazo de ley, estamos ante un típico delito de infracción del deber, la consumación de efectúa cuando el agente no cumple con dar cuenta sobre las percepciones y retenciones a la autoridad competente dentro del plazo de ley, estamos ante un delito de peligro abstracto.

ARTÍCULO 2.

Son modalidades de defraudación tributaria reprimidas con la pena del Artículo anterior:

1. Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar.
2. No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes.

SIETE.- Agravantes del delito de defraudación tributaria

El artículo 4 del Decreto Legislativo, regula dos supuestos de agravación del delito de defraudación tributaria. La primera conducta punible es obtener beneficios tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de dichos beneficios. No hay dificultades para determinar que este delito es un delito de resultado, porque exige un resultado concreto de obtener beneficios tributarios como exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, en consecuencia, estamos ante un delito de resultado.

En cuanto a la segunda conducta típica, de provocar dolosamente o simular estado de insolvencia, también es un delito de resultado concreto, porque se tiene que causar un estado de insolvencia y como consecuencia de este estado de insolvencia hacer imposible el cobro de tributos, solo así se consuma el delito.

ARTÍCULO 4.

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

1. Se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos.
2. Se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos.

OCHO.- Incumplimiento de llevar los libros y registros contables

Los delitos tipificados a partir del artículo 5 del D.L. N° 813, Ley Penal Tributaria, son delitos de peligro, puesto que criminaliza los incumplimientos de las normas administrativas, por ejemplo incumplir con llevar los libros y registros contables, no anotar operaciones, cuentas, o destruir los libros y registros contables, los delitos previstos en este tipo penal son delitos de peligro abstracto, además de constituir faltas administrativas puede generar diversas consecuencias económicas para el Estado.

“ARTÍCULO 5.

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

1. Incumpla totalmente dicha obligación.
2. No hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables.
3. Realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables.
4. Destruya u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación”.

NUEVE.- Proporcionar información falsa

La conducta punible en el artículo 5-A, es que el agente debe proporcionar información falsa con ocasión de la inscripción o modificación de datos en el Registro Único de Contribuyentes, como se puede verificar es un delito de peligro concreto, proporcionar información para inscribir o modificar datos del RUC. Cabe precisar que este delito puede entrar en concurso con el delito de falsedad ideológica, y para deslindar

esta situación tenemos que recurrir al contexto en donde se comete los delitos antes referidos.

“ARTÍCULO 5-A.

Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que a sabiendas proporcione información falsa con ocasión de la inscripción o modificación de datos en el Registro Único de Contribuyentes, y así obtenga autorización de impresión de Comprobantes de Pago, Guías de Remisión, Notas de Crédito o Notas de Débito”.

DIEZ.- Almacenar bienes en lugares diferentes al domicilio fiscal.

La conducta de almacenar bienes para su distribución, comercialización, transferencia u otra forma de disposición, cuyo valor total supere las 50 Unidades Impositivas Tributarias, en lugares no declarados como domicilio fiscal, en el plazo de ley, constituye un delito de peligro abstracto, porque estamos ante una obligación impuesta por la ley, que puede generar diversas consecuencias económicas en el Estado.

“ARTÍCULO 5-B.

Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que estando inscrito o no ante el órgano administrador del tributo almacena bienes para su distribución, comercialización, transferencia u otra forma de disposición, cuyo valor total supere las 50 Unidades Impositivas Tributarias (UIT), en lugares no declarados como domicilio fiscal o establecimiento anexo, dentro del plazo que para hacerlo

fijen las leyes y reglamentos pertinentes, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes.

Para este efecto se considera:

- a) Como valor de los bienes, a aquél consignado en el (los) comprobante(s) de pago. Cuando por cualquier causa el valor no sea fehaciente, no esté determinado o no exista comprobante de pago, la valorización se realizará teniendo en cuenta el valor de mercado a la fecha de la inspección realizada por la SUNAT, el cual será determinado conforme a las normas que regulan el Impuesto a la Renta.
- b) La Unidad Impositiva Tributaria (UIT) vigente a la fecha de la inspección a que se refiere el literal anterior”.

ONCE.- Vender comprobantes de pago y otros.

Como podemos advertir estos son delitos de infracción del deber por excelencia, lo que se criminaliza son incumplimientos de normas emitidas por la administración tributaria. La conducta criminalizada es vender todo tipo de instrumentos que sirvan para cometer los delitos tributarios, y claramente advertimos que estamos ante un delito de peligro abstracto, porque el incumpliendo de estas podría acarrear infinidad de consecuencias para la hacienda pública.

“ARTÍCULO 5-C.

Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa, el que confeccione, obtenga, venda o facilite, a cualquier título, Comprobantes de Pago, Guías de Remisión,

Notas de Crédito o Notas de Débito, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria”.

DOCE.- Agravantes de los delitos previstos en los artículos 1 y 2 del D.L. 813

- Ley penal tributaria.

