



**ESCUELA UNIVERSITARIA DE POSGRADO**

**“LA PREJUDICIALIDAD ADMINISTRATIVA Y LA LIMITACIÓN DEL  
EJERCICIO DE LA ACCIÓN PENAL EN LOS DELITOS DE DEFRAUDACIÓN  
TRIBUTARIA EN EL DISTRITO FISCAL DE LIMA, 2017-2018”**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE  
MAESTRO EN DERECHO PENAL**

**AUTOR:**

**JORGE BRAVO FIGUEROA**

**ASESOR:**

**DR. JAIME ELIDER CHÁVEZ SÁNCHEZ**

**JURADO:**

**DR. GUSTAVO MOISES MEJIA VELASQUEZ**

**DRA. LUZ AUREA SAENZ ARANA**

**DR. LUIS HERNANDO BEGAZO DE BEDOYA**

**LIMA- PERU**

**2020**

## ÍNDICE

|   |    |
|---|----|
| <b>I. INTRODUCCION</b>                              | 7  |
| 1.1. Planteamiento del problema                     | 9  |
| 1.2. Descripción del problema                       | 10 |
| 1.3 Formulación del problema                        | 12 |
| -Problema general                                   |    |
| -Problemas específicos                              |    |
| 1.4 Antecedentes                                    | 12 |
| 1.5 Justificación de la investigación               | 17 |
| 1.6 Limitaciones de la investigación                | 17 |
| 1.7 Objetivos de la Investigación                   | 18 |
| -Objetivo general                                   |    |
| -Objetivos específicos                              |    |
| 1.8 Hipótesis                                       | 18 |
| - Hipótesis general                                 |    |
| - Hipótesis específicas                             |    |
| <b>II. MARCO TEORICO</b>                            | 20 |
| 2.1 Marco conceptual                                | 20 |
| 2.2. Bases teóricas                                 | 23 |
| 2.2.1. Concepto de Prejudicialidad                  | 23 |
| 2.2.1.1. Clases de cuestiones prejudiciales         | 23 |
| 2.2.2. La prejudicialidad en la investigación penal | 24 |
| 2.2.2.1. Postura a favor de la prejudicialidad      | 24 |
| 2.2.2.2. Postura por la no prejudicialidad          | 28 |

|   |           |
|---|-----------|
| 2.2.2.3. Nuestra posición   | 33        |
| 2.2.2.4. Experiencia en el derecho comparado                              | 36        |
| 2.2.2.5. Diferencia entre cuestión previa y cuestión prejudicial          | 41        |
| 2.2.3. Informe técnico como forma de prejudicialidad                      | 42        |
| 2.2.4. Informe técnico como pericia institucional                         | 43        |
| 2.2.5. Fiscalización  | 43        |
| 2.2.5.1. El marco legal   | 43        |
| 2.2.5.1. Plazo en el proceso de fiscalización                             | 46        |
| 2.2.6. Motivación del Informe Técnico                                     | 47        |
| 2.2.6.1 Informe de indicios, según la Circular N.º 019-2011-SUNAT         | 48        |
| 2.2.7. Concepto de pericia  | 52        |
| 2.2.8. Importancia del peritaje   | 52        |
| 2.2.9. Principio de objetividad y la prueba en sede el Ministerio Público | 53        |
| 2.2.10. Concepto de acción penal  | 53        |
| 2.2.11. La acción penal en el proceso penal tributario                    | 56        |
| 2.2.11.1. Los principios de la acción                                     | 56        |
| 2.2.12. Impedimentos al ejercicio de los poderes                          | 57        |
| 2.2.13. Acción penal en la Constitución de 1993                           | 62        |
| 2.2.14. Acción penal en la Ley Orgánica del Ministerio Público            | 62        |
| 2.2.15. La acción penal en el Código Procesal Penal de 2004               | 63        |
| 2.2.16. Ministerio Público en la fase de investigación preliminar         | 64        |
| 2.2.16.1. Formalizar la denuncia o promover la acción penal               | 64        |
| 2.2.16.2. Disponer el archivo definitivo de la investigación preliminar   | 65        |
| <b>III. MÉTODO</b>  | <b>66</b> |
| 3.1 Tipo de Investigación   | 66        |

|   |     |
|---|-----|
| 3.2 Población y Muestra   | 66  |
| 3.3. Operacionalización de las variables  | 67  |
| 3.4 Instrumentos  | 69  |
| 3.5 Procedimientos  | 70  |
| 3.6 Análisis de datos   | 71  |
| 3.7 Consideraciones éticas  | 71  |
| <b>IV. RESULTADOS</b>   | 72  |
| 4.1. Análisis descriptivo   | 72  |
| 4.2. Prueba de hipótesis  | 75  |
| 4.3. Análisis cualitativo de la información   | 79  |
| 4.3.1. Relación que existe entre el Informe motivado de la SUNAT y la<br>formalización de la denuncia de los delitos de defraudación tributaria | 87  |
| 4.3.2. El nivel de motivación del informe técnico de la SUNAT   | 91  |
| <b>V. DISCUSION DE RESULTADOS</b>   | 94  |
| <b>VI. CONCLUSIONES</b>   | 100 |
| <b>VII. RECOMENDACIONES</b>   | 102 |
| <b>VIII. REFERENCIAS</b>  | 103 |
| <b>IX. ANEXOS</b>   | 106 |
| 9.1. Matriz de Consistencia   | 107 |
| 9.2 Ficha de Análisis Documental  | 109 |
| 9.3 Matriz de tabulación  | 111 |
| 9.4 Codificación de datos   | 113 |
| 9.5 Constancia de validez de instrumento  | 114 |

## RESUMEN

La Ley Penal Tributaria señala que el Ministerio Público, en los casos de delito tributario, formulará la denuncia penal, previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo (SUNAT), lo que significa que el representante del Ministerio Público no puede formular la denuncia penal por delitos de defraudación tributaria, prescindiendo de este informe técnico. El principal problema que causa esta forma de prejudicialidad administrativa es que limita el ejercicio de la acción penal del Ministerio Público, toda vez que la SUNAT no emite el referido informe, alegando criterios de discrecionalidad y el cumplimiento de un previo procedimiento de fiscalización tributaria. El objetivo de esta investigación fue verificar la relación que existe entre la prejudicialidad administrativa y la restricción del ejercicio de la acción penal de los delitos de defraudación tributaria. La metodología utilizada se basó en el enfoque mixto. De una población de 278 carpetas fiscales, se seleccionó una muestra de 40 casos, para lo cual se aplicó criterios de selección. Los datos recogidos a través de una ficha documental fueron analizados a través de técnicas estadísticas y técnicas de categorización y análisis de contenido documental. Los resultados indicaron que la SUNAT sólo emitió el informe motivado en 11 casos (27.5%) y en 29 casos (72.5 %), la SUNAT no elaboró el informe motivado, lo que ocasionó que el Ministerio Público archive las denuncias. Ante esta situación, se estima que debiera reformarse la Ley Penal Tributaria para que el informe motivado no constituya un requisito de procedibilidad para ejercer la acción penal.

**Palabras claves:** acción penal, Ministerio Público, fiscalización, prejudicialidad, informe motivado.

## ABSTRACT

The Tax Criminal Law states that the Public Prosecutor's Office, in cases of tax offense, will file the criminal complaint, after a reasoned report from the Tribute Management Body (SUNAT), which means that the representative of the Public Prosecutor can not file a criminal complaint for tax fraud crimes, dispensing with this technical report. The main problem that causes this form of administrative prejudiciality is that it limits the exercise of the criminal action of the Public Prosecutor's Office, since SUNAT does not issue the aforementioned report, alleging criteria of discretion and compliance with a previous tax control procedure. The objective of this investigation was to verify the relationship between administrative prejudiciality and the restriction of the criminal prosecution of tax fraud crimes. The methodology used was based on the mixed approach. From a population of 278 fiscal folders, a sample of 40 cases was selected, for which selection criteria were applied. The data collected through a documentary record were analyzed through statistical techniques and techniques of categorization and analysis of documentary content. The results indicated that SUNAT only issued the reasoned report in 11 cases (27.5%) and in 29 cases (72.5%), SUNAT did not prepare the reasoned report, which caused the Public Ministry to file the complaints. Given this situation, it is estimated that the Tax Criminal Law should be reformed so that the reasoned report does not constitute a procedural requirement for criminal action.

**Keywords:** criminal action, Public Ministry, inspection, prejudiciality, reasoned report.

## **I. INTRODUCCION**

El informe motivado de indicios de presunción de delito de defraudación tributaria, elaborado por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), es un requisito de procedibilidad que el Ministerio Público debe cumplir antes de ejercer la acción penal. El referido informe técnico es considerado por la doctrina como una forma de prejudicialidad administrativa que debe observarse antes del inicio del proceso penal.

El artículo 7 de la Ley Penal Tributaria señala que el Ministerio Público, en los casos de delito tributario, dispondrá la formalización de la investigación preparatoria, previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo (SUNAT), lo que significa que el representante del Ministerio Público (Fiscal) no puede formular la denuncia penal por delitos de defraudación tributaria, prescindiendo de este informe técnico.

La Constitución Política del Estado establece como atribuciones del Ministerio Público ejercitar la acción penal de oficio o a petición de parte (artículo 159, inciso 5) y, por otro lado, señala que le corresponde al fiscal conducir desde su inicio la investigación del delito (artículo 159, inciso 4), facultad que se ve seriamente limitada por un ente administrativo como la SUNAT que invoca facultades discrecionales para elegir en qué casos emite el informe motivado y en qué otros no lo hace. Si el SUNAT no emite el referido informe motivado, el fiscal debe archivar la denuncia.

Los objetivos de este estudio son establecer la relación que existe entre la prejudicialidad administrativa y la restricción del ejercicio de la acción penal de los delitos de defraudación tributaria, establecer la relación que existe entre el informe motivado de la SUNAT y la formalización de la denuncia de los referidos delitos y determinar el nivel de motivación del informe técnico de la SUNAT.

En cuanto al diseño metodológico la investigación se realizó bajo un enfoque mixto, dado que de una población de 278 carpetas fiscales, se selección una muestra de 40 casos aplicando criterios de selección. Los datos recogidos a través de una ficha documental fueron analizados cuantitativamente mediante la estadística de prueba Chi cuadrado. También se analizó los datos cualitativamente mediante las técnicas de categorización y análisis de contenido.

La presente investigación está dividida en los siguientes puntos. En el punto I se realizó el planteamiento del problema, la formulación del problema general y los problemas específicos. Comprende también los antecedentes, justificación, limitaciones, el objetivo general y los objetivos específicos, y las hipótesis de la investigación.

En el punto II se desarrolla el marco teórico, que comprende el marco conceptual y las bases teóricas. En este punto, se ha desarrollado las dos posiciones que se han encontrado en la doctrina en relación a la prejudicialidad. Unos están a favor de la prejudicialidad y otros en contra de la misma.

Los que están a favor de la prejudicialidad afirman que cuando en la valoración de un elemento normativo del tipo no corresponde al operador penal pronunciarse, sino a otra entidad administrativa, ésta debe emitir pronunciamiento antes que el operador penal asuma competencia. Así, el artículo 7 de la Ley Penal Tributaria dispone la existencia de un informe técnico para que el Ministerio Público formalice la investigación preparatoria o formule denuncia penal conforme al Código de Procedimientos penales aún vigente.

Los que tienen una postura contraria a la prejudicialidad alegan que no se requiere del proceso administrativo para sustentar la existencia del tributo, desde que el tributo surge al acreditar la existencia del hecho imponible. Además, en el proceso penal se puede ordenar la pericia en base a criterios contables. También en este punto se ha descrito la otra variable referido a la acción penal señalando todas sus características.

En el punto II se desarrolló el método, se ha explicado la población y se ha indicado los criterios de selección para determinar la muestra, se precisa el instrumento, el procedimiento de la investigación y las técnicas de análisis de datos. En el punto IV se describe los resultados de la investigación. En el punto V se desarrolla la discusión de resultados y en los puntos VI, VII, VIII y IX se desarrollan las conclusiones, recomendaciones, referencias y anexos.

### **1.1. Planteamiento del problema**

La prejudicialidad es un fenómeno que se deriva de la realidad social, es consecuencia de la alegada unidad del ordenamiento jurídico que, no obstante, se divide en ramas por razones de especialización, pero que se interrelacionan entre sí en la medida que las relaciones humanas y los conflictos pueden encuadrarse en muchas de ellas. Así, una controversia civil puede contener manifestaciones tributarias, laborales, administrativas, entre otras. En el ámbito penal, los tipos vienen integrados por conductas que pertenecen a otras ramas del ordenamiento jurídico. La pretensión penal viene integrada por hechos de naturaleza penal, civil o administrativa. Entonces la prejudicialidad no es más que un método procesal de fijación de hechos. (Asencio, 2015, pp. 91-95).

En este contexto, se postulan diversas teorías que señalan como deben perseguirse y sancionarse los delitos de defraudación tributaria. Unos indicarán que debe respetarse la competencia administrativa y otros invocarán la autonomía del Ministerio Público y también su competencia y atribuciones para ejercitar la acción penal respecto a los delitos tributarios, sin previo pronunciamiento de la administración tributaria.

La determinación de la valoración del elemento normativo del tipo penal normalmente debe ser realizada por un operador del sistema penal, pero existen supuestos donde la

competencia de la valoración corresponde a un operador distinto. En este supuesto, nos encontramos frente a lo que la doctrina denomina cuestión prejudicial, como aquel pronunciamiento sobre un elemento normativo del tipo que debe ser realizada por una autoridad distinta a la penal.

En sentido contrario, Bramont (1997, pp. 67-68) afirma que la cuantificación no interesa para efectos del delito tributario. No se requiere del proceso administrativo para sustentar la existencia del tributo, desde que el tributo surge al acreditar la existencia del hecho imponible. Por lo demás, la vía previa administrativa no es la única donde se determine la existencia del tributo impago, en la medida que dentro del proceso penal se puede ordenar la pericia en base a criterios contables. Dentro de este marco teórico en debate, a continuación presentamos la descripción del problema.

## **1.2. Descripción del problema**

La Ley Penal Tributaria señala que la SUNAT presentará al Ministerio Público el Informe Motivado en el cual se indica la existencia de indicios de la comisión de un delito de defraudación tributaria, el cual constituye un requisito de procedibilidad para el inicio de la acción penal (Álvarez, 2018, p. 760).

El referido Informe Técnico ha sido considerado como una forma de prejudicialidad por la doctrina nacional. Así, Caro (2010, p. 340) afirma que existen dos grupos de informes técnicos. En el primero se encuentran los informes que no son vinculantes para el Ministerio Público. En el segundo grupo se tienen los informes que sí tiene un efecto vinculante, como el referido a los tributos. Según Caro (2010, p. 340), en la doctrina se conoce al efecto que causan estos informes como una prejudicialidad administrativa.

La ley penal ha optado por el primero de los grupos de informes al considerar que, en la investigación penal sobre los delitos tributarios, el órgano administrador de tributos debe

emitir un informe motivado y, por su parte, el Ministerio Público tiene el deber de abstenerse de formular denuncia penal ante el juez competente, si no cuenta con el referido informe técnico emitido por la SUNAT (Caro, 2010, p. 347).

Al respecto, es necesario señalar que para abordar la evasión tributaria, desde la perspectiva político criminal en materia tributaria, al Estado le corresponde reaccionar por medio de potestades de investigación y sanción, tanto en el ámbito administrativo, como en el ámbito penal, a través de la figura de los delitos tributarios; sin embargo, el legislador mediante la Ley Penal Tributaria, aprobada por Decreto Legislativo 813 (artículo 7), ha limitado el ejercicio de la acción penal, al señalar que el Ministerio Público, en los casos de delito tributario, debe disponer la formalización de la investigación Preparatoria, previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo.

Puede considerarse que la restricción también se ha venido dando desde el propio Órgano Administrador del Tributo, en la medida, que para facilitar la selección de contribuyentes beneficiados, se le otorgó a la SUNAT la facultad de promover la denuncia penal ante la comisión del delito fiscal. Dicha facultad establecida en el Código tributario, se mantiene en el nuevo TUO del Código tributario, aprobado mediante Decreto Supremo 133-2013-EF (Yon & Sánchez, 2013, p. 235).

De lo planteado se aprecia que el informe motivado del Órgano Administrador de Tributo limita el ejercicio de la acción penal del Ministerio Público. Como pronóstico de la situación descrita, puede afirmarse que la vigencia de dicha medida legislativa restrictiva, permitiría que se siga observando los altos niveles de archivo de las investigaciones preliminares que realiza el Ministerio Público respecto de los delitos de defraudación tributaria, se continuará generándose impunidad en este tipo de delitos, se seguirá manteniendo la facultad discrecional del órgano recaudador (SUNAT) de elegir si

el caso debe ser tratado como delito o como deuda tributaria, y se continuará con la evasión de impuestos, como afirma Arias (2011, p. 9). La situación problemática planteada exige que se tomen medidas legislativas para reducir los archivos de las investigaciones.

El fenómeno de la limitación del ejercicio de la acción penal a consecuencia del informe previo de la SUNAT no ha sido materia de estudio ni se tiene información empírica al respecto, por lo que la presente investigación pretende analizar y evaluar los efectos que produce la prejudicialidad administrativa en el ejercicio de la acción penal.

### **1.3 Formulación del problema**

#### **-Problema general**

¿Qué relación existe entre la prejudicialidad Administrativa y la restricción del ejercicio de la Acción Penal de los delitos de defraudación tributaria en el Distrito Fiscal de Lima, 2017-2018?

#### **-Problemas específicos**

**A.** ¿Qué relación existe entre el Informe motivado de la SUNAT y la formalización de la denuncia de los delitos de defraudación tributaria?

**B.** ¿Cuál es el nivel de motivación del informe técnico de la SUNAT?

### **1.4 Antecedentes**

#### **-Antecedentes internacionales**

En España, Espejo (2013, p. 86) realizó un estudio dogmático sobre la prejudicialidad administrativa en los casos de delito fiscal y consideró que desde la emisión de la Ley 50/1977, se requería del agotamiento de la vía administrativa respecto a la liquidación del tributo para que los delitos fiscales sean conocidos por jurisdicción penal. Tras la reforma en 1985, dicho modelo fue cambiado con la finalidad de acabar con la prejudicialidad

administrativa en los términos reclamados por la doctrina, pues se consideraba como la causante de la no persecución de los delitos fiscales.

En argentina, Laporta (2014, p. 88) respecto a la conexión entre el sistema penal y el tributario señala que los problemas más usuales que pueden verse son los relativos a la necesidad de que el órgano recaudador realice una determinación de oficio antes de formular una denuncia penal. Señala que puede suceder que luego de formular una denuncia penal, en el ámbito administrativo se decida que el sujeto no es obligado tributario, o que el quantum de la obligación en cuestión es un monto diferente al de la determinación de oficio y, por ello, podría tener consecuencias penales. Precisa que son casos de concurrencia administrativo judicial.

#### -Antecedentes nacionales

En el ámbito nacional, Samhan (2015, p. 408) se pronuncia sobre tema objeto de estudio. Señaló que el hecho de sustentar el trabajo de la Fiscalía en un informe motivado del Órgano Administrador del Tributo podría entenderse como un esquema en el que la administración tributaria participa como juez y parte. En ese sentido, sugiere que tal situación sea evaluada a fin de encontrar un mejor esquema, el cual por todas las aristas pueda demostrar la independencia y autonomía de las partes involucradas.

Contrariamente a lo afirmado por los autores anteriores, Alpaca (2015, p. 374) indica que la consecuencia directa de la dinamicidad y especialización del sistema administrativo consiste en que la investigación penal requerirá del pronunciamiento de un funcionario de la instancia administrativa tributaria para la determinación judicial de un hecho contemplado como delito tributario. Tal pronunciamiento es el informe técnico, sin el cual el Ministerio Público no podrá ejercer la acción penal. Esto no quiere decir que se cuestione

al Ministerio Público en el ejercicio de la acción penal, aunque podría alegarse un cierto nivel de prejudicialidad administrativa.

Por su parte, respecto al tema de investigación, García (2007, p. 1514) resalta que con la entrada en vigencia del nuevo Código procesal penal se ha corregido la situación de incertidumbre que reinaba sobre la constitucionalidad del monopolio de la acción penal de la administración tributaria en los delitos tributarios, pues se le devuelve la autonomía al Ministerio Público en el ejercicio de la acción penal, exigiendo únicamente un informe motivado del órgano administrativo del tributo. Pese a este cambio en el plano del ejercicio de la acción penal, la regulación de los delitos tributarios mantiene una cierta prejudicialidad administrativa, ya que exige un informe previo del órgano administrador el tributo.

En la misma línea, Yon & Sánchez-Málaga (2013, p. 235) sostienen que la Ley Penal Tributaria, aprobada por Decreto Legislativo 813, disponía en su artículo séptimo el ministerio Público, en los casos de delito tributario podía ejercer la acción penal sólo a petición del Órgano de Administrador de Tributo, con la entrada en vigencia del Nuevo Código Procesal Penal dicha norma queda modificada en el sentido de que el Ministerio Público formaliza la investigación preparatoria previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo, con lo que aún con dicha modificatoria la regulación del artículo 193 del Código tributario, que faculta a la Administración Tributaria a formular denuncia en los casos que encuentre indicios razonables de la comisión de delitos, ha quedado intacta.

De los antecedentes anotados, queda claro existen discrepancias respecto a la existencia de la prejudicialidad administrativa que debe practicarse antes de formularse la denuncia penal correspondiente.

El Código Tributario vigente, en su artículo 7°, establece que el Ministerio Público, en los casos de delito tributario, dispondrá la formalización de la investigación preparatoria, previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo (SUNAT). De lo expuesto, se observa la presencia de dos variables que son materia de estudio en la presente investigación. Por un lado, el Órgano de Administrador de Tributos debe emitir un informe motivado. Por otro, se tiene que el Ministerio Público debe contar con dicho informe para ejercer la acción penal pública.

Domingo García Rada en su obra: “El Delito Tributario”, en el año de 1975, comentando el artículo 171° del primer Código Tributario de 1966 afirmaba que la Ley Tributaria, al disponer que el Órgano de Administrador de Tributos investigue e informe al Procurador General de la República para que este denuncie del hecho ilícito tributario ante el Poder Judicial, la ley configuraba un requisito de procedibilidad que podía originar una cuestión previa.

A su turno, Pedro Flores Polo, contrariamente a lo sostenido por García Rada, señalaba que no existía norma legal expresa que establezca en forma indubitable este requisito previo de procedibilidad formando un expediente administrativo, porque si el hecho ilícito es flagrante quedaba expedita la acción penal pública, que ejercita el Ministerio Público.

Según se aprecia, de las posiciones contrarias que argumentan los citados autores, la relación se establece entre el Órgano Administrador de Tributos, Procurador General de la República y el Poder Judicial. El artículo 250 de la Constitución de 1979 estableció que el Ministerio Público es un organismo autónomo y jerárquicamente organizado y se le asignó funciones importantes, entre ellas, la de promover de oficio o a petición de parte la acción de la justicia en defensa de la legalidad (Cubas, 2006, p. 95).

Sobre la base de la Constitución de 1979, se promulgó el Decreto Legislativo N° 052 del año de 1981, que en su artículo 11° dispuso que 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, y sobre dicho órgano autónomo recae la carga de la prueba en las acciones penales. En este sentido, al establecer que el Ministerio Público puede ejercer la acción penal previo informe del Órgano Administrador de Tributos, de alguna forma se le limita en el ejercicio de sus funciones.

Sin embargo, en la doctrina nacional se presentan distintas perspectivas. Así, Alpaca (2015, p. 369) afirma que la especialización del sistema administrativo consiste en que la investigación penal requerirá del pronunciamiento de un funcionario de la instancia administrativa tributaria, para la determinación judicial de un hecho contemplado como delito tributario. Tal pronunciamiento es el informe técnico, sin el cual el Ministerio Público no podrá ejercer la acción penal.

Por su parte, García (2007, p. 1514) resalta que con la entrada en vigencia del nuevo Código procesal penal se ha corregido la situación de incertidumbre que reinaba sobre la constitucionalidad del monopolio de la acción penal de la administración tributaria en los delitos tributarios, pues se le devuelve la autonomía al Ministerio Público en el ejercicio de la acción penal, exigiendo únicamente un informe motivado del órgano administrativo del tributo. Pese a este cambio en el plano del ejercicio de la acción penal, la regulación de los delitos tributarios mantiene una cierta prejudicialidad administrativa, ya que exige un informe previo del órgano administrador el tributo.

En el ámbito del derecho comparado, no existe en la legislación colombiana la prejudicialidad administrativa como condición previa al ejercicio de la acción penal por los

delitos tributarios. En Chile y México tampoco existe la prejudicialidad administrativa, en cuanto requisito habilitante para el inicio del proceso penal.

## **1.5 Justificación de la investigación**

### **a) Aporte Teórico**

La presente investigación intentará aportar información y conocimiento sobre el impacto negativo que viene produciendo la obligatoriedad de un pronunciamiento previo de la administración tributaria, a través de un Informe Motivado de la SUNAT, como una forma de prejudicialidad administrativa, en la investigación preliminar y preparatoria y posterior ejercicio de la Acción Penal de los delitos tributarios, colocando en cuestión algunas teorías que señalan que Ministerio Público, en la actualidad, se encuentra limitado en relación a la investigación del delito de Defraudación Tributaria, debido a que no contarían con los elementos técnicos suficientes para determinar adecuadamente el delito materia de investigación, sumándose a ello la falta de especialización que se requiere.

### **b) Aporte Práctico**

Este estudio aportará información útil sobre la forma cómo el requerimiento del Informe del Órgano Administrador de Tributo viene produciendo altos niveles de archivo de las investigaciones de los delitos fiscales, y de esta forma servirá de base para modificar el diseño de la política legislativa en el tema de la investigación de los delitos de defraudación tributaria y reduciendo en alguna forma la evasión fiscal.

## **1.6. Limitaciones de la investigación**

Dentro de las limitaciones podemos señalar que existe escasa bibliografía respecto al tema en cuestión en el ámbito nacional y en el ámbito internacional existen otros modelos que explican el inicio de un procedimiento de investigación de los delitos tributarios.

Asimismo, hubiera sido deseable para el investigador entrevistar al personal de área de auditoria y de fiscalización de la SUNAT para recoger información sobre cómo vienen trabajando en el tema de los informes motivados de indicios de delitos tributarios, qué dificultades tienen y observar si existe un plan de reducción de estos ilícitos tributarios, pero no fue posible acceder a dicha información.

## **1.7 Objetivos de la Investigación**

### **-Objetivo general**

Establecerla relación existente entre la prejudicialidad administrativa y la restricción del ejercicio de la acción penal de los delitos de defraudación tributaria en el Distrito Fiscal de Lima.

### **-Objetivos específicos**

- A.** Establecer la relación existente entre el Informe motivado de la SUNAT y la formalización de la denuncia de los delitos de defraudación tributaria.
- B.** Determinar el nivel de motivación del informe técnico de la SUNAT.

## **1.8 Hipótesis**

### **- Hipótesis general**

Existe una relación significativa entre la prejudicialidad Administrativa y la restricción del ejercicio de la acción penal de los delitos de defraudación tributaria en el Distrito Fiscal de Lima.

**- Hipótesis específicas**

- A. Existe una relación significativa entre el Informe motivado de la SUNAT y la formalización de la denuncia de los delitos de defraudación tributaria.
- B. El nivel de motivación del informe técnico de la SUNAT es insuficiente.

## **II. MARCO TEORICO**

### **2.1 Marco conceptual**

#### **Prejudicialidad**

Citando a Velez Mariconde, (Gonzales, 1993, p. 5) señala que es prejudicial toda cuestión de derecho no penal, de cuya resolución depende la existencia del delito que constituye el objeto del proceso, siempre que por imperio de la ley debe ser resuelta definitivamente por un tribunal de diversa competencia. Agrega el autor que el objeto de la cuestión prejudicial siempre lo constituye algún instituto legal de especial interés para el interés público.

#### **Pericia**

Es el medio probatorio con el cual se intenta obtener, para el proceso, un dictamen fundado en especiales conocimientos científicos, técnicos o artísticos, útil para el descubrimiento o la valoración de un elemento de prueba. Una variante específica de la pericia es la llamada “prueba científica, que se caracteriza por nutrirse de comprobados avances de la ciencia y cuya repercusión práctica más notoria es su idoneidad para provocar la revisión de la cosa juzgada (Cafferata, 2008, p. 234).

Según San Martín (2015, p. 345) la pericia es el medio de prueba, mediante el cual se obtiene, para el proceso, diversas actividades de observación, recojo de vestigios materiales y análisis consiguientes, que den lugar a un informe o dictamen fundado en especiales conocimientos científicos, técnicos, artísticos o de experiencia calificada, indispensables para poder conocer o apreciar los hechos relevantes de la causa, en cuya virtud su autor se somete a un examen por las partes procesales o por el juez para proporcionar explicaciones y aclaraciones sobre el contenido de la pericia.

## **Acción penal**

La acción penal es el poder jurídico público que impone el derecho constitucional y cuyo ejercicio regula el derecho procesal, que se ejercita a través del ministerio público o del ofendido por delito, quien pone en conocimiento al juez la incoación de la investigación preparatoria o una noticia criminal, a partir de la cual este, o registra la incoación y nace la posibilidad de control o jurisdicción preventiva o de garantía, o dicta una resolución motivada y fundada sobre su admisión o sobre la finalización del proceso penal. La Fiscalía debe ejercer la acción penal ante la sospecha razonable de la comisión de un delito público, dada su especial misión de defender la legalidad, aunque más que un derecho se trata de una obligación que gravita sobre los miembros del Ministerio Público de defender a la sociedad, a la víctima y al principio de legalidad (San Martín Castro, 2015).

La doctrina establece que la acción penal es el ejercicio del derecho que tiene cada persona, para promover la actividad jurisdiccional del Estado; en lugar de castigar personalmente a quien lo ofende, acude al Poder Judicial para que sancione el agravio inferido. En nuestro ordenamiento procesal, cuando la acción penal se ejercita por quien representa a la sociedad, es pública (García Rada, 2008, p. 387).

## **Informe técnico contable**

Se trata de informes emitidos por los funcionarios de la SUNAT, que realizaron la investigación administrativa del presunto delito tributario; así no se trata solo de los papeles de trabajo de fiscalización (resultantes del procedimiento de fiscalización que, como se sabe, tiene por finalidad comprobar la correcta determinación de la obligación tributaria y el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas) – aunque, claro, usualmente estos serán válidos y útiles en la investigación -, sino de los documentos

(informes de naturaleza multidisciplinaria especializada) vinculados a la investigación que servirán de sustento para el proceso penal por delito tributario (Huamaní, 2015. P. 1800).

### **Pericia institucional**

Se ha establecido que los informes técnicos tienen, para todo efecto legal, el valor de pericia institucional. Es decir, para efectos de la investigación y los procesos penales los informes técnicos o contables emitidos por los funcionarios de la SUNAT tendrán valor probatorio como pericias emitidas por el órgano oficial, con lo cual, además de mantener el objetivo original de la norma, se ratifica su oficialidad administrativa – además de respaldo institucional a la labor de los funcionarios de la SUNAT – (que no determina su calificación como pericia oficial) e indirectamente se pretende darles mayor fuerza probatoria (Huamaní, 2015, p. 1801).

### **Facultad de fiscalización**

La facultad de fiscalización es el poder de que goza la Administración Tributaria según ley en orden a comprobar el cumplimiento de las obligaciones y la procedencia de los beneficios tributarios. Supone la existencia del deber de los deudores tributarios y terceros de realizar las prestaciones establecidas legalmente para hacer posible esa comprobación, cuyo incumplimiento constituye infracción sancionable (Sevillano, 2014, p. 247).

### **Denuncia**

Constituye la denuncia un acto mediante el cual una persona física pone en conocimiento del Ministerio Público o la autoridad Judicial la existencia de unos hechos con el fin de que los mismos sean objeto de persecución penal. Si bien toda persona que denuncia se mueve por interés – particular o en su condición de ciudadano -, de posibilitar una investigación, no siempre es de aplicación un mismo régimen en orden al denunciante

y su deber de cooperar con la justicia, ni tampoco la denuncia produce los mismos efectos (Asencio Mellado, 2008, p. 423).

## **2.2. Bases teóricas**

### **2.2.1. Concepto de Prejudicialidad**

El concepto de prejudicialidad es uno de los más complejos del Derecho Procesal, difícil de estudiar y de resolver de modo pacífico. Es consecuencia de la afirmada unidad del ordenamiento jurídico que, no obstante, se divide en ramas, por razones de especialización, pero que se interrelacionan entre sí en tanto las relaciones humanas y los conflictos son susceptibles de encuadrarse en muchas de ellas. Una controversia civil puede contener manifestaciones tributarias, laborales, administrativas, etc. De otro lado, la pretensión penal viene integrada por diversos hechos, unos de naturaleza penal y otros, civil o administrativa. (Asencio, 2015, pp. 91-95).

En principio, cuestiones prejudiciales son aquellas que teniendo conexión con el objeto principal del proceso penal deben ser resueltas, antes de llegar al estado de sentencia, por otro tribunal. En otras palabras, el principio rector del proceso penal por el cual el juez de la acción tiene competencia para resolver todas las cuestiones que se plantean en el desarrollo del juicio, es objeto de una excepción. Las cuestiones prejudiciales son extrañas a su competencia. Una cuestión es prejudicial cuando se refiera a materia extra penal, porque el juez siempre tiene competencia natural para decidir materia penal (Gonzales, 1993, p. 3-4).

#### **2.2.1.1. Clases de cuestiones prejudiciales**

Existen diferentes clases de cuestiones de acuerdo a diferentes criterios de clasificación:

“a) Según la materia controvertida pueden ser civiles, laborales, administrativos, constitucionales e incluso penales (...)

b) En atención al órgano que la resuelve puede ser devolutiva cuando la decisión de la cuestión prejudicial se remite a un juez de distinta jurisdicción del que debe dilucidar la cuestión principal, y no devolutiva cuando el juez que debe resolver la cuestión principal resuelve también la cuestión prejudicial aunque se trate de otra rama del derecho.

c) Cuestiones prejudiciales que se refieren al hecho, que son aquellas en donde el conflicto prejudicial es el de la definición judicial de un elemento fáctico del tipo penal, y las de Derecho que se trata de confirmar no la existencia o vigencia de una norma sino su legalidad, bien porque es inconstitucional caso de las leyes, bien por su legalidad caso de los reglamentos”. (Romero, 2009, p. 3).

## **2.2.2. La prejudicialidad en la investigación penal**

Sobre la prejudicialidad en las investigaciones de los delitos de defraudación tributaria existen, por lo menos, a nivel doctrinario dos posiciones. Unos están a favor de la prejudicialidad y otros, al contrario, están en contra de la prejudicialidad. A continuación planteamos ambas posiciones.

### **2.2.2.1. Postura a favor de la prejudicialidad**

Según Caro (2010, p. 341) el tipo penal de las leyes penales está conformado por dos clases de elementos, unos normativos y otros descriptivos. Normalmente, la determinación de la valoración del elemento normativo es realizada por un operador del sistema penal, pero existen supuestos donde la competencia de la valoración no corresponde sólo al operador penal, sino a un operador distinto. En este supuesto, nos encontramos frente a lo

que la doctrina denomina cuestión prejudicial, como aquel pronunciamiento sobre un elemento normativo del tipo que debe ser realizada por una autoridad distinta a la penal.

La doctrina en general ha señalado dos tipos de prejudicialidad. Según Caro (2010, p. 342), en primer lugar están las denominadas cuestiones prejudiciales no devolutivas. En este extremo, la persona que se encarga de ver la cuestión principal es la misma que emite un pronunciamiento sobre la relación jurídica extrapenal. La razón de la no devolución se encuentra en la poca trascendencia del elemento de resolver.

En segundo lugar, Caro (2010, p. 342) hace referencia a las cuestiones prejudiciales con efecto devolutivo. A diferencia del anterior supuesto, en esta clase de prejudicialidad la resolución del elemento normativo no puede ser realizada por quien resuelva la causa principal, porque dicha función no forma parte de su competencia. Al ser necesario un pronunciamiento de la autoridad extrapenal, el procedimiento penal se suspende hasta que la autoridad competente resuelva la cuestión prejudicial, siendo este resultado vinculante para la determinación de carácter delictuoso de una acción.

Para Caro (2010, p. 344) debido a la preexistencia de la relación jurídico administrativa, la ley penal tributaria ha optado por considerar que el órgano administrador del tributo tiene que emitir obligatoriamente un pronunciamiento sobre el tema investigado. Si bien la norma no ha precisado cuál ha de ser el alcance o el contenido de dicho informe, si debe ser un informe de carácter meramente ilustrativo, o si, por el contrario, ha de tratarse de la determinación de una relación jurídica tributaria, el citado autor se inclina por la segunda posición, ya que la norma pretende que el órgano administrador del tributo se pronuncie sobre la relación jurídico material administrativa y señala varias razones.

El referido autor afirma que, en primer lugar, hay una razón de competencia. La determinación tanto de la deuda tributaria y el monto de la misma, como el que la persona

tiene o no una obligación tributaria, es un procedimiento de carácter administrativo, para lo cual sólo es competente el ordenamiento tributario y en caso excepcional, el área especializada del Poder Judicial en los temas contencioso administrativa.

En segundo lugar, la no determinación de la deuda tributaria antes del inicio de la investigación penal afecta a la eficacia misma de la investigación tributaria. La investigación preliminar tiene como objeto la calificación del sentido penal de los hechos materia de denuncia. Normalmente, cuando no existe una relación subyacente a la penal, el Ministerio Público puede realizar actos de investigación dirigidos a esclarecer los hechos materia de denuncia, pues dicha actividad forma parte de su competencia. Pero cuando se trata de delitos tributarios, la investigación presupone la existencia de una deuda tributaria ya determinada por el órgano administrador el tributo. El Ministerio Público solo indaga si el obligado realizó o no un engaño u otro medio fraudulento (Caro, 2010, p. 345).

En tercer lugar, el mismo autor señala que la no determinación de la deuda tributaria antes del inicio de la investigación penal implica la afectación del derecho constitucional a la defensa del investigado. El ejercicio del derecho a la defensa implica el conocimiento de las imputaciones vertidas en contra de la persona investigada. Si el Ministerio Público no tiene certeza sobre dichas imputaciones, dado que no se ha establecido la obligación tributaria, entonces la defensa que haga el investigado carecerá de los elementos para contradecir la imputación.

Finalmente, dicho autor alega que la resolución de determinación emitida por el órgano administrador del tributo puede ser impugnada por el obligado tributario. Además, cuando se emita la resolución que cause estado en sede administrativa puede ser materia de un proceso contencioso administrativo. Dicho procedimiento no podría ser realizado si el Ministerio Público decide por sí mismo realizar la determinación de la deuda tributaria.

Por esta razón, el contribuyente no tendría la posibilidad de impugnar la decisión de la administración tributaria.

Otro de los autores que se muestran a favor de la prejudicialidad es Alpaca (2015, pp. 368-374), quien señala que la necesidad de un informe técnico se justifica en una concreta circunstancia que constituye una de las principales características del derecho penal económico, la vinculación entre el derecho penal y el derecho administrativo. Resulta correcto afirmar que de acuerdo al artículo 7 de la Ley Penal tributaria, es necesaria la existencia de un informe técnico motivado para que el Ministerio Público formalice la investigación preparatoria.