A diferencia de los artículos precedentes analizados, lo previsto en este artículo ya no expresa “conductas típicas o modalidad típica”, sino lo que se expresa son las agravantes de los delitos tipificados en los artículos 1 y 2 de la ley penal tributaria, materializada en el Decreto Legislativo N° 813, y estas agravantes están conformadas por tres rubros: A.- La utilización de las personas jurídicas, esta agravante es importante, porque incluye a la nueva forma de criminalidad, esto es, realizado por las personas jurídicas y con mayor razón en los delitos tributarios. B.- La segunda agravante está referida al monto del tributo dejado de pagar a la SUNAT, y pone como límite las 100 UIT, si el tributo supera este monto estará configurado la agravante. C.- Esta última agravante está referida a que el agente forme parte de la organización criminal, es importante que haya sido agregada esta agravante, toda vez, que de un tiempo a esta parte, las organizaciones criminales a través de las personas jurídicas o personas naturales cometen delitos tributarios a escala mayor incluso a escala trasnacional, capturando organismos públicos, como el poder judicial, el poder ejecutivo y las entidades públicas claves que tiene que ver con el asunto de la tributación, es coherente que se haya incluido como un agravante para intensificar la penalidad cometida en los artículos 1 y 2 del Decreto Legislativo N° 813 - Ley Penal Tributaria.

“ARTÍCULO 5-D.

La pena privativa de libertad será no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa, si en las conductas tipificadas en los artículos 1 y 2

del presente Decreto Legislativo concurren cualquiera de las siguientes circunstancias agravantes:

- 1) La utilización de una o más personas naturales o jurídicas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero deudor tributario.
- 2) Cuando el monto del tributo o los tributos dejado(s) de pagar supere(n) las 100 (cien) Unidades Impositivas Tributarias (UIT) en un periodo de doce (12) meses o un (1) ejercicio gravable.

Para este efecto, la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) a considerar será la vigente al inicio del periodo de doce meses o del ejercicio gravable, según corresponda.

- 3) Cuando el agente forme parte de una organización delictiva”.

TRECE.- La consumación como único requisito para iniciar la persecución penal por parte del Ministerio Público.

El planteamiento que se sostiene a través de la presente investigación es que el único requisito para iniciar la persecución penal es la consumación del delito, no puede haber obstáculo, sea de carácter procesal o material que impida la persecución penal, razón por la que planteamos incluso la derogación del artículo 7.1 del Decreto Legislativo N° 813, porque ésta, con el nombre de requisito de procedibilidad, obstaculiza o impide a que el fiscal pueda perseguir eficazmente el delito tributario, porque muchas veces, cuando se solicita a la SUNAT a fin de que realice el informe motivado, está demora en remitir dicho informe o en el peor de los casos, ya no remite dicho informe motivado y esto dificulta al Ministerio Público a que formalice la causa.

Asimismo, tenemos que señalar que el artículo 7.1 del Decreto Legislativo 813 vulnera la autonomía que tiene el Ministerio Público de recabar el peritaje contable que determina la deuda tributaria, sea está en la fase de investigación preliminar o en la fase

de investigación preparatoria, no podemos obligarle al Ministerio Público a que actúe dicho elemento de convicción en fase de investigación preliminar, puesto que, el Ministerio Público tiene autonomía otorgada por la constitución, no puede una norma de inferior jerarquía obligar al Ministerio Público, sino que este último tiene la libertad, y discrecionalidad de acuerdo a su estrategia de actuar o no y en la fase que corresponda los elementos de convicción.

4.3. SUB CAPITULO N° 03.

4.3.1. TERCER COMPONENTE DE LA UNIDAD DE INVESTIGACIÓN.

4.3.1.1. *Establecer si el concurso simultaneo entre el órgano administrativo y el proceso penal en la persecución y la sanción de los delitos tributarios atenta el principio de seguridad jurídica.*

4.3.1.2. Persecución del delito tributario.

Discusión: ¿La posible concurrencia simultanea entre el órgano administrativo y el proceso penal en la persecución y la sanción de los delitos tributarios atenta el principio de seguridad jurídica?

UNO.- Planteamiento de la discusión.- La problemática surge por la aparente doble persecución que se da en los delitos tributarios, el debate se da en el siguiente contexto: ante un delito tributario (consumado) debe intervenir la SUNAT para su investigación correspondiente o debe intervenir directamente el Ministerio Público para investigar y procesar. La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, tiene por finalidad fiscalizar la tributación de los agentes obligados, y ante el incumplimiento de la tributación, el ente fiscalizador impone las sanciones correspondientes que van desde la multa hasta las medidas de suspensión de la actividad comercial de las empresas, y sobre todo, el órgano fiscalizador tiene la obligación de

informar de los estos presuntos delitos tributarios al Ministerio Público. Ahora bien, el Ministerio Público de oficio o de parte inicia con la investigación de la presunta comisión de los delitos, para ello lo único que requiere es una sospecha simple, una noticia criminal, hasta aquí, aparentemente no hay ningún inconveniente, sin embargo, la problemática surge, cuando la SUNAT impone una sanción de Multa ante una infracción tributaria, y este mismo hecho es investigado por el Ministerio Público y luego procesado, el Juez impone una pena privativa de libertad y una pena de multa, ¿Existe compatibilidad entre estas dos sanciones respecto a la multa?, ¿Se da una sustracción de la materia? O una ¿doble sanción?, ¿se afecta el principio Non bis in ídem?, esta es la problemática que se aborda en este último tópico de estudio.

DOS.- Ante un hecho con características de delito tributario: ¿Quién debe intervenir para investigar SUNAT o Ministerio Público?

Ante un hecho que tiene características de un delito tributario, es decir ante la existencia de una sospecha simple de la comisión de un delito tributario, el ente competente para procesar la investigación es el Ministerio Público, porque constitucionalmente es él ente encargado de investigar los delitos de persecución pública o delitos de persecución semi - pública, como es el caso de los delitos tributarios y la pregunta que nos planteamos es: ¿En qué situaciones interviene la SUNAT?

Debemos destacar que la SUNAT no puede intervenir ante la comisión de delitos, es decir, la SUNAT no puede perseguir, investigar o procesar un delito tributario, la competencia asignada para la SUNAT es perseguir y procesar las faltas tributarias, que es una categoría menor que un delito tributario, si bien tienen similitudes, pero son diferentes, de tal manera que la SUNAT tiene todas las prerrogativas, todas las facultades

para sancionar al agente que ha cometido una falta tributaria, más no así al agente que cometió el delito.

La SUNAT interviene como un órgano de Auxilio, para investigar los delitos tributarios, precisando que actúa solo como un órgano de Auxilio que ayuda al Ministerio Público que es el ente encargado de perseguir estos delitos y la forma cómo interviene es realizando por ejemplo emitiendo el famoso informe motivado que es una documental sumamente importante para acreditar los delitos tributarios, de ahí su importancia de la SUNAT como órgano de Auxilio.

TRES.- ¿Debe agotarse la vía administrativa para iniciar con la persecución de un delito tributario?

La pregunta que realiza la investigación es fundamental y la respuesta que plantea la investigación es que la vía administrativa no tiene por qué agotarse para iniciar con la persecución y el procesamiento de los delitos tributarios, porque no hay norma procesal que así lo diga o impida que un delito pueda procesarse sin agotarse la vía administrativa.

No debe agotarse la vía administrativa por una razón sencilla, como hemos señalado líneas arriba, la SUNAT únicamente persigue faltas administrativas o faltas tributarias, los mismos que están regulados en el Código Tributario y son competentes para ello, mientras que los delitos tributarios son perseguidos por el Ministerio Público, entonces no hay compatibilidad entre lo que persigue la SUNAT y lo que persigue el Ministerio Público, razón por la que no puede exigirse un agotamiento previo para iniciar la persecución penal, porque ambas son independientes.

Tal como hemos referido en el segundo componente de la investigación, el único requisito para iniciar la investigación por un delito tributario es la sospecha simple de la

comisión del delito, no existe otro requisito, si bien son delitos especializados en la que el fiscal fácilmente no puede afrontar el caso para ello tiene un órgano de auxilio llamado SUNAT, quien a través de su informe motivado determina la deuda tributaria, o el tributo que se ha evadido, lo que el Ministerio Público hace o debe hacer es nombrar un perito contador para determinar cuál es el monto o la deuda a pagar qué ha dejado de pagar el agente, entonces no hay forma de alegar que el informe motivado puede ser un requisito de procedibilidad.

CUATRO.- La SUNAT como órgano fiscalizador y persecutor de las faltas tributarias.

La SUNAT es el órgano que fiscaliza el pago de los tributos por parte de los agentes obligados, pero al mismo tiempo también tiene la facultad de perseguir aquellos incumplimientos tributarios que tienen la naturaleza de faltas tributarias, entonces podemos sostener que la SUNAT si bien es un Órgano fiscalizador, también es un órgano que persigue y sanciona las faltas tributarias.

Esta entidad del Estado es sumamente importante, porque gracias a la eficacia de esta entidad, habrá una adecuada recaudación para la hacienda pública, de tal manera que el Estado tendrá dinero para ejecutar las obras correspondientes, porque si esta entidad falla en la fiscalización habrá muchos agentes evasores y el desborde de la informalidad, entonces, depende mucho de esta entidad que la recaudación tributaria sea efectiva.

Refiriéndonos a las sanciones que se impone, tenemos que decir, que la SUNAT puede imponer una multa al agente obligado, puede imponer una sanción de suspensión temporal, puede clausurar definitivamente, estas son las sanciones que puede imponer como un órgano administrativo.

Es importante precisar que su rol ante la comisión de un delito es comunicar ese hecho al Ministerio Público, esa es su obligación principal, ante la comisión de un delito no puede ponerse a investigar, si no lo que debe hacer es comunicar inmediatamente al Ministerio Público tal hecho, para que esta entidad investigue el delito tributario.

CINCO.- El Ministerio Público como único órgano persecutor de los delitos tributarios.

El artículo 11 de la Ley Orgánica del Ministerio Público, Decreto Legislativo N° 052, señala: 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 aquéllos contra los cuales la ley la concede expresamente.

Siendo esto así, el único ente autorizado para perseguir los delitos tributarios es el Ministerio Público, ante la sospecha de la comisión de un delito tributario debe el Ministerio Público intervenir, incluso de oficio para perseguir, no cabe la afirmación de qué ante la comisión de un delito tributario el primero que debe intervenir es la SUNAT, esa concepción es errada, porque constitucionalmente, el único facultado que persigue el delito es el Ministerio Público.

Por otro lado, tenemos que señalar que el Ministerio Público es un órgano autónomo y como tal puede realizar actos de investigación en el momento que decida, el ente persecutor desarrolla toda una estrategia para su investigación y no podemos exigir al Ministerio Público que actúe tal o cual prueba en la etapa preliminar, pues es libertad del Ministerio Público escoger el momento para disponer un acto de investigación y está en su plena libertad, disponer un peritaje contable para determinar cuál es el monto de la deuda tributaria dejado de pagar por un agente, así como no podemos obligarle que

formalice la investigación tampoco podemos obligarle de decir que debe actuar tal o cual prueba para formalizar la investigación.