El mencionado autor indica que la investigación penal deberá ser archivada hasta contar con el mencionado informe emitido por el órgano administrador del tributo, ya que en tal informe se debe plasmar la información referida a si existe una deuda tributaria que presuntamente habría evadido el denunciado. El informe motivado debe contener una serie de indicios de la existencia del delito tributario, cuyo nivel de certeza debe ser mayor que la que hizo posible la comunicación de indicios al Ministerio Público para iniciar la etapa de diligencias preliminares.

En el ámbito del derecho comparado, también García (2016, pp. 703-704) afirma que los jueces y tribunales penales han de pronunciarse sobre los delitos imputados, teniendo por base la determinación de oficio del organismo recaudador, lo cual apoya a una rápida administración de justicia, facilitando el accionar judicial. Y tomar como base la determinación de oficio no significa que el imputado no pueda controvertir los montos en sede penal.

La jurisprudencia argentina sostiene que la falta de determinación no impide la instrucción del proceso por delitos de la Ley Penal Tributaria y Previsional (LPT). Si bien nada impide el ejercicio de las facultades de investigación en sede penal, en tanto se cumpla

con el principio de legalidad, debe evitarse la posibilidad del escándalo jurídico que podría darse si la judicatura penal señale que la obligación tributaria se configuró por montos superiores a los previstos en la LPT con la consiguiente condena del contribuyente y posteriormente se revoque la determinación de oficio en otra vía. (García, 2016, p. 704).

#### **2.2.2.2. Postura por la no prejudicialidad**

Al contrario de los que están a favor del carácter prejudicial de la determinación de la deuda tributaria (como condición de procedibilidad para instar la acción penal), se ha sostenido que la determinación de la deuda tributaria que el organismo recaudador debe practicar, no debe ser impedimento para el ejercicio de la acción penal. El monto de las obligaciones tributarias puede ser comprobada por el juez de instrucción, sin ninguna subordinación a dictámenes u opiniones de organismos dependientes del Poder Ejecutivo, dado que el justiprecio de los tributos que debe practicar el organismo recaudador es una información útil, pero no vincula al juez o que sin esa información no pueda darse curso a la acción penal. (López & Decarli, 2005, pp. 96-97).

Para el citado autor argentino, el justiprecio de los tributos que debe practicar el organismo recaudador es una información útil, pero de ningún modo cabe entender que sea vinculante para el juez y la confirmación del monto evadido es competencia exclusiva del juez, y debe surgir como resultado de la marcha del proceso penal, constituyendo la determinación realizada por el órgano recaudador solo una *notitia criminis*, debiendo el juez penal buscar la verdad material de los hechos enjuiciados, sin que se halle vinculado por hechos fijados por los órganos de la administración.

La falta de determinación de oficio no es óbice para que el juez oiga al imputado y verifique las pruebas, y tampoco lo es para que sin condicionamientos de ningún tipo decida al respecto conforme indiquen las pruebas del sumario y los dichos del imputado.

Además, muchas veces el órgano recaudador a los fines de las denuncias penales que formulan, exageran las virtudes de los procesos de fiscalización y sus resultados (López & Decarli, 2005, p. 95).

El delito de evasión depende del previo nacimiento de la obligación tributaria, esta nace con el acaecimiento del hecho imponible y que la determinación de oficio no tiene carácter constitutivo de la obligación, sino que su efecto es meramente declarativo de su existencia y medida. En ese sentido, la existencia del delito de evasión es independiente de la determinación de oficio. Debe advertirse que si la maniobra evasiva nunca se descubriera, no habría determinación de oficio por tales hechos. El delito se hubiera consumado de todas formas en el momento en que debía ingresar al Fisco la suma correspondiente y no se lo hizo. La existencia del delito que nos ocupa no depende de la realización de la determinación de la deuda, por lo cual no puede invocarse la cuestión prejudicial (López & Decarli, 2005, p. 117).

Para este último autor, la necesidad de conocer con toda precisión si el monto de la deuda alcanza a los topes establecidos por la ley, puede ser considerado como un requisito exagerado para el inicio de la instrucción de un proceso penal, pues no se advierte cuál es el inconveniente y el perjuicio que pueda irrogarse por ello a los imputados de que la deuda sea determinada judicialmente, pues ello sería resultado de la contradicción y la producción de la prueba pertinente.

Para habilitar la instrucción jurisdicción, no es necesario la certeza de la materialidad del injusto, sino que basta que su concreción aparezca como una hipótesis de investigación (López & Decarli, 2005, p. 98). Durante la instrucción es posible determinar el monto de la deuda tributaria a través de una pericia contable.

Para García(2016, pp.1514-515) el nuevo Código Procesal Penal habría aclarado la situación de incertidumbre que se había generado sobre la constitucionalidad del monopolio de la acción penal de la administración tributaria en los delitos tributarios, ya que se le devuelve al Ministerio Público, como ente autónomo, la titularidad del ejercicio de la acción penal. A pesar de la modificación de la norma en cuanto al ejercicio de la acción penal, la regulación de los delitos tributarios mantiene una cierta prejudicialidad administrativa, toda vez que la Ley Penal Tributaria exige como requisito de procedibilidad, un informe previo del órgano administrador del tributo.

Este último autor señala que este informe debe ser emitido por la SUNAT antes de que el fiscal formalice una investigación preparatoria y el informe debe pronunciarse sobre la parte tributaria del hecho que tendría incidencia en ámbito penal. En razón que los delitos tributarios contienen remisiones a conceptos y normas tributarias, la SUNAT debe aclarar estos aspectos al Ministerio Público en relación con el hecho que será materia de investigación.

Asimismo, en el mismo sentido se ha señalado que el problema de la prejudicialidad, esto es, de la determinación previa en la vía administrativa del tributo impago antes del ejercicio de la acción penal es un tema que ha generado posiciones encontradas. La cuestión es que el tipo básico del delito tributario contiene como elemento el tributo dejado de pagar en todo o en parte y que dicho tributo sólo podría ser determinado en la vía administrativa, es decir, previo a la acción penal. Si bien en el proceso penal debe demostrarse la existencia de un tributo impago, pero no es necesario que exista la cuantificación exacta del mismo (Bramont, 1997, p. 67).

Agrega Bramont (1997, pp. 67-68) que el proceso administrativo tiene como objetivo establecer la cuantificación del tributo, en tanto que el proceso penal tiene como objeto

establecer el comportamiento fraudulento del contribuyente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sin que sea necesario fijar la cuantía del tributo. La cuantificación no interesa para efectos del delito tributario, pero sí interesa probar la existencia del tributo dentro del proceso penal. No se requiere del proceso administrativo para sustentar la existencia del tributo, desde que el tributo surge al acreditar la existencia del hecho imponible. Además la vía previa administrativa no es la única donde se determine la existencia del tributo impago, en la medida que dentro del proceso penal se puede ordenar la pericia en base a criterios contables.

Sobre este punto, debe indicarse que la obligación tributaria nace cuando se configura en la realidad el hecho imponible. El artículo 2 del Código Tributario señala que la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación. Así por ejemplo, cuando el hecho generador del pago de un impuesto, como el de Alcabala, es la transferencia de un inmueble, basta con que se produzca o se verifique dicha transferencia en la realidad para que se tenga por producido el hecho gravado y, por tanto, si concurren los demás aspectos de la hipótesis de incidencia, se puede afirmar que ha nacido la obligación tributaria de pago del impuesto (Sevillano, 2014, pp. 189-191).

En la doctrina española, Palomar (2017, p. 497-498) afirma en relación la cuestión prejudicial *strictu sensu*, que una lectura del artículo 3 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal permite indicar que la prejudicialidad administrativa no es obligatoria ni en su realización ni en su exclusión.

Por regla general, la competencia de los Tribunales encargados de la justicia penal se extiende a resolver, para sólo el efecto de la represión, las cuestiones civiles y administrativas prejudiciales propuestas con motivo de los hechos perseguidos, cuando

tales cuestiones aparezcan tan íntimamente ligadas al hecho punible que sea racionalmente imposible su separación. Por ello, el enjuiciamiento penal obligatorio solo resulta tal cuando no sea posible la separación de la conducta del enjuiciamiento administrativo de la misma. (Palomar, 2017, pp. 497-498).

El autor español citado propone que en la medida de lo posible se propicie el reenvío al ámbito administrativo. Indica que es probable que esto exija una reforma normativa que dote a este reenvío de una rapidez que no coloque el proceso penal en una situación indefinida de espera. También refiere que es probable que estos cambios en el tema de la prejudicialidad no sean compatibles con un largo proceso administrativo que complique la solución final de ambos. De lo manifestado puede desprenderse que dicho autor si bien propugna una modificación de la Ley de Enjuiciamiento Criminal en el sentido que la justicia penal reenvíe algunas cuestiones administrativas, pero también advierte que este hecho pueda perjudicar ambos sistemas en caso la administración demore en pronunciarse una cuestión administrativa.

Velasco (2009, p. 403) señala, respecto a la legislación española, que la principal reforma que introduce la Ley Orgánica 2/1985 es la supresión de la denominada prejudicialidad tributaria, lo que conlleva la conversión del delito fiscal en un delito público, al tiempo que elimina el monopolio en la persecución de estas conductas delictivas que hasta esa fecha tenía la administración tributaria. Supresión que no estuvo exenta de polémica parlamentaria, dado que un grupo estaba de acuerdo con el mantenimiento de la prejudicialidad tributaria.

### **2.2.2.3. Nuestra posición**

En los apartados anteriores hemos señalado las dos posturas contrarias respecto a la prejudicialidad administrativa, es decir, si el órgano recaudador debe o no realizar la determinación de la deuda tributaria antes de que se formule una denuncia penal.

Con relación al argumento de que la administración tributaria sería competente para determinar la deuda tributaria, el monto de la misma y la persona obligada, y no otro órgano del Estado, debe considerarse que el numeral 4) del artículo 159 de la Constitución del Estado establece como competencia del Ministerio Público conducir desde su inicio la investigación del delito. No desde que la administración tributaria determine la deuda tributaria.

Asimismo, el artículo IV del Título Preliminar del Código Procesal Penal dispone que el Ministerio Público es el titular del ejercicio público de la acción penal y tiene el deber de la carga de la prueba y asume la conducción de la investigación desde su inicio. Corresponde al fiscal introducir no sólo los hechos y las circunstancias fácticas con relevancia penal, sino también los medios probatorios al proceso, bajo el control jurisdiccional. (San Martín, 2015, p. 61). En este sentido, siendo la deuda tributaria uno de los elementos del tipo penal de defraudación tributaria, corresponde al Ministerio Público probar la existencia de dicho elemento, para lo cual puede disponer la práctica de la pericia contable para determinar el tributo y su cuantía, si la SUNAT omite o retarda el informe motivado, o emite el informe con motivación insuficiente.

Respecto al argumento de que la no determinación de la deuda tributaria antes del inicio de la investigación penal afecta a la eficacia misma de la investigación tributaria, debe considerarse que la determinación de la deuda tributaria es solo uno de los elementos del tipo penal de defraudación tributaria, dado que, además, de la acción del no pago o el pago

de menos de un tributo, se requiere investigar los medios fraudulentos, con la finalidad de lograr evadir la obligación tributaria. (Álvarez, 2018, p. 757). Y la deuda tributaria puede determinarse a través de una pericia contable. Por lo demás, el pronunciamiento de la SUNAT sobre la deuda no debe constituir un requisito para ejercer la acción penal.

Los que están a favor de la prejudicialidad indican que la deuda debe determinarse en forma previa, porque existe la posibilidad de impugnar la determinación en la vía administrativa e incluso en el proceso contencioso administrativo, pero dicho procedimiento no sería posible si el Ministerio Público decide realizar la deuda tributaria.

Sobre el particular, debe mencionarse que artículo 190 del Código Tributario señala: “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”. También se regula las vías paralelas en el artículo 192 del Código Tributario, que indica: “La Administración Tributaria, cuando en el curso de sus actuaciones administrativas, considere que existen indicios de la comisión de delito tributario y/o aduanero, o estén encaminados a dicho propósito, lo comunicará al Ministerio Público, sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación, tramitándose **en forma paralela** los procedimientos penal y administrativo”. De esta forma los delitos tributarios deben tramitarse en forma paralela e independiente de los procedimientos administrativos.

Asimismo, el artículo 192 del Código Tributario establece que: “(...), de ser el caso, emitirá las Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, Órdenes de pago o los documentos aduaneros (...) que correspondan, como consecuencia de la verificación o fiscalización, en un plazo que no exceda de noventa (90) días de la fecha de notificación de la Formalización de la Investigación Preparatoria o del Auto de Apertura de Instrucción a la Administración Tributaria. En caso de incumplimiento, el Fiscal o el Juez Penal podrá

disponer la suspensión del proceso penal, sin perjuicio de la responsabilidad a que hubiera lugar”. De ello se desprende que no se requiere que se haya determinado la deuda tributaria para formalizar la investigación preparatoria o emitir el auto de apertura de instrucción según el Código de Procedimientos penales, aún vigente en Lima.

También se ha alegado que la no determinación de la deuda tributaria antes del inicio de la investigación penal implica la afectación del derecho de defensa del investigado, ya que al no establecerse la obligación tributaria o su monto, entonces la defensa carecería de los elementos para contradecir una imputación. Sobre este punto, es pertinente afirmar que no se requiere del proceso administrativo para sustentar la existencia del tributo, desde que el tributo surge al acreditar la existencia del hecho imponible. Lo que se investiga es si se ha producido o no el hecho imponible y quien es el responsable, para determinar ello no se requiere declaración formal del órgano administrativo.

De otro lado, el Decreto Supremo N° 007-2017-MINAM, aprobó el Reglamento del numeral 149.1 de la Ley N° 28611, Ley General del Ambiente, que en su artículo 2.1 señala que el informe fundamentado es un documento elaborado en cumplimiento de la Ley General del Ambiente, que constituye una prueba documental relacionada a la comisión de delitos de contaminación. Y el numeral 2.2 dispone que “el informe fundamentado no constituye un requisito de procedibilidad de la acción penal. El Fiscal puede formular su requerimiento Fiscal, prescindiendo de este, con las pruebas de cargo y descargo recabadas durante la investigación preparatoria. Sin perjuicio de ello, es obligatoria para la autoridad responsable de su elaboración la emisión del mismo, bajo responsabilidad”.

Al respecto, Calderon (2017) afirma que el reglamento señala que el informe fundamentado es un documento elaborado en cumplimiento de la Ley General del Ambiente que constituye una prueba documental relacionada a la posible comisión de

delitos de contaminación tipificados en el Título XIII del Código Penal. Sin embargo, - indica el autor - que el referido informe no constituye un requisito de procedibilidad de la acción penal. Por tanto, se puede concluir que si para los delitos ambientales el informe técnico no constituye un requisito de procedibilidad, por la misma razón tampoco debería constituir un obstáculo dicho requisito para el ejercicio de la acción penal en los delitos tributarios.

#### **2.2.2.4. Experiencia en el derecho comparado**

##### **a) Italia**

En el derecho comparado, luego de experimentar varios regímenes de prejudicialidad administrativa, tanto la legislación española como la italiana la han abandonado. Con relación al **procedimiento penal tributario vigente en Italia** a partir del Decreto 74/2000, se señala lo siguiente:

En el aspecto de la disciplina procesal (...) se debe evidenciar que en vigencia de la prejudicial tributaria se asistía a un sustancial predominio del proceso tributario sobre el penal, por cuanto el juez debía aguardar el monto exacto del impuesto evadido. Con la abolición de la prejudicial tributaria, por el contrario, se verifica un sustancial cambio en las relaciones entre proceso penal y proceso tributario, (...) porque el juez puede activar la acción penal sin aguardar el resultado de la verificación tributaria respecto del *quantum* evadido.

Con la disposición 74/2000, el legislador optó por la denominada vía doble; es decir, un régimen modelado según la idea de autonomía recíproca del proceso tributario y del proceso penal. Del análisis del artículo 20 - si bien disposición no exhaustiva en orden a lo estimado penal en el proceso tributario - podemos deducir el dato según el cual, la sentencia penal no asume la autoridad de cosa juzgada en el proceso tributario, porque el

proceso tributario se caracteriza por reglas procesales diversas, por ejemplo, el juramento y la prueba testimonial. El rol de la sentencia penal en el proceso tributario será entonces, el de simple elemento de prueba; lo juzgado tributario carecerá también de eficacia vinculante en el proceso penal (Lo Monte, 2006, p. 79).

## **b) España**

Con relación al proceso penal tributario español inicialmente con la Ley 50/1977 se estableció un sistema de prejudicialidad administrativa, en virtud del cual la cuota tributaria, en los casos de delito fiscal, debía ser fijada por la administración tributaria. Solamente tras el agotamiento de la vía administrativa de la liquidación practicada se procedía al envío del expediente a la jurisdicción penal. Posteriormente con la reforma de la Ley 10/1985 se produjo la reforma del sistema anterior con la meta de acabar con la prejudicialidad administrativa, en razón de que la Ley 50/1977 que exigía el agotamiento de la vía para el ejercicio de la acción penal era un obstáculo para el correcto funcionamiento del mecanismo procesal y la ausencia de sentencias por delito fiscal se debía a la necesidad de un previo pronunciamiento administrativo. (Espejo, 2013, pp. 86-88).

La vigente Ley General Tributaria 58/2003 mantiene en los mismos términos el régimen anterior al señalar que “Si la Administración Tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia del interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia del delito, la

Administración Tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el periodo de suspensión se tendrán por inexistentes”

Espejo (2013, pp. 418-419) no está de acuerdo con dicha tendencia legislativa, dado que considera que la prevalencia del derecho penal sobre el tributario y la desaparición de la cuota tributaria, sustituida por la responsabilidad civil derivada del delito, fijada en el proceso penal supone a sustitución de los principios tributarios por los penales; ello conculca el principio de igualdad de la imposición. No existe prejudicialidad lógica ni jurídica del derecho penal con respecto al tributo, pues la determinación de la deuda tributaria no corresponde a la jurisdicción penal sino a la administración tribuaria. El actual sistema no responde al principio ne bis in idem . La Ley 10/1985 no previó la paralización del procedimiento de inspección, sino sólo del sanacionador.

### **c) Alemania**

En Alemania se sigue un sistema de prejudicialidad administrativa no devolutiva en el curso del proceso penal. La cuota tributaria se fija desde un primer momento por la Administración Tributaria, en concreto por los órganos de liquidación. En la relación entre la Administración y la Jurisdicción, en los delitos fiscales la primera tiene el control de todos los elementos del proceso en la generalidad de los casos. Si el monto de la defraudación es de hasta 500 euros, según el artículo 398 de la Ordenanza Tributaria se sobresee el procedimiento penal por escasa cuantía. Hasta 2,500 euros de cuota defraudada la Administración puede o no imponer una multa. De 2,500 hasta 5,000 euros de defraudación debe imponer una multa, sin intervención de tribunales penales. (Espejo, 2013, p.308-312).

La referida autora afirma que de 5,000 a 125,000 euros de defraudación la Administración impone la multa, pero requiere la autorización (“orden penal”) del juzgado penal. Por encima de 125,000 euros es la Fiscalía la competente para solicitar la orden penal, por lo que a partir de este monto la Administración debe comunicar a la Fiscalía, quien decidirá si toma el asunto a no. En todo caso, siempre es posible que por debajo de 125,000 euros la Fiscalía pida el proceso. Y por encima de los 300,000 euros la competencia corresponde a la Fiscalía de Delitos Económicos. Tanto en los casos de “orden penal” (que requiere el consentimiento del imputado) como la sentencia determina sólo la pena, sin contener pronunciamiento alguno en relación a la cuota tributaria.

#### **d) México**

Respecto a la existencia de cuestiones prejudiciales administrativas previas al procedimiento judicial, se afirma:

En la legislación de México no existen cuestiones prejudiciales administrativas aplicables en materia de delitos fiscales. De esta forma, para promover una querrela o denuncia es suficiente con que la Administración Tributaria detecte la posible comisión de un ilícito, sin que sea necesaria la realización de diligencias adicionales.

Excepcionalmente, en los delitos indicados en el párrafo II del artículo 92 del Código Fiscal (contrabando y sustracción de mercancías desde recintos fiscales o fiscalizados), se requiere como cuestión previa la declaración del Fisco Federal en cuanto a que ha sufrido o pudo haber sufrido perjuicio. (Gavilan, Mingot, & Silva-Risco, 2010, p. 98).

#### **e) Argentina**

Con relación al régimen argentino, cabe indicar que:

Respecto de los delitos fiscales existe la prejudicialidad administrativa, en los términos que establece el artículo 18 de la Ley N.º 24.769, norma en la que se impone, previo a

la denuncia penal, en los casos en que corresponda, la determinación de oficio de la deuda tributaria. No obstante, esta prejudicialidad es relativa, puesto que no se requiere que dicha determinación se encuentre firme. Al respecto, el artículo 20 de la misma ley dispone que la formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendentes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria (Gavilan et al, 2010, pp. 82-83).

De acuerdo con García (2016, p. 693) el procedimiento de determinación debe ser previo, en razón de la naturaleza peculiar de la materia tributaria. Si rigiera la prejudicialidad del proceso penal respecto de la determinación de oficio, los jueces penales deberían considerar los aspectos técnico-tributarios sin la base de una resolución dictada por el Fisco. Tal proceder conspiraría contra el adecuado desarrollo del proceso, pues lo dilataría por las medidas periciales que debería disponer la judicatura y coadyuvaría a que se multipliquen las denuncias por hechos que en realidad no constituyen delitos.

Conforme a Fridenberg, las respuestas que ha brindado la jurisprudencia respecto al papel que juega el procedimiento administrativo con relación al proceso penal han sido variadas, pudiendo resumirse en lo siguiente: i) Es una cuestión prejudicial; ii) Es una condición de procedibilidad de la acción penal y iii) No resulta necesaria para la viabilidad de la acción penal. Lo señalado en el último punto es la posición mayoritaria en la jurisprudencia actual, entanto que las dos primeras resultan aisladas. Así, la jurisprudencia señala: “No resulta de los términos en que se encuentran concebidos los artículos 18 y 19 de la Ley Penal Tributaria (Ley 24.769) que se haya creado con ellos un requisito sin el cual no pueda darse curso a la acción”. (Fridenberg, 2008, pp. 1198-1199).

## **f) Colombia**

En cuanto al modelo colombiano respecto a la existencia o no de cuestiones prejudiciales administrativas previas al procedimiento judicial, se afirma:

(...) Como ha reconocido la jurisprudencia, la vía judicial para perseguir delitos fiscales es independiente de la vía administrativa. En consecuencia, la medida de la ejecución coactiva de la obligación tributaria no excluye el ejercicio de la acción penal. Esto es así, por cuanto la constitución en parte civil o la intervención como víctima en el proceso penal lo que pretende es el resarcimiento de los daños y perjuicios ocasionados por la conducta punible, mas no el cobro de unas obligaciones tributarias o deudas fiscales surgidas de la potestad impositiva del Estado.

En consecuencia, no existe en la legislación colombiana la prejudicialidad administrativa como condición previa al ejercicio de la acción penal por delitos fiscales. (Gavilan et al, 2010, p. 91)

### **2.2.2.5. Diferencia entre cuestión previa y cuestión prejudicial**

Presentamos a continuación las diferencias más relevantes entre la cuestión previa y la cuestión prejudicial. La cuestión previa no guarda relación con ningún elemento del hecho delictivo. Solo exige una formalidad prevista en la Ley. La cuestión prejudicial se refiere al esclarecimiento de presupuestos o elementos constitutivos del delito. La cuestión previa no requiere que extrapenalmente se emita decisión sobre algunos de los elementos del ilícito materia de investigación. La cuestión prejudicial sí requiere de una declaración extrapenal que proporcione un elemento de juicio de utilidad para resolver el objeto del procedimiento penal. La cuestión previa es una condición que determina la validez del proceso, se refiere a la posibilidad del juicio y de la sentencia como actos procesales, con

independencia de su contenido. La cuestión prejudicial puede afectar el contenido mismo del pronunciamiento sobre el fondo que se dicte. (Oré, 2016, p. 399).

### **2.2.3. Informe técnico como forma de prejudicialidad**

Como consecuencia de la especialización del campo administrativo, la investigación penal va a requerir el pronunciamiento del ente administrativo del sector previo sobre algún elemento de la ley penal en blanco, el mismo que se concreta en un informe técnico. Este pronunciamiento reúne el significado de una condición de procedibilidad de la acción penal, motivo por el cual el Ministerio Público debe contar obligatoriamente con dicho pronunciamiento para poder ejercer la acción penal (Caro, 2010, pp. 339-340)

El referido autor señala que existen dos grupos de informes técnicos:

- a) En el primero se encuentran todos aquellos informes que no generan un grado de vinculación en la decisión del Ministerio Público, sino tiene un carácter meramente ilustrativo. En esta clase de informes tenemos los informes emitidos por la Superintendencia de Banca y Seguros. De acuerdo a la Cuarta Disposición Final y Complementaria de la Ley N.º 26702, siempre que se investigue a un funcionario del sistema financiero, por la supuesta comisión de un delito en el ejercicio de su cargo, se requiere el pronunciamiento de la referida entidad bancaria (por ejemplo, en el artículo 213-A del Código Penal).
- b) En el segundo grupo se tiene los pronunciamientos de la autoridad administrativa que sí tienen un efecto vinculante para el Ministerio Público. En la doctrina general, se conoce al efecto que causan estos informes como una prejudicialidad administrativa. Los informes que se emitan en este segundo grupo determinan la existencia o inexistencia de una relación jurídica subyacente a la relación jurídico-penal.

#### **2.2.4. Informe técnico como pericia institucional**

En el supuesto de delito tributario, conforme al artículo 7 de la Ley Penal Tributaria, Decreto Legislativo N.º 813 del 20 de abril de 1996, modificado por el nuevo Código Procesal Penal vigente, la acción penal se formalizará previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo. Este informe, que es el resultado de una acción administrativo tributario, tiene el carácter de una pericia institucional. Tratándose de pericias institucionales se presume su objetividad y acierto, por la clase de prueba y la calificación técnica de los organismos y personas habilitadas que los emiten. Pero las partes tienen el derecho de convocarlos para ejercer su derecho de contradicción. (San Martín Castro, 2015, p. 538).

#### **2.2.5. Fiscalización**

Como se ha señalado los informes técnicos resultan del procedimiento de fiscalización. La fiscalización se entiende como facultad y como procedimiento. Como facultad la fiscalización es la potestad que tiene la administración tributaria para poder determinar si un contribuyente ha cumplido correctamente con sus obligaciones tributarias, que le es conferida por la ley. La fiscalización como procedimiento se refiere a un conjunto de actos conducentes a verificar que el contribuyente ha cumplido lo que la ley establece. Dentro de esta fiscalización se determina si éste ha contribuido correctamente o ha sido exonerado de igual forma. (Chau & Villanueva, s.f., pp. 239-240).

##### **2.2.5.1 El marco Legal**

Los instrumentos legales que regulan el ejercicio de la facultad de fiscalización son: El Código Tributario, el Reglamento de Organización y Funciones y el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización. El artículo 62 del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF señala que: “La facultad de fiscalización de la Administración

Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar. El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios. (...)”.

De acuerdo con Castro (2014, pp. 53-55) el primer párrafo del artículo 62 del Código Tributario corresponde analizar dos aspectos: primero la discrecionalidad y el segundo qué significa el límite de ejercicio de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la norma IV del Título Preliminar.

#### **a) La discrecionalidad**

En este sentido, el Código nos indica que el ejercicio de la facultad de fiscalización se ejerce sin estar reglado. Pero alguno de los aspectos del ejercicio de la facultad de fiscalización ha sido normado en el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización. Sin embargo, la mayor parte de los aspectos de la facultad de fiscalización no se encuentran reglados, como es el caso de la selección de contribuyentes. La discrecionalidad en la selección le permite a la Administración Tributaria decidir entre una estrategia y otra de selección, de forma que pueda direccionar las acciones de fiscalización hacia los segmentos que considere más pertinentes. (Castro, 2014, p. 54).

Si bien el Código introduce el concepto de facultad discrecional, pero dicho concepto no puede ser entendido como algo arbitrario o irracional, sino que la administración puede optar por aquella decisión que se enmarque dentro del interés público y en concordancia lo que establece la ley y la constitución. Para Villanueva la duración del procedimiento de fiscalización no debería estar dentro del procedimiento de fiscalización, y a fin de racionalizar el ejercicio de las potestades discrecionales debe respetarse los principios de proporcionalidad y la razonabilidad. El Código señala en la Norma IV del Título Preliminar

que la discrecionalidad se ejerce dentro del marco de la ley (Chau & Villanueva, s.f., pp. 239-244).

#### **b) La Norma IV del Título Preliminar**

El último párrafo de la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario señala: “En los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley.”

Conforme a esa norma las decisiones de selección entre una estrategia u otra deben basarse de acuerdo al interés público, lo que implica que los funcionarios deben sustentar y motivar el porqué la selección que han realizado en función de una estrategia es la más conveniente para el interés público. La discrecionalidad en la selección es contraria a la arbitrariedad, a la justicia, la razón o las leyes. En este sentido, algunas administraciones tributarias publican las directivas generales de sus planes de fiscalización o la lucha contra el fraude fiscal. (Castro, 2014, p. 54).

#### **c) La selección realizada por la Sunat**

La administración tributaria tiene dos grandes formas de seleccionar contribuyentes, la primera de ellas se realiza de manera centralizada y la segunda se realiza a través de cada área operativa. **La programación centralizada** es la que realiza la intendencia Nacional de Cumplimiento Tributario, es la que usa la denominada Base de Datos que permite realizar una serie de operaciones de cruce de información, que proviene de las declaraciones de los contribuyentes, de la información de comercio exterior, de la Declaración de Operaciones con Terceros, de fuentes externas tales como los notarios, la SBS, la Conasev, Reniec, SAT, entre otras. (Castro, 2014, p. 55).

La segunda selección: La **programación descentralizada**, según se puede apreciar en el Reglamento de Organización y Funciones, las áreas operativas de fiscalización tienen también la posibilidad de realizar la selección de los contribuyentes, aquellos de quienes vienen de denuncias, reprogramaciones, entre otros. En ese caso se le traslada a cada área la responsabilidad de la selección, por lo que el análisis de estos casos no responde a una estrategia de la institución, lo que podría conllevar a la pérdida de información importante de interés fiscal para el Estado. (Castro, 2014, p. 56).

#### **2.2.5.2 Plazo en el proceso de fiscalización**

El artículo 62-A del Código Tributario establece que: “El procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en un plazo de un (1) año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización. De presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma. (...)”.

Asimismo el artículo 62-A del Código Tributario señala que el plazo puede ser prorrogado: “(...) Excepcionalmente dicho plazo podrá prorrogarse por uno adicional cuando: a) Exista complejidad de la fiscalización, debido al elevado volumen de operaciones del deudor tributario, dispersión geográfica de sus actividades, complejidad del proceso productivo, entre otras circunstancias. b) Exista ocultamiento de ingresos o ventas u otros hechos que determinen indicios de evasión fiscal. c) Cuando el deudor tributario sea parte de un grupo empresarial o forme parte de un contrato de colaboración empresarial y otras formas asociativas.”

Sobre este punto, Castro (2014, pp. 58-62) afirma que el plazo inicial de un año establecido en el Código Tributario puede resultar razonable, pero el problema surge cuando se quiere determinar el inicio del cómputo del plazo. La norma indica que el plazo comienza a computarse a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información o documentación que fuera solicitada por la administración, en el primer requerimiento, que suele pedir más de 13 ítems diferentes que se resumen en presentar toda la información del periodo fiscalizado. El auditor tendrá que verificar que toda la información ha sido presentada. Para ello, el Decreto Supremo N.º 085-2007-EF, Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, ha establecido el procedimiento.

La norma comentada (artículo 62-A) generaría que las fiscalizaciones comiencen por la revisión de toda la documentación solicitada, y la pregunta sería cuánto tiempo se tomaría la Sunat en verificar que se encuentren a su disposición todos los documentos solicitados, que en algunos casos son millares. Si falta un grupo significativo de documentos el plazo no se daría por comenzado. Por tanto, la determinación del inicio del plazo de fiscalización tiende a ser demasiado laboriosa y ello podría generar conflictos en la aplicación de la norma y, además, existe una libertad casi absoluta para que la administración tributaria establezca la prórroga. (Castro, 2014, pp. 59-62).

#### **2.2.6. Motivación del Informe Técnico**

El artículo 103 del Código Tributario, en relación a los actos de administración tributaria, señala que “los actos de la Administración Tributaria **serán motivados** y constarán en los respectivos instrumentos o documentos”. Uno de los actos de administración tributaria que emite la SUNAT es el informe de peritos. Así, el artículo 194 del Código Tributario señala que: “Los informes técnicos o contables emitidos por los funcionarios de la SUNAT, que realizaron la investigación administrativa del presunto delito tributario, tendrán, para todo

efecto legal, el valor de pericia institucional.” Por su parte, el artículo 7 de la Ley Penal Tributaria señala que: “El Ministerio Público, en los casos de delito tributario, dispondrá la formalización de la investigación preparatoria, previo **informe motivado** del Órgano Administrador del Tributo”. Conforme a las normas citadas el informe técnico de indicios de delito debe motivarse debidamente por la SUNAT.

#### **2.2.6.1 Informe de indicios, según la Circular N.º 019-2011-SUNAT**

La Circular N.º 019-2011-SUNAT señala cuál debe ser el contenido del Informe de Indicios de Delito Tributario. Indica que dicho informe debe señalar los hechos ilícitos encontrados, la modalidad en la que se habría incurrido, los elementos probatorios, el monto del perjuicio fiscal de corresponder, la identificación de las personas que habrían participado y los actos de investigación realizados. Se precisa que el Informe mencionado debe tener los siguientes puntos: **a) Datos Generales, b) Antecedentes, c) Análisis de Hechos, d) Modalidad detectada, e) Elementos Probatorios, f) Perjuicio Fiscal, g) Personas vinculadas a los hechos, h) Conclusiones y recomendaciones, i) De la suscripción y j) Anexos.**

Respecto al punto c) Análisis de los hechos, la indicada circular señala que debe analizarse toda la información que se hubiera recabado en el ejercicio de las facultades de inspección, investigación y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias u otra información, que coadyuven a sustentar el informe de Indicios de Delito Tributario, entre otros, la evaluación de la inscripción en el RUC, verificación de los libros y registros contables, comprobantes de pago, descripción detallada del procedimiento de ingresos y/o egresos de bienes que se relacionen con la comisión del ilícito, con indicación de las personas encargadas de ordenar, realizar o consentir dichos actos, descripción detallada del procedimiento de pagos y/o cobranzas.

Asimismo, el análisis de los hechos debe contener la relación de los préstamos recibidos y otorgados, con indicación precisa de los elementos de prueba que los sustentan, declaraciones juradas relacionadas a los periodos o ejercicios gravables comprendidos en la investigación, verificación de las solicitudes de devolución, información contenida en los sistemas informáticos de la Administración Tributaria, resultados de los cruces de información, elementos probatorios obtenidos en la inmovilización e incautación, la información obtenida del levantamiento del secreto bancario y/o reserva bursátil y manifestaciones e informes de terceros.

El derecho a la Debida Motivación se encuentra comprendido dentro del Principio del Debido Procedimiento, consistiendo en un mandato imperativo a todas las entidades públicas, aún sean administrativas, sin excepción alguna para que fundamenten sus actos administrativos de manera clara y coherente, en cualquier etapa del procedimiento, mediante una relación clara, concreta y directa de los hechos y las razones legales que justifican la adopción de dichos actos, pudiéndose calificar de ilegal si no cumple con la debida motivación (León, 2015, p. 319).

El informe técnico que emite la SUNAT, de acuerdo por el artículo 7 de la Ley Penal Tributaria, en tanto es el resultado de la fiscalización, debe estar debidamente motivado. Sobre este tema, el Tribunal Constitucional en el expediente N.º 00728-2008-PHC/TC, ha señalado cuatro supuestos que comprenden el derecho a la motivación, criterios que también son aplicables al ámbito administrativo:

**“a) Inexistencia de motivación o motivación aparente.** Está fuera de toda duda que se viola el derecho a una decisión debidamente motivada cuando la motivación es inexistente o cuando la misma es solo aparente, en el sentido de que no da cuenta de las razones mínimas que sustentan la decisión o de que no responde a las alegaciones de las

partes del proceso, o porque solo intenta dar incumplimiento formal al mandato, amparándose en frases sin ningún sustento fáctico o jurídico.

**b) Falta de motivación interna del razonamiento.** La falta de motivación interna del razonamiento (...) se presenta en una doble dimensión; por un lado, cuando existe invalidez de una inferencia a partir de las premisas que establece previamente el Juez en su decisión; y, por otro lado, cuando existe incoherencia narrativa, que a la postre se presenta como un discurso absolutamente confuso incapaz de transmitir, de modo coherente, las razones en las que se apoya la decisión. Se trata, en ambos casos, de identificar el ámbito constitucional de la debida motivación mediante el control de los argumentos utilizados en la decisión asumida por el Juez o Tribunal; sea desde la perspectiva de su corrección lógica o desde su coherencia narrativa.

**c) Deficiencias en la motivación externa, justificación de las premisas.** El control de la motivación también puede autorizar la actuación del juez constitucional cuando las premisas de las que parte el Juez no han sido confrontadas o analizadas respecto de su validez fáctica o jurídica. Esto ocurre por lo general en los casos difíciles, como los que identifica Dworkin, es decir, en aquellos casos donde suele presentarse problemas de pruebas o de interpretación de disposiciones normativas. La motivación se presenta en este caso como una garantía para validar las premisas de las que parte el Juez o Tribunal en sus decisiones. (...).

**d) La motivación insuficiente.** Se refiere, básicamente, al mínimo de motivación exigible atendiendo a las razones de hecho o de derecho indispensables para asumir que la decisión está debidamente motivada. Si bien, como ha establecido este Tribunal (Constitucional) en reiterada jurisprudencia, no se trata de dar respuestas a cada una de las pretensiones planteadas, la insuficiencia, vista aquí en términos generales, sólo resultará

relevante desde una perspectiva constitucional si es que la ausencia de argumentos o la "insuficiencia" de fundamentos resulta manifiesta a la luz de lo que en sustancia se está decidiendo.

**e) La motivación sustancialmente incongruente.** El derecho a la debida motivación de las resoluciones obliga a los órganos judiciales a resolver las pretensiones de las partes de manera congruente con los términos en que vengan planteadas, sin cometer, por lo tanto, desviación que supongan modificación o alteración del debate procesal (incongruencia). Desde luego, no cualquier nivel en que se produzca tal incumplimiento genera de inmediato la posibilidad de su control. El incumplimiento total de dicha obligación, es decir, el dejar incontestadas las pretensiones, o el desviar a decisión del marco del debate judicial generando indefensión, constituye vulneración del derecho a la tutela judicial y también del derecho a la motivación (...)

**f) Motivaciones cualificadas.** Conforme lo ha destacado este Tribunal (Constitucional), resulta indispensable una especial justificación para el caso de decisiones de rechazo de la demanda, o cuando, como producto de la decisión jurisdiccional, se afectan derechos fundamentales como el de la libertad. En estos casos, la motivación de sentencia opera como un doble mandato, referido tanto al propio derecho a la justificación de la decisión como también al derecho que está siendo objeto de restricción por parte del Juez o Tribunal.”

Sobre la motivación insuficiente, (Zavaleta, 2014, pp. 424-427) afirma que la motivación suficiente implica aportar razones fácticas y jurídicas necesarias para justificar apropiadamente la decisión. Se incurre en motivación insuficiente cuando no se justifican las premisas que no son aceptadas por las partes, si no esgrime las razones que fundamentan la conclusión, refutando o descartando cualquier otra posición alternativa. Es importante

destacar que la suficiencia de la motivación, como concepto jurídico indeterminado, no debe ser apreciada a priori o en abstracto, sino a la luz de las circunstancias concretas de cada caso.