Además, hay que precisar, que el Ministerio Público en la fase de investigación preliminar lo único que debe realizar, conforme el Código Procesal Penal son aquellos actos urgentes e inaplazables, no puede realizar otros actos de investigación que no sean urgentes e inaplazables, ello por mandato del Código Procesal Penal y sobre todo aquellos actos irreproducibles nos preguntamos: ¿El informe motivado es un acto urgente e inaplazable e irreproducible? el peritaje contable se puede actuar o se puede disponer su realización sin problemas en la fase de investigación preparatoria con la finalidad de acusar por la comisión de un delito tributario.

Finalmente, consideramos que este tópico, referido a la aparente doble persecución del delito tributario ha sido debidamente ya zanjado, tanto la SUNAT y el Ministerio Público tienen competencias diferentes y facultades distintas y no podemos hablar de una doble persecución del delito tributario ni de una doble persecución de una falta tributaria, cada uno tiene sus propios canales para procesar y sancionar, con respecto a las faltas el órgano competente para sancionar será la SUNAT, mientras que para los delitos tributarios el órgano competente para sancionar será el órgano jurisdiccional siguiendo el debido proceso que corresponde.

V. CONCLUSIONES

PRIMERA: El informe motivado no debe ser requisito de procedibilidad para la persecución de los delitos tributarios, ahora bien, los delitos tributarios contenidos en el D.L. N° 813, son de consumación diversa, tal es así que el Artículo 1° - tipo base del delito de defraudación tributaria es un delito de resultado, mientras que los delitos previstos en el Artículo 5°, Artículo 5°-B y el Artículo 5°-C, son de peligro abstracto; por su parte el Artículo 5°-A es un delito de peligro concreto. No existen investigaciones paralelas realizadas por la entidad fiscalizadora (SUNAT) y el Ministerio Público, y la posterior sanción, tanto en sede administrativa y penal que vulneren el principio de seguridad jurídica.

SEGUNDA: El informe motivado no debe ser requisito de procedibilidad para la persecución de los delitos tributarios, porque la configuración de estos delitos no depende de un informe técnico, menos con agotar la vía administrativa, sino con la realización de las conductas exigidas por los verbos rectores de los tipos penales contenidas en los artículos 1 al 5-C del D.L. N° 813 - Ley Penal Tributaria, de tal manera que el requisito de procedibilidad señalado en el artículo 7:1, no responde a un análisis lógico, dado que un elemento de convicción no puede ser un requisito de procedibilidad.

TERCERA: Los delitos tributarios contenidos en el D.L. N° 813 son de configuración diversa, algunos se consuman cuando se realiza el resultado exigido de haber dejado de tributar al Estado y otros se consuman con la sola producción del peligro concreto, ello se verifica con la idoneidad de los documentos falsificados para la defraudación económica al Estado, tal es así que el Artículo 1° - tipo base del delito de defraudación tributaria es un delito de resultado, mientras que los delitos previstos en el Artículo 5°,

Artículo 5°-B y el Artículo 5°-C, son de peligro abstracto; por su parte el Artículo 5°-A es un delito de peligro concreto.

CUARTA: No existen investigaciones paralelas o simultaneas realizadas por la entidad fiscalizadora (SUNAT) y el Ministerio Público, en el procesamiento y establecimiento de las sanciones tanto en sede administrativa y penal se dan de manera independiente, de tal manera que no existe ninguna vulneración al principio de seguridad jurídica, la SUNAT es competente para sancionar las faltas tributarias contenidas en el Código Tributario, mientras que los delitos tributarios son sancionadas por el órgano jurisdiccional.

VI. RECOMENDACIONES

PRIMERA: Se recomienda a los legisladores (congresistas de la República) y las entidades que tiene iniciativa legislativa (Colegios de abogados) a fin de que propongan un PROYECTO DE LEY para derogar el artículo 7:1 del Decreto Legislativo N° 813 - Ley Penal Tributaria, por obstaculizar innecesariamente la investigación preparatoria, y ser contrario a la naturaleza jurídica de los requisitos de procedibilidad. Un elemento de convicción o un medio probatorio no puede ser considerado requisito de procedibilidad, asimismo, este acto de investigación puede ser ordenado por la fiscalía, tanto en la fase de investigación preliminar como en la fase de investigación preparatoria según las estrategias de investigación, y finalmente, es preciso señalar que una ley no puede estar por encima de la constitución que establece la autonomía del Ministerio Público en la persecución del delito.

SEGUNDA: Se recomienda reformar parcialmente el artículo 8 del Decreto Legislativo N° 813 - Ley Penal Tributaria, toda vez, que para efectos de iniciar la investigación por un delito tributario el acto de comunicar la noticia criminal no puede ser facultad exclusiva del Órgano Administrador del Tributo (SUNAT) sino también debe hacerse extensivo a toda las entidades que directa o indirectamente tiene que ver con el control de la tributación, como por ejemplo las notarías que exigen el pago del impuesto de alcabala que grava la transferencia de un bien inmueble, para la celebración de los actos jurídicos.