### **2.2.7. Concepto de pericia**

Oré (Ore, 2016, p. 561) afirma que la pericia es un medio de prueba de carácter personal a través del cual un sujeto con conocimientos especiales, por encargo del juez o de las partes, introduce al proceso información y valoraciones de carácter técnico, científico o artístico sobre hechos o cosas que han sido objeto de examen o análisis, precisamente por encontrarse vinculados con la comisión del delito materia de investigación.

Asencio (2008) indica que los actos periciales son aquellos informes o dictámenes realizados por especialistas en las diversas materias de que se trate, cuyo fin es aportar al proceso conocimientos de carácter técnico sobre circunstancias relativas a los hechos investigados, elementos o cuerpo del delito o la persona que se presume autor del hecho.

Por su parte, Sendra (2010) entiende el informe pericial como el acto de investigación o de prueba, si se practica con carácter anticipada o en el juicio oral, por el que determinados profesionales calificados por sus especiales conocimientos científicos, técnicos o artísticos y designados por el juez, le auxilian o aportan una mejor comprensión sobre la naturaleza y tipicidad del hecho, así como sobre la responsabilidad penal del autor.

### **2.2.8. Importancia del peritaje**

En muchas ocasiones el juez se encuentra, frente a una cuestión científica, artística o técnica en la que no está versado, en la necesidad de solicitar el apoyo de peritos para comprobar hechos o determinar sus características particulares. Si bien el juez es un experto en derecho, no lo es, salvo excepcionalmente, en otras ciencias ni posee por lo general conocimiento sobre cuestiones de arte, de mecánica y en numerosas actividades prácticas

que requieren estudios especializados. De ahí la importancia del peritaje para la solución de muchos litigios (De Santo, 2005, pp. 26-27).

### **2.2.9. Principio de objetividad y la prueba en sede el Ministerio Público**

Con el advenimiento del sistema mixto, ya con tendencia acusatoria o con tendencia inquisitoria, se procuró establecer un equilibrio en la búsqueda de la prueba, pretendiendo con ello cubrir de objetividad a la instrucción sumarial y la función jurisdiccional (Barrios, 2015, pp. 132-133).

El autor citado en el párrafo anterior, afirma que en el modelo de justicia penal acusatorio, el principio de imparcialidad, hace una mutación al principio de objetividad, mediante el cual se establece que los funcionarios de investigación penal o fiscales, así como las instituciones auxiliares de apoyo a la investigación, adecuarán su actuación a un criterio objetivo, velando por la correcta aplicación de la ley penal. En aplicación del principio de objetividad, en la justicia acusatoria, que los agentes del Ministerio Público no pueden ocultar información, evidencias o pruebas a la defensa y viceversa.

### **2.2.10. Concepto de acción penal**

Chiara, Grisetti y Obligado (2012, p. ix) afirman que el concepto de acción penal integra la trilogía de la ciencia procesal, que se conforma, además, con los conceptos de jurisdicción y competencia. En la civilización romana, durante la época de la república el proceso se resolvía entre las partes en litigio y se lo conocía como *accusatio*. Durante el imperio, la concentración del poder hizo que aquél estuviera a cargo de funcionarios estatales. El derecho romano más que un sistema de derechos fue un sistema de acciones, en tanto le otorgó más importancia a la discusión judicial en relación los derechos subjetivos, que a ellos mismos.

Los citados autores señalan que más allá de la polémica suscitada entre Bernard Windscheid Theodor Muther en el año de 1856, o las diferentes teorías acerca de la acción, como las de Bülow, Köhler, Degenkolb, Wach, Chiovenda, Calamandrei, Carnelutti, Couture, Fairén Guillen, Alsina, entre otras, definen a la acción como un derecho subjetivo, público, abstracto y autónomo, del cual goza todo sujeto de derecho y que lo faculta a exigirle al Estado la tutela jurisdiccional para un caso concreto (Chiara et al, 2012, p. x).

Para Chiara et al. (2012, p.14) la naturaleza de la acción penal es definitivamente procesal y debe ser diferenciada de la facultad o deber del Estado en dar una respuesta penal (*ius puniendi*). La acción procesal penal pertenece a todos los habitantes de la nación y es expresión del derecho de recurrir a las autoridades, sea de modo personal e individual. El ofendido o damnificado por un delito; como a través de los órganos del Estado encargados de la persecución de los delitos, como el Ministerio Público.

Espitia (2010, p. 103) considera que existen varias teorías que han tratado de explicar el término acción. Algunas la han entendido como el acto de introducción a juicio, o el derecho material en actividad; otras, por el contrario, resaltan la autonomía de los conceptos derecho y acción, para indicar que el primero existe antes de la acción judicial y con independencia de la acción y que puede ejercerse esta sin que haya existido afectación de derecho alguno, por lo que estiman que la acción es un mero derecho de obtener del Estado la solución de una controversia jurídica.

Cuando se refiere al proceso penal, la acción puede definirse como un acto jurídico solemne a través del cual se busca la decisión sobre la existencia de un hecho consagrado en la ley como punible y la responsabilidad de su autor. El Estado por medio de la Fiscalía de la Nación está obligado a investigar y a ejercer la acción penal en relación con hechos que puedan constituir delito; este deber inicia con su ocurrencia y sólo fenece cuando el

proceso termina por sentencia judicial de preclusión, fallo condenatorio o absolutorio, o como consecuencia del principio de oportunidad (Espitia, 2010, p. 103).

Creus (Creus, 1996, p. 36) afirma que de todo delito surge una acción para ejercer la pretensión constituyente del *ius puniendi* (imposición de la pena). Salvo en las hipótesis en las que la ley atribuye la titularidad de esa acción exclusivamente al ofendido (sujeto pasivo), o sea los delitos de acción privada, en las demás impulsar su desarrollo a partir de su proposición es un deber de la autoridad con competencia funcional para hacerlo, normalmente se trata del fiscal, quien una vez en conocimiento del hecho que, según su discrecionalidad técnica, puede constituir delito, tiene que promover la acción (principio de legalidad procesal) cuidando que ella se despliegue impulsando su continuación en el respectivo proceso, sin perjuicio de que la ley disponga otra cosa o plantee excepciones sobre la base del principio de oportunidad.

López Barja (2004, p. 763) afirma que la realización del derecho de penar debe canalizarse a través del proceso penal y para ello es preciso que se ejercite lo que se denomina acción penal. En el proceso penal no se puede hablar de acción penal en el mismo sentido que en derecho procesal civil. En el ámbito civil puede decirse que la acción es el ejercicio en el ámbito procesal de un derecho subjetivo que pertenece al ciudadano. Dicho derecho subjetivo no existe en el ámbito penal.

Algunos consideran que la acción penal como ejercicio de un derecho, precisamente del derecho de penar. Pero la acusación no es la realización ni el ejercicio del *ius puniendi*, sino una condición para su realización o ejercicio. En la acción penal no se ejercita el *ius puniendi*, sino el *ius perseguendi* como condición para que el Tribunal ejercite y realice el *ius puniendi* del Estado. Por ello, no corresponde afirmar que la acción penal supone el ejercicio del *ius puniendi*, dado que ni los particulares ni el Ministerio Fiscal ostentan tal

derecho. La acción penal implica, en el ámbito del proceso penal, la pretensión de que el Tribunal ejercite el derecho de penar (López Barja, 2004, p. 765).

### **2.2.11. La acción penal en el proceso penal tributario**

Manonellas (2017, p. 234) señala que el contenido de la acción va a estar dado por la pretensión jurídica solicitada. El fundamento del derecho penal tributario estará dado en la aplicación de una pena, es decir, el reconocimiento del derecho del Estado de someter a alguien al cumplimiento de una pena, por la conducta disvaliosa cometida.

#### **2.2.11.1. Los principios de la acción**

Los principios aplicables a la acción en el derecho penal serán los mismos que rigen en la Ley Penal Tributaria.

##### **a) Publicismo**

Manonellas (2017, p. 345) afirma que la acción penal tributaria es de derecho público por cuanto con ella se petitiona ante un órgano público del Estado la investigación de un hecho presuntivamente calificado como delito.

##### **b) Unidad**

La acción penal es siempre unitaria. En la ley penal tributaria (hace referencia a la legislación argentina) la clase de pena es la pena privativa de libertad, y en caso la inhabilitación. (Manonellas, 2017, p. 345).

##### **c) Titularidad**

En el ejercicio de la acción penal pueden darse varios supuestos:

###### **c.1) Oficialidad**

Cuando la titularidad es conferida a un órgano público del Estado especialmente preconstituido al efecto. En el actual Código Procesal Penal de la Nación de 1992 (Argentina) se da la atribución como titular de la acción penal pública al Ministerio Fiscal

para promover la averiguación y enjuiciamiento de los delitos que corresponden a su jurisdicción. (Manonellas, 2017, p. 346).

### **c.2) Disponibilidad**

Se dará cuando la titularidad de la acción penal se atribuye a particulares. Así la atribución puede ser total e indeterminada respecto de cualquier particular. En cambio, la disponibilidad será relativa cuando tal titularidad particular se restringe y sólo se acuerda a sujetos que se encuentran en las condiciones especiales que prevé la ley. (Manonellas, 2017, p. 346).

### **c.3 Mixto**

Surge de la combinación de los dos precedentes.

## **2.2.12. Impedimentos al ejercicio de los poderes de acción y de jurisdicción**

Clariá (2008, p. 173-187) desarrolla los impedimentos para la actuación de los órganos del proceso en los siguientes puntos: **a)** Principios comunes, **b)** ejercicio de la acción por el ofendido, **c)** La instancia privada, **d)** Las cuestiones prejudiciales, **e)** Los privilegios constitucionales. A continuación se desarrollan dichos puntos plantados por el autor mencionado.

### **a) Principios comunes**

Los poderes de acción, jurisdicción y de defensa son los que gobiernan la actividad de los sujetos procesales para tener un proceso válido. Cada Estado tiene dentro de su ordenamiento judicial esos tres poderes. Existe la regla de la oficialidad y legalidad en el ejercicio de la acción y de la jurisdicción en materia penal.

No obstante, suele ocurrir que el orden jurídico sacrifique el interés de justicia para proteger otros intereses cuya afectación con el proceso puede resultar más gravosa. Cuando así ocurre, las normas respectivas prevén impedimentos de actuación para los órganos públicos del proceso. No deben confundirse estos impedimentos con la irregularidad

procesal. Sin embargo, su inobservancia producirá nulidad de lo actuado por haberse actuado sin poder perseguir o decidir.

Las normas que prevén estos impedimentos y sus efectos están en distintos cuerpos legales, también están incluidos en normas no penales. Tienen base constitucional las relativas al desafuero. Las cuestiones prejudiciales se encuentran contempladas en leyes procesales penales.

#### **b) Ejercicio de la acción por el ofendido**

La regla es que la acción penal sea ejercida por el Ministerio Fiscal. El poder es del Estado pero su ejercicio se atribuye exclusivamente al particular ofendido, o a sus representantes o herederos en algunos casos. No puede iniciarse ni proseguirse de oficio el ejercicio de la acción penal en estos casos. Quien la ejerza debe constituirse en querellante exclusivo, vale decir con exclusión del órgano público de la acusación.

El interés individual subordina la realización jurídico penal. Ésta queda condicionada a la pretensión penal del ofendido, quien puede disponer de ella no ejerciendo la acción o abandonando su ejercicio, y aun perdonando al condenado. Tanto el perdón como la renuncia son causales extintivas de la persecución penal.

#### **c) La instancia privada**

En cierto tipo de delitos la ley penal impide a los órganos del Estado iniciar la persecución tendiente a promover la acción penal si no se insta esa persecución por el particular a quien se le acuerda esa atribución: el ofendido o sus representantes legales o guardador.

Sin esa instancia no puede perseguirse, pero una vez producida, la promoción y ejercicio de la acción queda libre del obstáculo, rigiendo el principio de legalidad. Objetivamente, la instancia privada es un presupuesto para la formación de causa penal, o sea para que se realicen trámites persecutorios, por el Ministerio Fiscal. Pero no se prohíbe todo el trámite

en forma absoluta. Es posible que la autoridad o funcionario practique medidas urgentes tendientes a que el titular del poder esté en condiciones de determinarse entre instar o no en oportunidad respectiva.

Se ha dicho ya que la instancia privada es una atribución facultativa del agraviado, representante o guardador. Es un poder material cuya eficacia se proyecta directamente en el proceso. De aquí que su ejercicio esté regulado por normas procesales. Dado que la omisión de su ejercicio determina la imposibilidad de perseguir penalmente de oficio, resulta impedida también la posible aplicación de pena, y en atención a que la instancia corresponde al particular, tiene carácter dispositivo.

Ello demuestra que la instancia privada es un presupuesto para el ejercicio válido de la acción y la jurisdicción, y en cuanto a esta última tanto para tramitar el proceso como para condenar o absolver. La prohibición de formar causa sin la instancia indica claramente que funciona como condición de procedibilidad. No se prohíbe expresamente condenar o aplicar pena, aunque indirectamente así resulte ante la imposibilidad de proceder válidamente.

#### **d) Cuestiones prejudiciales**

Existen otros impedimentos legales que obstaculizan el ejercicio de los poderes de acción y de jurisdicción pero que no se vinculan con la voluntad del ofendido. Entre ellos se encuentra las denominadas cuestiones prejudiciales.

Para el proceso penal es cuestión prejudicial la expresamente prevista en la ley con la exigencia de que sea resuelta por el juez no penal, y cuya decisión causa estado con respecto a la existencia o inexistencia del elemento del delito al cual se refiere. Debe tratarse del delito y no de una circunstancia del mismo.

La postulación de dicha cuestión tiene como efecto inmediato suspender o detener la actividad procesal ya iniciada, no la de impedir el proceso. La paralización del proceso es

total y durará hasta que se obtenga la decisión del órgano judicial extrapenal. A los fines de esa decisión, este órgano asume en forma excepcional e indirecta la realización jurídica penal ante la firmeza de su conclusión sobre un elemento del delito.

Según los códigos procesales, la cuestión debe plantearse por vía de excepción, ya que se trataría de uno de los casos considerados como de falta de acción, no pudiendo proseguir. En realidad se trata de una articulación dilatoria propia del poder de excepcionar que tiende a demorar el proceso hasta obtener el pronunciamiento. Puede ser suplido de oficio cuando se advierte la posibilidad de un pronunciamiento anulatorio. También puede indicarla el acusador.

La conexión de causas tiene como efecto fundamental la acumulación de los procesos para unificar el procedimiento. Así ocurrirá cuando se hubiere cometido un delito para perpetrar o facilitar la comisión de otro o para procurar al culpable el provecho o la impunidad: encubrimiento, falsificación para defraudar. El efecto de la prejudicialidad es la suspensión del ejercicio de la acción una vez concluida la etapa instructora hasta que en el otro proceso recaiga sentencia firme.

#### **e) Privilegios constitucionales**

El regular funcionamiento de los poderes del Estado representa un interés político institucional que puede estar en pugna con el interés de justicia. Cuando aquél deba prevalecer, la satisfacción del segundo experimentará paralización o demora. Así ocurre con los privilegios que tienen determinadas autoridades públicas en miras al resguardo de la función. Esos privilegios o inmunidades están previstos en las propias Constituciones.

Surgido el privilegio del imputado, la actividad persecutoria debe paralizarse mientras se realiza el antejuicio. Este es un procedimiento constitucionalmente regulado a cargo de órganos extraños a los judiciales que deben resolver sobre si se despoja o no al imputado

de la autoridad que tiene. Si se desafuera o destituye queda expedito el proceso judicial. De lo contrario, habrá que esperar el decaimiento del privilegio por otra causa.

La razón de ser del antejuicio impide que la persecución penal trascienda más allá del límite impuesto por el respeto al privilegio. La ley procesal no puede permitir el procesamiento ni actos de investigación que impliquen abrir el proceso jurisdiccional, sea el juicio o la instrucción. Pero el proceso no debe detenerse con respecto a coimputados no amparados por el privilegio. Esto es así por la subjetividad del privilegio, que no considera el hecho sino la autoridad que tiene el imputado.

Los miembros del Congreso o Legislatura no pueden ser acusados, interrogados judicialmente ni molestados por opiniones o discursos emitidos en el desempeño de su mandato legislativo. Es una inmunidad que sustancialmente excluye la pena (norma constitutiva). Pero la garantía constitucional es más amplia por cuanto impide todo procedimiento (norma realizadora). Si la inmunidad se advierte durante el proceso, corresponde anular lo actuado y archivar porque no se pudo proceder.

Judicialmente no se puede incriminar sin desafuero, pero se ha sostenido que sí se puede sobreseer. El desafuero elimina el privilegio, el que también desaparece cuando el legislador cesa en el mandato. Lo primero está expreso en la Constitución; lo segundo, surge del fundamento del privilegio. Podrá ser procesado aunque hubiera cometido el hecho mientras fue legislador. De aquí que esta cesación en el cargo sea una verdadera condición de procedibilidad.

El privilegio de los miembros del Congreso debe ser respetado por cualquier tribunal de la República. También tienen privilegio constitucional las autoridades que encabezan los Poderes Ejecutivo y Judicial de la Nación. Se custodia el normal funcionamiento de estos poderes, impidiendo el proceso cuando se impute al presidente y vicepresidente, gobernadores o algunos jueces.

El obstáculo puede superarse ya no con la suspensión sino con la destitución mediante juicio político. Se trata de un verdadero antejuicio. Instado el proceso, la justicia penal sólo podrá iniciarlo jurisdiccionalmente si el magistrado es destituido por el poder legislativo. No basta con que se ejerza la autoridad para que se desenvuelva válidamente el proceso penal; el imputado debe cesar como alto funcionario: destitución. Sin la destitución no se puede condenar ni acusar al magistrado pero constitucionalmente tampoco se lo puede “enjuiciar”, y esto es más claro en cuanto prohíbe perseguir en juicio penal. La destitución del magistrado viene a ser una condición de procedibilidad.

### **2.2.13. Acción penal en la Constitución de 1993**

El inciso 5) del artículo 159 de la Constitución del Estado señala que corresponde al Ministerio Público ejercitar la acción penal de oficio o a petición de parte. El Ministerio Público es el titular de la acción penal pública. La mayor parte de los delitos no se deja a la persona agraviada la denuncia ni el impulso del proceso, pues se considera que la agraviada con ese proceder es la sociedad. Solo un pequeño grupo de delitos se estima no trascienden al orden público, y se mantiene en manos de la víctima la decisión de iniciar o no el proceso. (Borea, 2016, p. 978).

Según Borea (2016, p. 978) el fiscal luego de la investigación realizada debe decidir si procede o no formular una denuncia. El fiscal es el primer filtro del derecho. Si el Ministerio Público decide que no hay mérito, con base en los hechos analizados para formular una denuncia, entonces dicta una disposición en ese sentido, la que de no ser discutido ante el fiscal superior o en el caso ratifique la decisión de no interponer denuncia contra el investigado se archiva la denuncia.

### **2.2.14. Acción penal en la Ley Orgánica del Ministerio Público**

La Ley Orgánica del ministerio Público, aprobado por el Decreto Legislativo N.º 52, en el artículo 11 dispone que el Ministerio Público es el titular de la acción penal pública, la

que se ejercita de oficio, a instancia de la parte agraviada o por acción popular, si se trata de delito de comisión inmediata.

El Ministerio Público, al ser el órgano constitucional encargado de la persecución del delito, como titular del ejercicio público de la acción penal, está legitimado para hacer prevalecer la facultad sancionadora del Estado instando a los órganos jurisdiccionales a dar satisfacción de la misma. La legitimación del Ministerio Público es proclamada en la ley Orgánica del Ministerio Público (artículos 1, 11 y 92). Desde el punto de vista procesal, el Ministerio Público tiene un significativo poder sobre el proceso, pues su legitimación es plena respecto de los delitos contra los que procede la persecución penal pública (artículo 11 de la LOMP), pero su participación está condicionada a la existencia de requisitos formales (en el caso de los delitos tributarios, el artículo 7 del D.L. Legis.813), o requisitos por razón de la función (artículo 99 de la Constitución). (Oré, 2016, p. 271).

#### **2.2.15. La acción penal en el Código Procesal Penal de 2004**

El artículo IV del Título preliminar del Código Procesal Penal que el Ministerio Público es el titular del ejercicio público de la acción penal en los delitos y tiene el deber de la carga de la prueba. Asume la conducción de la investigación de la investigación desde su inicio, decidida y proactivamente en defensa de la sociedad y está obligado a actuar con objetividad.

Por su parte, el artículo 1 del código mencionado indica que la acción penal es pública. Su ejercicio en los delitos de persecución pública, corresponde al Ministerio Público y la ejerce de oficio, a instancia del agraviado por el delito o por cualquier persona, mediante acción popular. Y cuando corresponde la previa autorización del Congreso o de otro órgano público para el ejercicio de la acción penal, se observará el procedimiento previsto por la ley para dejar expedita la promoción de la acción penal.

En nuevo Código Procesal Penal confiere dos roles al Ministerio Público en cuanto titular del ejercicio de la acción penal: a) conductor de la investigación preparatoria y b) acusador en el juicio oral, con la obligación de intervenir en forma permanente en todo el desarrollo del proceso (artículo 61.3). Además, el otro rol está vinculado al recurso es el de ser parte recursal en sede de impugnación. (San Martín Castro, 2015, pp. 206-207).

#### 2.2.16. La disposición de archivo en el Código Procesal Penal

##### **2.2.16. Ministerio Público en la fase de investigación preliminar**

Entre las facultades que tiene el Ministerio Público en la fase e investigación preliminar pueden destacarse los siguientes.

##### **2.2.16.1. Formalizar la denuncia o promover la acción penal**

El Ministerio Público promoverá la acción penal, en los delitos de persecución pública, si considera que existen suficientes indicios de la comisión de un hecho delictivo. Para ello deberá formalizar la denuncia, esto es, comunicar a la autoridad que se está desarrollando una investigación en contra de una determinada persona por uno o más delitos y que es necesario continuar realizando actos de investigación, bajo un mayor control judicial. Esta facultad de formalizar denuncia constituye una potestad discrecional del Ministerio Público, como expresión de su autonomía funcional. (Oré, 2016, p. 59)

##### **2.2.16.2. Disponer el archivo definitivo de la investigación preliminar**

Según Oré (2016, p. 67) el archivo definitivo de la investigación importa el cese de los actos de investigación y, en consecuencia, la conclusión de la fase de investigación preliminar. Por su trascendencia en el proceso, esta resolución debe estar debidamente motivada para garantizar el derecho de las partes a conocer su contenido y plantear las observaciones pertinentes. El fiscal debe disponer el archivo definitivo cuando: a) Se

comprueba alguna de las causas de extinción de la acción penal: prescripción, amnistia, cosa juzgada, muerte del imputado, desistimiento o transacción, b) Se establece que el hecho investigado no constituye delito, c) No se ha podido comprobar la responsabilidad del imputado en el hecho elictivo, y d) No se han podido reunir indicios o elementos de convicción.

### **III. MÉTODO**

#### **3.1 Tipo de Investigación**

El presente estudio es una investigación descriptiva y correlacional, que requiere de la descripción y explicación de la influencia que tiene el informe motivado del órgano de administrador de tributos (SUNAT) en el ejercicio de la acción penal de los delitos tributarios.

La presente investigación es no experimental, por cuanto no hubo manipulación de alguna variable. En esta investigación se asume un enfoque mixto dado que para el análisis de los datos se utilizó la técnica estadística de la prueba Chi cuadrado (que es propia del análisis cuantitativo) para determinar la relación que existe entre la variable independiente y la dependiente. También se analizó los datos cualitativamente mediante las técnicas de categorización y análisis de contenido (que son técnicas de análisis cualitativo).

En este punto, cabe indicar que Olaz (2017, p. 118) afirma que: “Existen dos formas de analizar los datos según se haya contemplado una vía de investigación cuantitativa, cualitativa o mixta. En su esencia el proceso de análisis es similar”.

#### **3.2 Población y Muestra**

##### **Población:**

La población que se estudió fue de 278 carpetas fiscales tramitados ante la Fiscalía Especializada en Delitos Tributarios de Lima, Lima Norte y Callao, durante el año 2017-2018.

##### **Muestra:**

La muestra se obtuvo a partir de un tipo de muestreo no probabilístico de selección intencional, y se utilizó los siguientes criterios de selección para seleccionar la muestra: **a)** se consideró solo los expedientes donde ha intervenido la SUNAT, **b)** Se consideró solo los expedientes con investigación preliminar concluida, ya sea con resolución de archivo o con

formalización de denuncia, **c)** Se consideró solo los expedientes referidos a delitos de defraudación tributaria, **d)** Se consideró sólo los expedientes que hayan concluido con resolución de archivo o formalización que corresponden al año 2017 y 2018.

### 3.3. Operacionalización de las variables

#### a. Variable Independiente

Prejudicialidad Administrativa.

##### Indicadores

- Se emite informe de indicios de delito
- No se emite informe de indicios de delito

##### a.1. Dimensión de variable Independiente

La motivación del informe técnico de la sunat

- Suficiente.
- Insuficiente.

#### b. Variable Dependiente

Ejercicio de la Acción Penal.

##### Indicadores

- Se formaliza denuncia
- Se archiva denuncia

| <b>Variab</b> | <b>Definición conceptual</b>         | <b>Definición operacional</b> | <b>Dimensión de variable independiente</b> | <b>Indicadores</b> | <b>Escala de medición</b> |
|---------------|--------------------------------------|-------------------------------|--|--------------------|---------------------------|
|               | La V1 se define:<br>Son aquellas que | La variable Independiente,    |  |                    |                           |

|                                      |  |   |   |  |                |
|--------------------------------------|--|---|---|--|----------------|
| <p><b>Variable Independiente</b></p> | <p>versan sobre una situación de derecho extrapenal anterior o posterior al hecho del agente y cuya solución sea susceptible de condicionar la procedencia o la titularidad de la acción penal.</p>                  | <p>será operacionalizada señalando el número de informes emitidos y aquellos que fueron requeridos por el Ministerio Público, pero no fueron emitidos por la SUNAT.</p> |   | <p>- Se emite informe de indicios de delito</p> <p>- No se emite informe de indicios de delito</p> | <p>Nominal</p> |
|                                      |  |   | <p><b>La motivación del informe técnico de la sunat</b></p> | <p>- Suficiente.</p> <p>- Insuficiente.</p>  | <p>Nominal</p> |
| <p><b>Variable dependiente</b></p>   | <p>La acción penal es el poder jurídico de reclamar la prestación de la función jurisdiccional, o el derecho subjetivo procesal (autónomo e instrumental) para solicitar la puesta en movimiento de la actividad</p> | <p>La variable ejercicio de la acción penal será medida a través del número de denuncias formalizadas y del número de denuncias archivadas.</p>                         |   | <p>- Se formaliza denuncia</p> <p>- Se archiva denuncia</p>  | <p>Nominal</p> |

|  |  |  |  |  |  |
|--|--|--|--|--|--|
|  | judicial, y<br>obtener un<br>pronunciamiento<br>(sentencia). |  |  |  |  |
|--|--|--|--|--|--|

### 3.4 Instrumentos

La **técnica** que se utilizó en esta investigación es la **de análisis documental** tanto para la variable independiente y su dimensión, como para la variable dependiente, que consiste en seleccionar y recuperar la información de documentos tanto del contenido de los oficios de la SUNAT o informes y las resoluciones de archivo y formalización de las investigaciones de los delitos tributarios.

Para esta investigación, como **instrumentos** de recolección de datos se utilizó la **Guía o Ficha de análisis documental** donde se recogió la información relevante respecto de las variables estudiadas.

#### Validación y confiabilidad de los instrumentos

**Validez.** La Guía o ficha de análisis documental, que se utilizó como instrumento de recolección de datos, fue validado en base al juicio de expertos, los mismos que cuentan con el grado de magister. Los tres expertos valoraron el instrumento a través de la matriz de validación que evalúa la coherencia que existe las variables, la dimensión de la variable independiente y los indicadores.

**Confiabilidad.** La Guía o ficha de análisis documental, es confiable porque podrá utilizarse varias veces y el resultado será el mismo, pues de las los expedientes se apreciará el número de informes técnicos emitidos y aquellos que fueron requeridos por el Ministerio

Público, pero no fueron emitidos por la SUNAT, así como el número de denuncias formalizadas y archivadas.

Existen instrumentos para recabar datos que por su naturaleza no ameritan el cálculo de confiabilidad, como la ficha de análisis documental, las guías de observación, hojas de registro, inventarios, entre otros. No es aplicable el Alpha de Cronbach, porque en este estudio no se mide percepciones, sino se trabajó con datos textuales reflejan una observación objetiva; sin embargo, se midió su validez a través de juicio de expertos.

### **3.5 Procedimientos**

La presente investigación asumió un enfoque mixto, que permitió describir y comprender la correlación que existe entre el informe técnico de la SUNAT y el ejercicio de la acción penal de los delitos tributarios. Para ello observamos el siguiente procedimiento. Para la recolección se tuvo como fuente de evidencia, los documentos. Así, como población se tuvo en cuenta las investigaciones preliminares que concluyeron con una disposición de archivo o formalización de denuncia emitidas por la Fiscalía Especializada de Delitos Tributarios de Lima durante los años 2017 y 2018.

Luego, se determinó la muestra aplicando criterios de selección, pues solo se consideró los expedientes donde la fiscalía solicitó informe técnico a la SUNAT; no se tomó en cuenta las investigaciones donde hayan intervenido las municipalidades, que también administran tributos. En cada caso se revisó si la SUNAT emitió o no el informe técnico requerido por la fiscalía. Posteriormente, se revisó si en estos casos se archivó las denuncias, o en su caso se formalizó la denuncia respectiva para observar la correlación de las variables.

Para recoger esta información, se elaboró como instrumento, una ficha documental donde se registró la información relacionada con los indicadores de las variables y posteriormente se elaboró un cuadro matriz de tabulación para el análisis estadístico y un cuadro de doble entrada de las 40 carpetas fiscales para el análisis cualitativo.

### **3.6 Análisis de datos**

Se realizó un cuadro matriz de tabulación y otro de resumen de los datos recogidos en las fichas documentales. Se analizó en forma individual cada uno de los casos que conforman la muestra. Luego de analizar cada caso, se procedió al análisis transversal de los mismos. El análisis se efectuó de acuerdo a los objetivos de la investigación y los temas se organizaron de acuerdo a las preguntas de investigación. Posteriormente, se interpretaron los resultados efectuando comentarios analíticos de los datos presentados y se comparó con el marco teórico de la investigación.

### **3.7 Consideraciones éticas**

En este punto, sólo queremos mencionar que a efectos de garantizar la reserva de la investigación penal y tributaria porque se tiene 11 denuncias formalizadas ante el juez penal, que se tramitan de acuerdo al Código de Procedimientos Penales aún vigente en Lima, se ha decidido asignar a cada carpeta fiscal un código (CF 1, 2,...40) manteniendo en reserva el número de la carpeta fiscal.

## IV. RESULTADOS

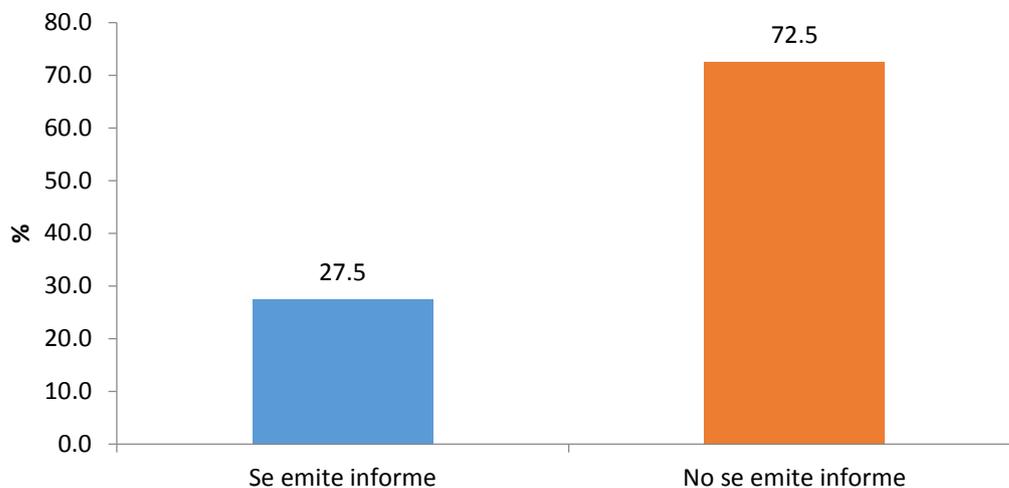
A continuación se presenta el análisis de estadísticas de los resultados a nivel descriptivo e inferencial sobre la Prejudicialidad administrativa y la limitación del ejercicio de la acción penal en los delitos de defraudación tributaria en el Distrito Fiscal de Lima, 2017-2018.

### 4.1 Análisis Descriptivo

**Tabla 1.**

#### **Prejudicialidad administrativa**

|                     | Frecuencia | Porcentaje |
|---------------------|------------|------------|
| Se emite informe    | 11         | 27.5       |
| No se emite informe | 29         | 72.5       |
| Total               | 40         | 100.0      |



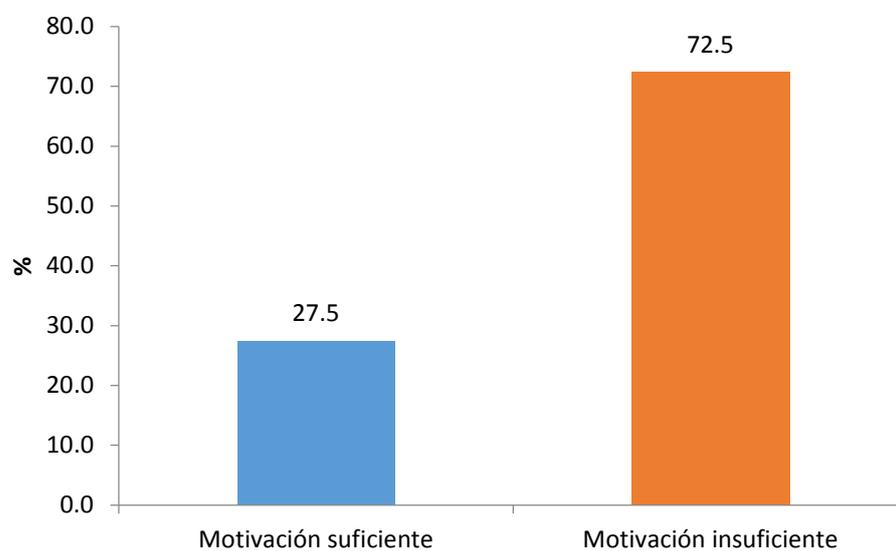
**Figura 1. Prejudicialidad administrativa**

En la tabla 1, se observa que respecto a la prejudicialidad administrativa, el 27.5% de los informes revisados expresan que se emite un informe de indicios de delito, y el 72.5% de los casos de informes revisados no se emite informe de indicios de delito.

**Tabla 2.**

## Motivación del informe técnico de la Sunat

|                         | Frecuencia | Porcentaje |
|-------------------------|------------|------------|
| Motivación suficiente   | 11         | 27.5       |
| Motivación insuficiente | 29         | 72.5       |
| Total                   | 40         | 100.0      |



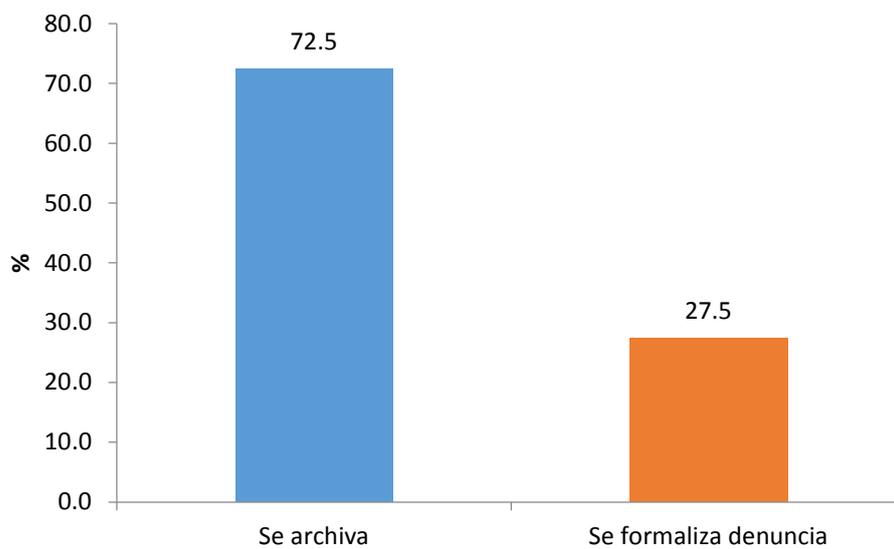
**Figura 2. Motivación del informe técnico de la Sunat**

En la tabla 2, se observa que respecto a la motivación del informe técnico de la Sunat, el 27.5% de los informes revisados expresan que existe una motivación suficiente y el 72.5% de los casos se observa que existe una motivación insuficiente.

**Tabla 3.**

*Ejercicio de la acción penal de los delitos de defraudación tributaria*

|                       | Frecuencia | Porcentaje |
|-----------------------|------------|------------|
| Se archiva            | 29         | 72.5       |
| Se formaliza denuncia | 11         | 27.5       |
| Total                 | 40         | 100.0      |



**Figura 3. Ejercicio de la acción penal de los delitos de defraudación tributaria**

En la tabla 3, se observa que respecto al ejercicio de la acción penal de los delitos de defraudación tributaria, el 72.5% de los casos se archiva y el 27.5% de los casos se formaliza la denuncia.

## 4.2. Prueba de hipótesis

### Hipótesis nula

**H<sub>0</sub>:** No existe una relación significativa entre la prejudicialidad administrativa y la restricción del ejercicio de la acción penal de los delitos de defraudación tributaria en el Distrito Fiscal de Lima.

### Hipótesis alternativa

**H<sub>a</sub>:** Existe una relación significativa entre la prejudicialidad administrativa y la restricción del ejercicio de la acción penal de los delitos de defraudación tributaria en el Distrito Fiscal de Lima.