El artículo 8 del D.L. 813 debe reformarse de la siguiente manera:

El Órgano Administrador del Tributo o la entidad encargada de verificar el pago de los tributos 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, **bajo responsabilidad**, sin perjuicio de continuar con el procedimiento que corresponda.*

TERCERA: Se recomienda a los egresados y tesistas con tendencia en Derecho Penal, a fin de que investiguen sobre las nuevas conductas que se despliegan en el mundo de la contabilidad y la tributación (globalizado) con la finalidad de evadir tributos, y que pueden ser calificados como delitos. Los nuevos tesistas tienen la tarea de proponer la criminalización de dichas conductas para evitar la evasión tributaria, conductas como el manejo de la doble contabilidad (paralela), doble facturación y otros, teniendo como fuente la legislación comparada, donde hay conductas que en dichos países son considerados delitos, mientras que en nuestra legislación aun no son consideradas delitos.

VII. REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA

1. ALE, A. (2011), *Evasión sistémica de impuestos de algunas empresas, el comercio informal y la ineficiencia e inoperatividad de la administración tributaria, en la ciudad de Tacna, 2007-2009*, TESIS, Maestría en la Universidad Nacional Jorge Basadre Grdthmann, Perú.
2. ALPACA, A. (2015), *Delitos Tributarios y Aduaneros*, UBI LEX, Primera Edición, Lima – Perú.
3. ALPACA, A. (2014). *Aspectos nucleares del delito de defraudación tributaria en el derecho penal peruano*, Recuperado el 28-02-2019, y disponible en: http://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/anuario/an_2013_13.pdf.
4. ALVA, M. (2011). *¿Cuándo se configura el delito de defraudación tributaria?*, Revista: Actualidad Empresarial N° 245, Perú.
5. ANCHONDO, V.E. (s/f). *Métodos en la investigación jurídica*. UNAM, México.
6. ANNIBALDI, J. B. y PICCIONI, I. M. (2012). *Infracciones y sanciones tributarias*, UNCUYO, Mendoza.
7. ARANCIBIA, M. (2004). *La defraudación tributaria*, Instituto de Investigación el Pacifico, Actualidad Empresarial N° 69, Recuperado el 28-02-2019, y disponible en: http://aempresarial.com/web/revitem/1_4641_24676.pdf.
8. BELLOMO, G. (2014), *El sistema procesal de los delitos tributarios internos y su incidencia en el control de la evasión tributaria en el Perú bienio 2011-2012 en la corte de lima*, TESIS, Maestro en la USMP, Perú.
9. BRAMONT-ARIAS, L. F. (1997). *El delito tributario: criminalización y tipificación*, Recuperado el 28-02-2019, y disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev32_LFBAT.pdf, Perú.

10. BUJÁN, C. M. (1996). *El delito de defraudación tributaria*, Recuperado el 28-02-2019, y disponible en: <https://core.ac.uk/download/pdf/74506552.pdf>.
11. CARO, J. A (s/f). *Delito tributario y requisito de procedibilidad*, Recuperado el 28-02-2019, y disponible en: <https://es.scribd.com/document/267818574/Delito-Tributario-y-Requisito-de-Procedibilidad-1>, Perú.
12. CHARAJA, F. (2011). *El MAPIC en la Metodología de investigación*, Sagitario Impresiones. Puno - Perú.
13. ECHAVARRÍA, R. (2012), *Análisis de la conducta típica y de la autoría en el delito de defraudación tributaria*, TESIS, Doctorado en la Universidad Pompeu Fabra, España.
14. FELIPE, L. y Yacolca, D. I. (2013). *Delitos tributarios y lavado de activos*, Recuperado el 28-02-2019, Revista Lecciones Tributarias AÑO 1 NRO. 1, Perú.
15. FLORES, P. (1996). *Delitos económicos y tributarios*, Recuperado el 28-02-2019, y disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/03_Rev31_PFP.pdf, Perú.
16. GARCÍA, C. (2016). *Derecho Penal Económico, parte especial*. Vol. III, Pacífico Editores, Lima - Perú.
17. GARCÍA, C. (s/f). *La Consumación de los Delitos Contra la Hacienda Pública*, Recuperado el 28-02-2019, y disponible en: [file:///C:/Users/Intel/Downloads/17439-69207-1-PB%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Intel/Downloads/17439-69207-1-PB%20(1).pdf).
18. HERNÁNDEZ, R. FERNÁNDEZ, C. y BATISTA, M. (2014). *Metodología de la investigación*. Sexta Edición- MC GRAW HILL Education. México.
19. HERNÁNDEZ, M. X. (2017), *Problemas jurídicos del proceso penal en los delitos tributarios en la legislación ecuatoriana*, TESIS, Maestría en la Universidad Andina Simón Bolívar, Ecuador.