**Nivel de significancia:**  $\alpha = 5\%$

**Estadística de prueba:** *Chi cuadrado*

La fórmula utilizada en este procedimiento, es la siguiente:

$$\chi^2 = \sum \frac{(o_i - e_i)^2}{e_i}$$

**Tabla 4**

*Relación entre la Prejudicialidad administrativa y el Ejercicio de la acción penal de los delitos de defraudación tributaria*

| Prejudicialidad administrativa | Ejercicio de la acción penal de los delitos de defraudación tributaria |       |                       |       | Total |        |
|--------------------------------|--|-------|-----------------------|-------|-------|--------|
|                                | Se archiva   |       | Se formaliza denuncia |       |       |        |
|                                | fi   | %     | fi                    | %     | fi    | %      |
| Se emite informe               | 0  | 0,0%  | 11                    | 27,5% | 11    | 27,5%  |
| No se emite informe            | 29   | 72,5% | 0                     | 0,0%  | 29    | 72,5%  |
| Total                          | 29   | 72,5% | 11                    | 27,5% | 40    | 100,0% |

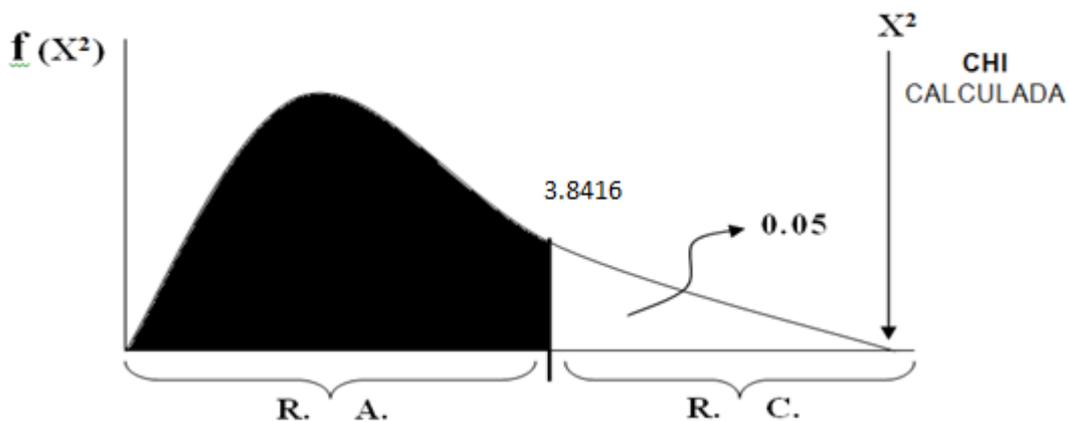
**Tabla 5**

*Resultados de la prueba chi cuadrado*

|                           | Valor  | g.l. | Sig. asintótica |
|---------------------------|--------|------|-----------------|
| Chi-cuadrado de Pearson   | 40,000 | 1    | 0,000           |
| Corrección de continuidad | 35,142 | 1    | 0,000           |
| Razón de verosimilitud    | 47,054 | 1    | 0,000           |
| N                         | 40     |      |                 |

Nota: \* $p < 0.05$  "Significativo".

**Regla de Decisión:** Dado que  $40 > 3,8416$ , se rechaza  $H_0$ .



- La parte no sombreada es el nivel de confianza de la prueba.
- La parte sombreada es el error de la prueba.

Aunado a ello, dado que  $p\text{-valor} = 0.000 < \alpha = 0.05$ , existe evidencia para rechazar la hipótesis nula.

Por lo cual, se observa que existe una relación significativa entre la prejudicialidad administrativa y la restricción del ejercicio de la acción penal de los delitos de defraudación tributaria en el Distrito Fiscal de Lima, al 95% de confianza.

### Hipótesis específica 1:

#### Hipótesis nula

**Ho:** No existe una relación significativa entre el informe motivado de la Sunat y la formalización de la denuncia de los delitos de defraudación tributaria en el Distrito Fiscal de Lima.

#### Hipótesis alternativa

**Ha:** Existe una relación significativa entre el informe motivado de la Sunat y la formalización de la denuncia de los delitos de defraudación tributaria en el Distrito Fiscal de Lima.

**Nivel de significancia:**  $\alpha = 5\%$

**Estadística de prueba:** *Chi cuadrado*

La fórmula utilizada en este procedimiento, es la siguiente:

$$\chi^2 = \sum \frac{(o_i - e_i)^2}{e_i}$$

**Tabla 6**

*Relación entre la Motivación del informe técnico de la Sunat y el Ejercicio de la acción penal de los delitos de defraudación tributaria.*

| Motivación del informe técnico de la Sunat | Ejercicio de la acción penal de los delitos de defraudación tributaria |       |                       |       | Total |        |
|--|--|-------|-----------------------|-------|-------|--------|
|  | Se archiva   |       | Se formaliza denuncia |       |       |        |
|  | fi   | %     | fi                    | %     | fi    | %      |
| Motivación suficiente                      | 0  | 0,0%  | 11                    | 27,5% | 11    | 27,5%  |
| Motivación insuficiente                    | 29   | 72,5% | 0                     | 0,0%  | 29    | 72,5%  |
| Total                                      | 29   | 72,5% | 11                    | 27,5% | 40    | 100,0% |

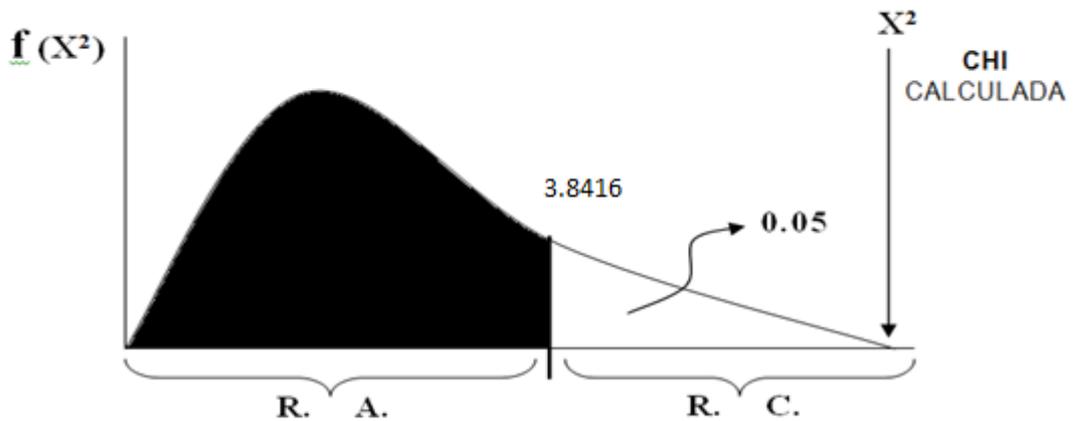
**Tabla 7**

*Resultados de la prueba chi cuadrado*

|                           | Valor  | g.l. | Sig. asintótica |
|---------------------------|--------|------|-----------------|
| Chi-cuadrado de Pearson   | 40,000 | 1    | ,000            |
| Corrección de continuidad | 35,142 | 1    | ,000            |
| Razón de verosimilitud    | 47,054 | 1    | ,000            |
| N                         | 40     |      |                 |

Nota: \* $p < 0.05$  "Significativo".

**Regla de Decisión:** Dado que  $40 > 3,8416$ , se rechaza  $H_0$ .



- La parte no sombreada es el nivel de confianza de la prueba.
- La parte sombreada es el error de la prueba.

Aunado a ello, dado que  $p\text{-valor} = 0.000 < \alpha = 0.05$ , existe evidencia para rechazar la hipótesis nula.

Por lo cual, se observa que existe una relación significativa entre la Motivación del informe técnico de la Sunat y la restricción del ejercicio de la acción penal de los delitos de defraudación tributaria en el Distrito Fiscal de Lima, al 95% de confianza.

## Hipótesis específica 2

### Hipótesis nula

**Ho:** El nivel de motivación del informe técnico de la Sunat no es insuficiente.

### Hipótesis alternativa

**Ha:** El nivel de motivación del informe técnico de la Sunat es insuficiente.

El planteamiento de esta hipótesis es esencialmente descriptiva dado que involucra una sola variable como es la motivación del informe técnico de la SUNAT. De acuerdo a la tabla 2, se constata que el 72.5% de los informes técnicos de la SUNAT no se encuentran lo suficientemente motivados por lo cual se rechaza la hipótesis nula de que el nivel de motivación del informe técnico de la SUNAT no es insuficiente, es decir que se acepta la hipótesis alternativa de que el nivel de motivación del informe técnico de la SUNAT es insuficiente.

## 4.3. Análisis cualitativo de la información

Por otro lado, se efectúa un análisis cualitativo de los datos presentando el siguiente cuadro de doble entrada de datos.

**Tabla 8**

### GUIA DE ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN DE LA MUESTRA

|      | ¿Qué se denuncia?   | ¿SUNAT emite informe de indicios de presunción de delito de defraudación tributaria? | ¿Cuál es el sustento de la SUNAT?   | ¿Se formaliza o archiva denuncia? | ¿Cuál es el sustento del archivo o formalización?   |
|------|---|--|---|-----------------------------------|---|
| CF 1 | Supuestas operaciones comerciales con el fin de sustentar mayor crédito fiscal  | No emite   | Denunciada se halla inscrita en el RUC como contribuyente "activo" y "habido".        | Se archiva                        | Se encuentra en fase de verificación por la SUNAT. No se emitió informe de presunción de delito. Se invoca el principio de razonabilidad de plazo de investigación. |
| CF 2 | No se realizó ninguna venta a los denunciados. Existe uso indebido de comprobantes para reducir pagos de Renta e IGV. | No emite   | Indica que los importes de operaciones de venta son mayores a los declarados por IGV. | Se archiva                        | No recibió comunicación de la SUNAT con relación a los hechos. Se invoca la razonabilidad del plazo de investigación.   |
| CF 3 | Subvaluación de valor de inmueble para evitar el pago de impuesto a la Renta.   | No emite   | En uso de su facultad discrecional de fiscalización los hechos serán evaluados de     | Se archiva                        | Aplica el artículo 12 de la RFN N.º 1604-2010-MP-FN, a fin de que la SUNAT emita informe.   |

|             |   |                  |   |              |   |
|-------------|---|------------------|---|--------------|---|
|             |   |                  | acuerdo a las normas legales y recursos disponibles.  |              | Se invoca los principios de razonabilidad y proporcionalidad del plazo de investigación.  |
| <b>CF 4</b> | Obtención indebida de crédito fiscal y costo/gasto falso.   | Se emite informe | Denunciados lograron insertar en la contabilidad facturas de supuestos proveedores para obtener indebidamente el crédito fiscal y deducir el costo y gasto falso para la determinación del Impuesto a la Renta. | Se formaliza | Existen indicios de la comisión del delito de defraudación tributaria-obtención indebida de crédito fiscal y deducción de costo/gasto falso. Se cumple con el artículo 7° de la Ley Penal Tributaria, pues existe el Informe de Indicios de Delito Tributario emitido por la SUNAT. |
| <b>CF 5</b> | Denunciadas habrían ingresado en los libros y registros contables facturas de operaciones no reales.                                | No emite         | No registra procesos de fiscalización en curso, deuda tributaria, procedimiento de Cobranza Coactiva, así como no registra Informe de Presunción de Delito Tributario.  | Se archiva   | En el caso se está frente a una omisión de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta, lo que constituye una infracción administrativa.  |
| <b>CF 6</b> | Obtención indebida de crédito fiscal y sustento de costo y/o gasto falso.   | No emite         | Denunciado no registra deudas tributarias en cobranza coactiva ni antecedentes de informe de delito tributario.   | Se archiva   | Ante un eventual informe de presunción de delito tributario, la Fiscalía tiene expedido el ejercicio de la acción penal. Se invoca los principios de razonabilidad y proporcionalidad del plazo de investigación.   |
| <b>CF 7</b> | Obtención indebida de crédito fiscal del IGV, por el uso de facturas que contienen operaciones no reales.                           | Se emite informe | Existen transacciones simuladas contenidas en la Facturas emitidas por supuestos proveedores, con el propósito de obtener indebidamente el crédito fiscal.  | Se formaliza | Se registró en la contabilidad comprobantes de pago por compras que corresponden a operaciones no reales. La SUNAT emitió el Informe sobre presunción de delito tributario, por lo que se cumple con el requisito de procedibilidad.  |
| <b>CF 8</b> | La denunciada habría prestado el servicio de revisiones técnicas vehiculares y obtenido ingresos sin haber declarado ante la SUNAT. | No emite         | Se halla inscrita en el RUC, y afecto al Impuesto a la Renta e IGV. Registra Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta. No registra antecedentes de informe de presunción de delito tributario.          | Se archiva   | La denunciada ha proporcionado copias del Registro de Ventas, en el cual no es posible discriminar a cuál corresponde, aspectos que deben ser verificados por la SUNAT. Se invoca los principios de razonabilidad y proporcionalidad del plazo de investigación.                    |
| <b>CF 9</b> | Obtención indebida de costo y/o gasto y uso indebido de Liquidaciones de Compras  | Se emite informe | Los denunciados han obtenido beneficios ilícitos derivados de la exportación de oro bruto, evitando el pago del Impuesto a la Renta, mediante el uso de las Liquidaciones de Compra.                            | Se formaliza | Se ha simulado compras de oro bruto, comprobantes por operaciones no reales que han sido contabilizados como costo y/o gasto. Se cumple con el artículo 7° de la Ley Penal Tributaria, pues existe el Informe de Indicios de Delito Tributario emitido por la SUNAT.                |

|              |  |                  |  |              |   |
|--------------|--|------------------|--|--------------|---|
| <b>CF 10</b> | Obtención indebida de crédito fiscal y costo y/o gasto falso.  | No emite         | El contribuyente se encuentra en estado activo y no registra antecedentes de auditorías y verificaciones ni registra antecedentes de informe de presunción de delito tributario.   | Se archiva   | Se habría actuado con poca diligencia en las compras. Ante un eventual informe de presunción de delito tributario, la Fiscalía tiene expedido el ejercicio de la acción penal. Se invoca los principios de razonabilidad y proporcionalidad del plazo de investigación.   |
| <b>CF 11</b> | Ventas en las que habrían obtenido ingentes ganancias que no fueron declarados a la SUNAT  | No emite         | Investigados no registran declaraciones juradas del Impuesto a la Renta, ni tienen antecedentes de fiscalización y no están inscritos como contribuyentes en la SUNAT.   | Se archiva   | Omisiones que en nuestro Sistema Tributario Nacional se hallan sancionadas en el artículo 176° del Código Tributario como infracción administrativa.  |
| <b>CF 12</b> | Obtención indebida del Crédito Fiscal del Impuesto General a las Ventas  | Se emite informe | Se ha planificado, organizado, dirigido la contabilización de 1531 facturas que han sido emitidas por supuestos proveedores, los cuales han sido usados con el único propósito de obtener indebidamente el crédito fiscal.             | Se formaliza | Se imputa delito de defraudación tributaria, modalidad de obtención indebida de crédito fiscal al haber contabilizado facturas por operaciones no reales. SUNAT según el artículo 7° de la Ley Penal Tributaria, emitió el Informe de Indicios de Delito Tributario.  |
| <b>CF 13</b> | Declaración, para efectos del Impuesto a la Renta de quinta categoría, de valor de ingresos subvaluado.  | No emite         | Denunciada ha presentado sus declaraciones anuales de Impuesto a la Renta. Ha sido fiscalizado, con resultado "no conforme". No existe antecedente de informe de presunción de delito tributario en su contra.                         | Se archiva   | Denunciada fue fiscalizada y en relación al Impuesto a la Renta se ha concluido como "no conforme", sin que se haya emitido informe de presunción de delito tributario, el caso ha terminado en reparos administrativos.  |
| <b>CF 14</b> | Obtención de ingresos por concepto de arrendamiento, y no declarados para efectos del Impuesto a la Renta Empresarial, por ser una persona jurídica.           | No emite         | Denunciada ha sido inscrito en el RUC, tiene condición de contribuyente "activo" y "habido", y se halla afecto a los Impuestos a la Renta de Tercera Categoría e IGV, retenciones de Impuesto a la Renta de cuarta y quinta categoría. | Se archiva   | La SUNAT ha señalado que el caso será considerado como antecedente de fiscalización. Aplica el artículo 12 de la RFN N.° 1604-2010-MP-FN, a fin de que la SUNAT emita informe.  |
| <b>CF 15</b> | Uso de facturas por operaciones no reales, a fin de obtener indebidamente el crédito fiscal y deducir costo y gasto falso para efectos del Impuesto a la Renta | No emite         | Sunat no remitió informe o documento alguno.   | Se archiva   | Se solicitó a la SUNAT el informe motivado, previsto en el artículo 7° de la Ley Penal Tributaria. Sin embargo, dicho ente no emitió el informe. Aplica el artículo 12 de la RFN N.° 1604-2010-MP-FN, a fin de que la SUNAT emita informe. Se invoca los principios de razonabilidad y proporcionalidad del plazo de investigación. |
| <b>CF 16</b> | El precio de venta del inmueble habría sido  | No emite         | La SUNAT ha informado que no se ha   | Se archiva   | En el caso estamos frente a la omisión de   |

|              |  |          |   |            |   |
|--------------|--|----------|---|------------|---|
|              | subvaluado con el propósito de reducir el pago del Impuesto la Renta por la vendedora.   |          | verificado ni fiscalizado la transacción, solicitando que se reserva el derecho de verificación y/o fiscalización según lo previsto en el Código Tributario.  |            | presentación de la declaración ante SUNAT. Aplica el artículo 12 de la RFN N.º 1604-2010-MP-FN, a fin de que la SUNAT emita informe. Se invoca los principios de razonabilidad y proporcionalidad del plazo de investigación.   |
| <b>CF 17</b> | Denunciados han efectuado sucesivas transferencias de inmueble y subvaluado el precio para efectos de reducir o anular el impuesto a la renta.   | No emite | La SUNAT mediante Oficio ha remitido el informe en el que concluye que el caso será evaluado con la debida aplicación de las normas legales.  | Se archiva | Respecto al Impuesto a la Renta la SUNAT ha informado que el caso será evaluado conforme a las normas internas y el Código Tributario, por lo que corresponde aplicar el 12º del Reglamento aprobado por RFN N.º 1604-2010-MP-FN. Se invoca los principios de razonabilidad y proporcionalidad del plazo de investigación.  |
| <b>CF 18</b> | Se ha declarado como utilidades la suma de S/ 128,888.70 soles; sin embargo, según auditoría las utilidades reales habrían sido de S/ 682,883.91, lo que incide negativamente en el impuesto a la renta.   | No emite | El contribuyente no registra procesos de fiscalización por el Impuesto a la Renta e IGV, sin embargo, registra procesos de fiscalización para otros periodos y conceptos, además, no tiene antecedentes de informe de presunción de delito de defraudación tributaria.                                  | Se archiva | No existen elementos de prueba idóneos que determinen que estamos frente a serios indicios del presunto delito de defraudación tributaria, pues la imputación únicamente se sustenta en un Estado de Ganancias y Pérdidas, más no en base a documentación contable, financiera y tributaria oficial.  |
| <b>CF 19</b> | Se imputa no haber emitido facturas por la venta de equipos, solo se habría entregado la Guía de Remisión, con el propósito ocultar ingresos a la SUNAT.   | No emite | SUNAT ha informado que denunciado se halla inscrito en el Registro de Contribuyentes, tiene la condición de "habido" y "baja definitiva - cierre/cese", afecto a los Impuestos a la Renta de Tercera Categoría e IGV, que no tiene antecedentes de fiscalización ni deuda tributaria pendiente de pago. | Se archiva | La SUNAT ha solicitado la reserva del ejercicio de la facultad de fiscalización contra el investigado, razón por lo que es aplicable el artículo 12º del Reglamento aprobado por RFN N.º 1604-2010-MP-FN. Se invoca los principios de razonabilidad y proporcionalidad del plazo de investigación.  |
| <b>CF 20</b> | Se declaró ante la autoridad aduanera como valor FOB de las mercancías la suma de US\$ 40,609.54; posteriormente se ha presentado una declaración rectificatoria por un valor FOB de US\$ 740,609.54, sin sustento, con lo cual se ha obtenido una mayor devolución del IGV. | No emite | Denunciados han sido materia de fiscalización administrativa por el Impuesto General a las Ventas, que concluyó con la elaboración de informe de detección de defraudación tributaria.  | Se archiva | Existen indicios del presunto delito tributario, modalidad de defraudación tributaria, en agravio del Estado, tipo penal previsto y sancionado en el artículo 1º (tipo penal básico), con la agravante del artículo 4º a), de la Ley Penal Tributaria, cuyo ejercicio de la Acción Penal Pública requiere que la SUNAT, emita el informe motivado de conformidad con el artículo 7º de la Ley Penal Tributaria. |
| <b>CF 21</b> | Se ha emitido comprobantes   | No emite | La SUNAT ha comunicado que la   | Se archiva | Es aplicable el artículo 12º del Reglamento de  |