20. MAS, J. (2014), *Lineamientos y políticas para evitar los actos ilícitos tributarios en las empresas constructoras del distrito de Trujillo año - 2013*, TESIS, título de Contador Público en la Universidad Nacional de Trujillo, Perú.
21. MEDRANO, H. (1991). *Delito de Defraudación Tributaria*, Revista: Temis N° 20, Recuperado el 28-02-2019, y disponible en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/10900>, Perú.
22. MONTENEGRO, R. y BALDEON G. (2008). *Infracciones y Delitos Tributarios*, Editorial Gaceta Jurídica, Lima - Perú.
23. MUÑOZ, C. (2011). *Como elaborar y asesorar una tesis de investigación*. Segunda Edición. Pearson, México.
24. OSSANDÓN, M. M. (1997). *El sujeto activo en los delitos tributarios*, Revista de Derecho (Valparaíso), núm. XXVIII, 2007, pp. 155-187 Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Chile.
25. ORE GUARDIA, A. (2016). *Derecho Procesal Penal Peruano. Análisis y comentario al Código Procesal Penal*. Gaceta Jurídica. Tomo I, Lima.
26. ROMERO, M. (2015), *La responsabilidad de los representantes legales de las personas jurídicas en el ámbito tributario*, TESIS, Magíster en Derecho de la Empresa en la PUCP, Perú.
27. SAMHAN, F. (2015), *Ilícitos Tributarios*, Instituto Pacifico, Primera Edición, Lima – Perú.
28. TOMAZINI, A. (2012), *Derecho Penal Tributario*, Jurista Editores, Primera Edición, Lima – Perú.
29. YACOLCA, D. (2012), *Tratado de derecho procesal tributario, VOLUMEN I*, Pacifico Editores, Primera Edición, Lima – Perú.

- 30.** YACOLCA, D. (2012), *Tratado de derecho procesal tributario*, VOLUMEN II, Pacifico Editores, Primera Edición, Lima – Perú.
- 31.** ZAFFARONI, R. (2009). *Tratado del Derecho Penal*. EDIAR. Buenos Aires-Argentina.

ANEXOS

ANEXO N° 1.- MATRIZ DE CONSISTENCIA

"PROBLEMAS DOGMÁTICOS EN LA PERSECUCIÓN Y CONSUMACIÓN DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS Y LA PROPUESTA DE REFORMA DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA – D.L. N° 813".					
PROBLEMA GENERAL Y ESPECÍFICOS	OBJETIVO GENERAL Y ESPECÍFICOS	CONCLUSIÓN GENERAL Y ESPECÍFICAS	UNIDAD DE ESTUDIO Y DIMENSIONES	DISEÑO DE INVESTIGACIÓN	MÉTODOS, TÉCNICAS E INSTRUMENTOS
<p>PROBLEMA GENERAL ¿Cuáles son los problemas dogmáticos que se presenta en la persecución y consumación de los delitos tributarios y cómo debe encaminarse la propuesta de reforma de la ley penal tributaria?</p> <p>PROBLEMAS ESPECÍFICOS 1.- ¿El informe motivado debe ser presupuesto procesal para ejercer la acción penal en los delitos tributarios? 2.- ¿Cuándo se consuma los delitos tributarios contenido en los artículos 1 al 5 del D.L. 813 y ésta debe ser condición suficiente para iniciar la persecución Penal? 3.- ¿Existe el concurso entre el órgano administrativo y el proceso penal en la persecución y la sanción de los delitos tributarios y ésta atenta el principio de seguridad jurídica?</p>	<p>GENERAL Establecer y Analizar los problemas dogmáticos que se presenta en la persecución y consumación de los delitos tributarios y evaluar la propuesta de reforma de la ley penal tributaria - D.L. N° 813.</p> <p>ESPECÍFICOS: 1.- Establecer si el informe motivado debe ser requisito de procedibilidad para ejercer la acción penal en los delitos tributarios. 2.- Analizar el momento de la consumación de los delitos tributarios artículo 1 al 5 del D.L. N° 813 y ésta debe ser condición suficiente para iniciar la persecución Penal. 3.- Establecer si existe el concurso simultáneo entre el órgano administrativo y el proceso penal en la persecución y la sanción de los delitos tributarios, y si ésta atenta el principio de seguridad jurídica.</p>	<p>CONCLUSIÓN GENERAL El informe motivado no puede ser requisito de procedibilidad para la persecución de los delitos tributarios, ahora bien, los delitos tributarios son de configuración diversa, algunos se consuman cuando se realiza el resultado exigido y otros se consuman con la sola producción del peligro concreto. Las investigaciones paralelas realizadas por la entidad fiscalizadora y el Ministerio Público, y la posterior sanción, tanto en sede administrativa y penal, vulneran el principio de seguridad jurídica.</p> <p>CONCLUSIONES ESPECIFICAS 1.- El informe motivado no puede ser requisito de procedibilidad para la persecución de los delitos tributarios, porque la configuración de estos delitos no depende de un informe técnico, sino con la concurrencia de los elementos típicos. 2.- Los delitos tributarios se consuman en diversos escenarios, algunos se consuman cuando se realiza el resultado exigido de haber dejado de tributar al estado y otros se consuman con la sola simulación de las boletas. 3.- No existen investigaciones paralelas realizadas por la entidad fiscalizadora y el Ministerio Público, y no vulneran el principio de seguridad jurídica, para ello, dado que ambas tienen diferentes competencias, el uno en las faltas y el otro en los delitos tributarios.</p>	<p>UNIDAD DE ESTUDIO: "PROBLEMÁTICA en la PERSECUCIÓN y consumación de los DELITOS tributarios y la REFORMA de la ley PENAL TRIBUTARIA" Dimensiones: 1.- El informe motivado para ejercer la acción penal en los delitos tributarios. 2.- La consumación de los delitos tributarios como condición básica para iniciar la persecución Penal. 3.- Concurso entre el órgano administrativo y el proceso penal en la persecución y la sanción de los delitos tributarios.</p>	<p>TIPO O ENFOQUE: Cualitativo DISEÑO: Dogmático-Propositiva</p>	<p>MÉTODOS: 1.- Método Sistemático 2.- Método Dogmático 3.- Estudio de caso TÉCNICAS: -Revisión Documental -Argumentación -Análisis -Interpretación INSTRUMENTOS: -Fichas de análisis de contenido. -Ficha de citas textuales. -Fichas de Resumen.</p>

ANEXO N° 02**UNIVERSIDAD NACIONAL DEL ALTIPLANO**
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS
ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO**FICHA BIBLIOGRÁFICA PARTICULAR**

SAMHAN SALGADO, Fiorella.

“Ilícitos TRIBUTARIOS: Infracciones Administrativas, delitos tributarios y aduaneros, Aplicación del Principio NON BIS IN IDEM en el ámbito sancionador tributario”

(Libro)

Edición: Febrero - 2015, Perú.

Primera Edición

Link: versión física

p. 53-55

El libro materia de la ficha bibliográfica, fundamentalmente nos ayudó en delimitar entre las faltas administrativas y el delito tributario, realizar este ejercicio fue de vital importancia para iniciar con la persecución penal y definir la competencia del órgano administrativo y el Ministerio Público.

ANEXO N° 03

UNIVERSIDAD NACIONAL DEL ALTIPLANO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS
ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO

FICHA TEXTUAL

TEMA: *“Imposibilidad de doble sanción por lo mismo en sede penal y en sede administrativo”.*

Ficha N° 10.

Autor: ALPACA PÉREZ, A. (2015).

Pág.: 01

“(...) Al respecto, señalé que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional había reconocido el principio de Ne bis in ídem posee una doble configuración un Ne bis in ídem material (que impide la posibilidad de que se imponga dos sanciones cuando existe identidad de sujeto, hecho y fundamento) y un Ne bis in ídem procesal (que imposibilita que un mismo hecho puede ser procesado dos veces por dos instancias distintas por ejemplo un proceso penal de un procedimiento administrativo por el mismo hecho).

Pues bien, como se comentó anteriormente, el artículo 192 del código tributario señala expresamente la posibilidad de que los procedimientos penal y administrativo se sigan de manera paralela (...).”.

Nota: Este extracto fue recogida del libro delitos tributarios y aduaneros.

ANEXO N° 04

UNIVERSIDAD NACIONAL DEL ALTIPLANO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS
ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO

FICHA DE RESUMEN

OBJETO DE RESUMEN: Libro

PUBLICACIÓN: Publicación Física.

TITULADO: *Concurrencia del proceso penal y procedimiento administrativo*

AUTOR: ALPACA PÉREZ, Alfredo. (2015).

p. 383-384

SUBTÍTULO: 5. **Concurrencia del proceso penal y procedimiento administrativo.**

Resumen

El artículo 192 del código tributario admite la posibilidad de que los procedimientos penal y administrativo se llevan a cabo de manera paralela, esto sucede cuando en el marco de sus actuaciones administrativas, el órgano administrador del tributo considera que existe indicios de comisión de un delito tributario y procede a comunicarlos al Ministerio Público, sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación tramitándose en forma paralela los procedimientos penal y administrativo. El asunto se torna más problemático cuando se verifica que en el artículo 190 del código tributario se señala que las penas por delitos tributarios se aplicarán sin perjuicio del cobro de la deuda tributaria y la aplicación de las sanciones administrativas a que hubiere lugar, a partir de estas ideas puede afirmarse que en el caso de los delitos tributarios se manifiesta el asunto relacionado a la accesoriedad administrativa (característico además de todo el derecho penal económico) que ayude a las relaciones entre la justicia penal y la administrativa.

ANEXO N° 05

UNIVERSIDAD NACIONAL DEL ALTIPLANO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS
ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO

FICHA DE ANÁLISIS DE CONTENIDO**I.- IDENTIFICACIÓN DEL OBJETO DE ANÁLISIS.**

- 1.1.** Título de contenido: “**Teoría de la distinción cuantitativa o de grado**”.
- 1.2.** Autor: SAMHAN SALGADO, Fiorella (2015).
- 1.3.** Lugar de Edición: Publicación Física: Lima– Perú.

II.- CRITERIOS DE ANÁLISIS.

ARGUMENTOS
Se señala en esta teoría que entre ilícito tributario administrativo e ilícito tributario penal sólo existen diferencias de grado y no diferencias esenciales al respecto se refiere que la infracción tributaria administrativa reproduce en pequeño todas las cualidades o características que se atribuyen a los delitos salvo el contenido de la pena.
ANÁLISIS
<p>En concreto, lo que señala esta teoría, es que, entre el delito tributario y la infracción administrativa de carácter tributario, la diferencia básica es la gravedad, esta gravedad se traduce en que el hecho o la conducta cometida por el sujeto obligado, puede ser de menor escala o de mayor escala, es decir, por personas con movimientos económicos mínimos o movimientos económicos grandes.</p> <p>Cuando hablamos de gravedad hablamos de pequeñas cantidades o cantidades mayores y lógicamente cuando hablamos de cantidades mínimas estamos ante un ilícito administrativo y cuando hace habla de defraudaciones tributarias a mayor escala se habla de delitos tributarios.</p>
OBSERVACIÓN
Esta información para su correspondiente análisis ha sido extraída del libro titulado Ilícitos tributarios.

ANEXO N° 06

UNIVERSIDAD NACIONAL DEL ALTIPLANO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS
ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO

FICHA DE REVISIÓN DOCUMENTAL

I.- IDENTIFICACIÓN DEL DOCUMENTO.

TÍTULO:

1.2. **Subtítulo:** Teorías sobre la delimitación de los delitos tributarios e ilícitos administrativos.

1.3. **AUTOR:** El Tesista

1.4. **Categoría:** Criterios

II CRITERIOS DE INVESTIGACIÓN.

TEORÍA	ARGUMENTO	Pág	ANÁLISIS
A.- Teoría de la distinción cuantitativa o de grado.	Se señala en esta teoría que entre ilícito tributario administrativo e ilícito tributario penal sólo existen diferencias de grado y no diferencias esenciales al respecto se refiere que la infracción tributaria administrativa reproduce en pequeño todas las cualidades o características que se atribuyen a los delitos salvo el contenido de la pena.	p.	Aquí la distinción se basa en la gravedad, traducido en la cuantía de la defraudación tributaria, además, señala que tanto la infracción tributaria y delito tributario tiene similares características.
B.- Teoría de la distinción ontológica.	A través de esta teoría se sostiene que la infracción no es un acto contrario a la ley sino un acto contrario al orden administrativo, no es la lesión de un interés jurídicamente protegido sino de interés declarado por la administración.	p.	Esta teoría, señala que la infracción tributaria es una afectación a las normas administrativas, es decir, quebrantamiento del estatuto administrativo, mientras que el delito tributario es la afectación al bien jurídico protegido, es una afectación a toda una sociedad.

(Nota: este instrumento se ha elaborado con la finalidad de analizar las teorías, extrayendo sus fundamentos y analizando la misma desde nuestra propia perspectiva; No se encuentran elementos de tabla de ilustraciones. Asimismo con este instrumento se analizó los documentos: libros revistas, videos, audios, entre otros).

ANEXO N° 07

UNIVERSIDAD NACIONAL DEL ALTIPLANO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS
ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO

FICHA DE ANÁLISIS DE CASO CUALITATIVO

ANÁLISIS DE CASO I

CASO : N° 1218-2014	
Órgano jurisdiccional: 2° Segunda Fiscalía Provincial Penal Corporativa de Sede - Puno.	
DELITO: 1.- Defraudación Tributaria - Artículo 1 de la Ley Penal Tributaria – D.L. 813.	
Investigado: Rosario Meza Almonte y otra	AGRAVIADO: Estado Peruano
Pieza procesal objeto de análisis	Disposición de Formalización
Estado a la fecha	Condenatoria
<p>Disposición Fiscal N° 04 (09-04-2015)</p> <p>Sobre el requisito de procedibilidad establecida en el D.L. N° 813 – Ley penal Tributaria.</p> <p>En el presente caso no existe el informe motivado exigido por la ley penal Tributaria, incumpléndose de esta forma dicho requisito de procedibilidad, es decir, se formalizó sin OBSERVAR del informe motivado que debió remitir la SUNAT.</p> <p>En el caso concreto, el Ministerio Público se basa en específico en el contradocumento privado que suscriben los contratantes, ello para el Ministerio Público ha sido suficiente para formalizar.</p>	
<p>Posición de la defensa técnica. - En el caso objeto de análisis, la defensa técnica no cuestionó con ningún medio técnico de defensa la disposición que formaliza la investigación, más contrariamente se acogió a la figura de la terminación anticipada, siendo condenada la imputada Rosario Meza Almonte a tres años y medio de pena con carácter de suspendida.</p>	

ANEXO N° 08**UNIVERSIDAD NACIONAL DEL ALTIPLANO**
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS
ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO

PROPUESTA DE LA INVESTIGACIÓN

A los operadores del derecho apliquen la propuesta planteada en la presente investigación:

PRIMERO. - La investigación propone una idea de un PROYECTO DE LEY para derogar el artículo 7:1 del D. L. N° 813 - Ley Penal Tributaria, por obstaculizar innecesariamente la investigación preparatoria, y ser contrario a la naturaleza jurídica de los requisitos de procedibilidad. Un elemento de convicción o un medio probatorio no puede ser considerado requisito de procedibilidad, asimismo, este acto de investigación puede ser ordenado por la fiscalía, tanto en la fase de investigación preliminar como en la fase de investigación preparatoria según las estrategias de investigación, y finalmente, es preciso señalar que una ley no puede estar por encima de la constitución que establece la autonomía del Ministerio Público en la persecución del delito.

SEGUNDO.- La investigación propone reformar parcialmente el artículo 8 del Decreto Legislativo N° 813 - Ley Penal Tributaria, toda vez, que para efectos de iniciar la investigación por un delito tributario el acto de comunicar la noticia criminal no puede ser facultad exclusiva del Órgano Administrador del Tributo (SUNAT) sino también debe hacerse extensivo a toda las entidades que directa o indirectamente tiene que ver con el control de la tributación, como por ejemplo las notarías que exigen el pago de autoevaluó para la celebración de los actos jurídicos. El artículo 8 del D.L. 813 debe reformarse de la siguiente manera:

*El Órgano Administrador del Tributo **o la entidad encargada de verificar el pago de los tributos** 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, **bajo responsabilidad**, sin perjuicio de continuar con el procedimiento que corresponda.*