|              |   |                  |  |              |  |
|--------------|---|------------------|--|--------------|--|
|              | falsificados con razón social y RUC que no corresponde al emisor, con el fin de obtener ganancias sin pagar los tributos de ley (Renta e IGV).  |                  | División de Programación de la Intendencia de Lima, respecto de los hechos, serán evaluados con la debida aplicación de las normas legales.  |              | Procedimientos en Delitos Tributarios, aprobado por Resolución de Fiscalía de la Nación N.º 1604-2010-MP-FN. Se invoca los principios de razonabilidad y proporcionalidad del plazo de investigación.  |
| <b>CF 22</b> | Se ha registrado en planilla, como trabajadora a una persona que no tiene dicha calidad, con el propósito de obtener beneficio en la determinación del Impuesto a la Renta empresarial.   | No emite         | No existe comunicación de la SUNAT.  | Se archiva   | La empresa ha incluido a la denunciante como una supuesta trabajadora, esta inclusión no tiene base real, los gastos de remuneración son irreales, sin embargo, tienen incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta, al considerarse en la deducción de gastos por remuneraciones, aspectos que deben ser verificados por la SUNAT.              |
| <b>CF 23</b> | Se imputa compensación indebida por los periodos de 2011; obtención indebida del saldo a favor del exportador; y obtención indebida de devolución.  | Se emite informe | El investigado ha dado uso indebido de facturas detalladas que consignan operaciones simuladas de compras (operaciones no reales) emitidos por los supuestos proveedores, han sido contabilizados para efectos del Impuesto General a las Ventas y Renta.                              | Se formaliza | Se obtuvo Facturas y Guías de Remisión de supuestos proveedores, que fueron contabilizadas y luego se declaró ante SUNAT para efectos de determinación de saldo a favor del exportador y se solicitó la devolución de dicho saldo ante la SUNAT. Según el artículo 7º de la Ley Penal Tributaria, SUNAT emitió el Informe de Indicios de Delito Tributario |
| <b>CF 24</b> | Se ha adquirido una serie de inmuebles y dichas transacciones no han sido declaradas por los "vendedores" ante la SUNAT, para efectos del Impuesto a la Renta.  | No emite         | SUNAT señala que en el ejercicio de su facultad de fiscalización y conforme a los criterios técnicos para las acciones de fiscalización serán evaluados con la debida aplicación de las normas legales respectivas y los procedimientos internos y el principio de reserva tributaria. | Se archiva   | Con relación al Impuesto a la Renta, la SUNAT ha comunicado que los investigados serán evaluados dentro del procedimiento de fiscalización, por lo que se aplica el artículo 12º del Reglamento, aprobado por RFN N.º 1604-2010-MP-FN. Se invoca los principios de razonabilidad y proporcionalidad del plazo de investigación.                            |
| <b>CF 25</b> | De las declaraciones de Pago ante SUNAT del investigado, se ha determinado la existencia de diferencias en las Rentas de 4ta. y de 5ta. Categoría. Y en la Renta de 4ta. Categoría de Fuente Extranjera, se ha permitido deducciones. | No emite         | SUNAT concluye que los hechos han sido evaluados con la debida aplicación de las normas legales respectivas, de procedimientos internos y el principio de la reserva tributaria, siendo considerado como antecedente de programación.  | Se archiva   | El cuestionamiento se centra en que el investigado habría efectuado deducciones no permitidas para casos de ingresos de fuente extranjera, además de las diferencias en los ingresos declarados, aspectos que requieren que la SUNAT informe. Se aplica el artículo 12º del Reglamento,  |

|              |   |                  |  |              |  |
|--------------|---|------------------|--|--------------|--|
|              |   |                  |  |              | aprobado por RFN N.º 1604-2010-MP-FN. Se invoca los principios de razonabilidad y proporcionalidad del plazo de investigación.   |
| <b>CF 26</b> | Se ha efectuado un préstamo, pactándose como intereses el 10% del préstamo. Préstamos e intereses que para efectos del Impuesto a la Renta, no habrían sido declarados. | No emite         | La SUNAT señala que los investigados antes mencionados no registran deuda tributaria pendiente de pago y/o en cobranza coactiva actualizada al 12 de abril de 2017.  | Se archiva   | Existen documentos de cobro de cuotas, que al parecer se refieren a un préstamo que habría efectuado el investigado, respecto de los cuales según SUNAT el investigado no ha presentado declaraciones juradas de Impuesto a la Renta. Respecto de este último corresponde remitir copias de los actuados a la SUNAT. |
| <b>CF 27</b> | Si la recepción del dinero relacionado con las ventas de acciones, fue registrada en los libros contables y si se cumplió con la tributación respectiva.                | No emite         | SUNAT comunica que denunciada no registra antecedentes de fiscalización administrativa ni informe de presunción de delito tributario. Se reserva el derecho de efectuar la verificación y/o fiscalización.   | Se archiva   | Considera necesario remitir el Informe Pericial Contable Financiero, concluida las mismas, la SUNAT debe informar sobre sus resultados; por lo que es aplicable el artículo 12º del Reglamento, aprobado por RFN N.º 1604-2010-MP-FN.  |
| <b>CF 28</b> | Existe defraudación tributaria por el hecho de que la empresa transfirió sus clientes y su facturación a otra empresa con finalidad de dejar pagar impuestos.           | No emite         | No existe pronunciamiento de SUNAT.  | Se archiva   | El artículo 6 del Reglamento de Procedimiento en Delitos Tributarios, aprobado por RFN N.º 1604-2010-MP-FN, establece el mecanismo de evaluación previa sobre los indicios de la lesión del bien jurídico protegido. No existen elementos que justifiquen la investigación.  |
| <b>CF 29</b> | Se ha constado la extracción ilícita de minerales no metálicos de 137,822.25 m3, valorizado en S/. 1'929, sin contar con las autorizaciones respectivas.                | No emite         | La SUNAT señala que denunciada presentó declaración jurada del Impuesto a la Renta Anual, no tiene antecedentes de fiscalización. Se reserva el derecho de efectuar la verificación y/o fiscalización según lo previsto en el artículo 62 del Código Tributario. | Se archiva   | Estando a la comunicación de SUNAT, es aplicable el artículo 12 del Reglamento, aprobado por RFN N.º 1604-2010-MP-FN. La SUNAT para efectuar la fiscalización de ley, conforme al artículo 62 del C.T., puede tener una duración de hasta un año.  |
| <b>CF 30</b> | Se ha contabilizado facturas por operaciones no reales emitidas por un supuesto proveedor, con el propósito de obtener indebidamente crédito fiscal.                    | No emite         | Se reporta la presentación de las Declaraciones Juradas del Impuesto a la Renta, no registra antecedentes de fiscalización. SUNAT se reserva el derecho de efectuar la verificación y/o fiscalización respectiva según lo previsto en el Código Tributario.      | Se archiva   | Es obligación de la SUNAT comunicar la existencia de indicios de delito tributario, en el curso de la fiscalización, por lo que es aplicable el artículo 12 del Reglamento, aprobado por RFN N.º 1604-2010-MP-FN. Se invoca los principios de razonabilidad y proporcionalidad del plazo de investigación.           |
| <b>CF 31</b> | Denunciado habría obtenido compensación   | Se emite informe | Se observó que en el Registro de Compras se  | Se formaliza | Se imputa delito de defraudación tributaria-   |

|              |  |                  |   |              |   |
|--------------|--|------------------|---|--------------|---|
|              | indebida, saldo a favor del exportador al contabilizar 59 facturas por operaciones no reales para obtener indebidamente el crédito fiscal, con la consiguiente reducción del pago del IGV.     |                  | han registrado las facturas de los supuestos proveedores. Con lo que se demostraría que las operaciones comerciales que ha realizado la empresa denunciada, corresponden a operaciones no reales.   |              | compensación indebida, obtención indebida del saldo a favor y obtención indebida de saldo a favor del exportador. Según el artículo 7° de la Ley Penal Tributaria, SUNAT emitió el Informe de Indicios de Delito Tributario.  |
| <b>CF 32</b> | Se denuncia obtención indebida de crédito fiscal del IGV y de costo y/o gasto en el Impuesto a la Renta. Subvaluación de precios de importación y ocultamiento de verdadero deudor tributario. | No emite         | SUNAT no se pronuncia.  | Se archiva   | Respecto de los hechos señalados aún está pendiente el informe motivado, no obstante que se solicitó a SUNAT que remita tal informe, entidad que a la fecha no ha respondido. La investigación fiscal debe concluir dentro de un plazo razonable. Es aplicable el artículo 12 del Reglamento, aprobado por RFN N.º 1604-2010-MP-FN. |
| <b>CF 33</b> | Obtención Indevida del Saldo a Favor del Exportador y Tentativa de Obtención Indevida de Devolución del Saldo a Favor Materia de Beneficio y Ocultamiento de Verdadero Deudor Tributario.      | Se emite informe | Se ha dado uso indebido de facturas en las que consignan operaciones no reales emitidas por los supuestos proveedores y para efectos del IGV y luego obtener los saldos a favor del exportador, las compensaciones, indebidamente y el intento de obtención indebida del Saldo a Favor. | Se formaliza | Se imputa a denunciados Obtención Indevida del Saldo a Favor del Exportador y Tentativa de obtención indebida de Devolución del Saldo a Favor Materia de Beneficio y Ocultamiento de Verdadero Deudor Tributario. Según el artículo 7° de la Ley Penal Tributaria, SUNAT emitió el Informe de Indicios de Delito Tributario.        |
| <b>CF 34</b> | Compensación indebida, obtención indebida del saldo a favor del exportador y obtención indebida de devoluciones  | Se emite informe | Investigado ha obtenido compensaciones indebidamente, saldos a favor del exportador indebidamente, devolución del saldo a favor, para ello usó 45 facturas por operaciones no reales emitidas por los supuestos proveedores.  | Se formaliza | Se imputa el delito de defraudación tributaria, en las modalidades de compensaciones, obtención indebida del saldo a favor del y obtención indebida de devoluciones. Según el artículo 7° de la Ley Penal Tributaria, SUNAT emitió el Informe de Indicios de Delito Tributario.   |
| <b>CF 35</b> | Obtención indebida del Crédito Fiscal en la determinación del IGV y deducción de costo y/o gasto falso en la determinación del Impuesto a la Renta.  | Se emite informe | Investigado ha planificado y contabilizado 82 facturas por operaciones no reales, que han sido emitidas por supuestos proveedores, con el propósito de obtener indebidamente el crédito fiscal y así reducir el pago del mencionado impuesto a favor del Fisco.                         | Se formaliza | Se imputa el delito de defraudación tributaria-obtención indebida de crédito fiscal para el IGV; y deducción de costo y/o gasto falso en la determinación del Impuesto a la Renta. Según el artículo 7° de la Ley Penal Tributaria, SUNAT emitió el Informe de Indicios de Delito Tributario.                                       |
| <b>CF 36</b> | Obtención indebida de devolución del saldo a favor materia de beneficio del exportador   | Se emite informe | Se ha obtenido compensación indebida, saldo a favor del exportador indebidamente y  | Se formaliza | Se imputa el delito de defraudación tributaria, en las modalidades de compensación  |

|              |  |                  |  |              |  |
|--------------|--|------------------|--|--------------|--|
|              | y obtención indebida del saldo a favor del exportador.   |                  | devolución indebida del saldo a favor materia de beneficio al exportador; para lo cual se usó facturas por operaciones no reales emitidas por los supuestos proveedores.   |              | indebida; obtención indebida de devolución del saldo a favor materia de beneficio del exportador y obtención indebida del saldo a favor del exportador. Según el artículo 7° de la Ley Penal Tributaria, SUNAT emitió el Informe de Indicios de Delito Tributario.                                 |
| <b>CF 37</b> | Se han celebrado contratos de compra venta por montos, entre otros, por 4'217.097 dólares, los que no habrían sido declarados para el pago de impuesto a la renta.   | No emite         | La SUNAT señala que denunciados no registran la presentación de la declaración y Pago del Impuesto a la Renta de Segunda Categoría. Y se ha determinado programar una acción de fiscalización.   | Se archiva   | Corresponde aplicar el artículo 12 del Reglamento de Procedimientos en Delitos Tributarios, aprobado por Resolución de Fiscalía de la Nación N.° 1604-2010-MP-FN. Se invoca los principios de razonabilidad y proporcionalidad del plazo de investigación.   |
| <b>CF 38</b> | Obtención Indevida de Devolución de IGV – Régimen Especial de Recuperación Anticipada.   | Se emite informe | La investigada ha pretendido obtener indebidamente la devolución del IGV – Régimen de Recuperación Anticipada, empleando documentos falsificados.  | Se formaliza | Se imputa delito de defraudación tributaria, en grado de tentativa, en la modalidad Obtención Indevida de Devolución de IGV – Régimen Especial de Recuperación Anticipada. Según el artículo 7° de la Ley Penal Tributaria, SUNAT emitió el Informe de Indicios de Delito Tributario.              |
| <b>CF 39</b> | Denunciados habrían obtenido, entre otros ingresos, la buena pro para la instalación un Sistema de Alcantarillado, por el monto de S/1'822,239.00 soles, ingresos que no habrán sido declarados a la SUNAT para efectos del Impuesto a la Renta. | No emite         | SUNAT informa que el investigado, se halla inscrito en el RUC y está afecto al Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría. Los hechos señalados en el Informe Final de la Comisión Investigadora del Congreso, respecto del investigado fueron considerados como antecedentes para posteriores fiscalizaciones. | Se archiva   | La SUNAT debe emitir el informe final sobre los hechos imputados. Se aplica el artículo 12 del Reglamento, aprobado por RFN N.° 1604-2010-MP-FN. Se invoca los principios de razonabilidad y proporcionalidad del plazo de investigación.  |
| <b>CF 40</b> | Se ha contabilizado facturas por operaciones no reales, con el único propósito de obtener indebidamente el crédito fiscal.   | No emite         | SUNAT informa que investigado se halla inscrito como contribuyente, afecto a los impuestos Renta y General a las Ventas, con condición de “no hallado”, no registra antecedentes de fiscalización, tiene deuda tributaria pendiente. Se reserva el derecho de efectuar la verificación y/o fiscalización.    | Se archiva   | SUNAT tiene la obligación de comunicar la existencia de indicios de delito tributario, en el curso de la fiscalización. Es aplicable el artículo 12 del Reglamento, aprobado por RFN N.° 1604-2010-MP-FN. Se invoca los principios de razonabilidad y proporcionalidad del plazo de investigación. |

#### **4.3.1. Relación que existe entre el Informe motivado de la SUNAT y la formalización de la denuncia de los delitos de defraudación tributaria.**

Con relación al objetivo específico (1) referido a la determinación de la relación que existe entre el Informe motivado de la SUNAT y la formalización de la denuncia de los delitos de defraudación tributaria, podemos observar de la tabla 8 que cuando la SUNAT no emite el informe de indicios de presunción de delito de defraudación tributaria, la Fiscalía especializada en delito tributarios en Lima ha resuelto archivar la denuncia.

Cuáles son los criterios comunes que afirma la fiscalía sobre el particular. Son varios. El primero está referido a que la SUNAT no emite el informe de presunción de delito tampoco comunica la existencia de indicios de delito tributario. En efecto, si la SUNAT no emite el informe de indicios de presunción de delito de defraudación tributaria, el Ministerio Público legalmente está impedido de ejercer la acción penal, toda vez que el artículo 7 de la Ley Penal Tributaria dispone que el Ministerio Público, en los casos de delito tributario debe disponer la formalización de investigación preparatoria, previo informe motivado del órgano de administrador de tributos.

En ese sentido, en la carpeta fiscal 20 (CF 20) la fiscalía especializada ha establecido que existen indicios del presunto delito tributario, en la modalidad de defraudación tributaria en agravio del Estado, pero para el ejercicio de la acción penal requiere que la SUNAT emita el informe motivado de conformidad con el artículo 7 de la Ley Penal Tributaria. Al no cumplir el órgano administrador de tributos (SUNAT) con dicha obligación no es viable formular la denuncia penal correspondiente.

El segundo criterio común que se aprecia en la tabla 8 que se analiza es el hecho que ante un eventual informe de presunción de delito tributario que emitiera la SUNAT, el

Ministerio Público tiene expedito el ejercicio de la acción penal. Esta afirmación debe interpretarse en el sentido que si la SUNAT emite el informe motivado de presunción de delito de defraudación tributaria con posterioridad a la disposición de archivo de la denuncia, la fiscalía podría reabrir la investigación.

Este argumento no resultaría razonable, dado que el Tribunal Constitucional en el expediente N.º expediente N.º 02110-2009-PHC/TC, fundamento 22, afirma que la investigación se puede reabrir en dos supuestos **i)** cuando existan nuevos elementos probatorios no conocidos con anterioridad por el Ministerio Público; o, **ii)** cuando la investigación ha sido deficientemente realizada. Ello tiene sustento en el principio de seguridad jurídica, toda vez que el investigado que no puede ser sometido a un doble riesgo de ser denunciado y sometido a investigaciones por hechos que ya fueron resueltos por la fiscalía. La omisión o renuencia de la SUNAT de emitir el informe de presunción de delito no puede justificar la reapertura de la investigación, porque no se encuentra en ninguno de los supuestos planteados. Se entiende que la fiscalía especializada puso en conocimiento los hechos a la SUNAT; sin embargo, esta entidad no emite el informe motivado.

El tercer criterio común que se verifica en la información recabada en la tabla 8 hace referencia a los aspectos o hechos que deben ser verificados por la SUNAT, como se menciona en las carpetas CF 8, CF 22 y CF 25. En este punto, puede afirmarse que hubiera sido deseable que la SUNAT se pronuncie antes de que se emita la disposición fiscal de archivo, pues de emitir el informe de presunción de delito, el Ministerio Público estaría obligado a reabrir la investigación con afectación del principio de seguridad jurídica, como se ha manifestado anteriormente.

El cuarto criterio común que se observa en la tabla 8 es el referido a la aplicación que el Ministerio Público viene haciendo del artículo 12 del Reglamentos de Procedimientos en

Delitos Tributarios, aprobado por Resolución de la Fiscalía de la Nación N.º 1604-2010-MP-FN para disponer el archivo respectivo. Así se observa en las carpetas signadas con los números CF 3, CF 14, CF 15, CF 16, CF 17, CF 19, CF 21, CF 24, CF 25, CF 27, CF 29, CF 30, CF 32, CF 37, CF 39 y CF 40.

Al respecto, el artículo 12, que regula el Informe Motivado, señala en uno de sus extremos que recibido el Informe Motivado elaborado por el Órgano Administrador del Tributo, el Fiscal Provincial podrá tomar, entre otras, la siguiente acción: Disponer el Archivo Definitivo de la investigación por insuficiencia probatoria y en aplicación del plazo razonable, si de la información remitida por el Órgano Administrador del Tributo se establece que éste ejercerá su facultad de fiscalización, dejando a salvo el derecho de la Administración Tributaria de poner a conocimiento del Ministerio Público el Informe Motivado cuando considere que existen indicios de la comisión de delito tributario.

Sobre el particular, es pertinente hacer varias observaciones. De acuerdo a la norma citada (artículo 12) sería suficiente que el Órgano Administrador del Tributo (SUNAT) comunique al Ministerio Público que ejercerá su facultad de fiscalización para que el Fiscal Provincial disponga el archivo. En base a este supuesto de la norma comentada, puede afirmarse que quien decide finalmente si se archiva o no una denuncia por la presunta comisión de un delito tributario es el órgano de administrador de tributos (SUNAT).

Luego puede sostenerse que dicha norma no sólo es incompatible con la Constitución del Estado sino con las normas legales. El artículo 159 de la Constitución dispone que corresponde al Ministerio Público el ejercicio de la acción penal. Por su parte, el artículo 11 de la Ley Orgánica del Ministerio Público señala que el Ministerio Público es el titular de la acción penal pública, por lo que es la única entidad que tiene legitimidad para formular o archivar una denuncia de contenido penal es el Ministerio Público.

Adicionalmente, el artículo 334, inciso 1) del Código Procesal Penal establece las causales por las que puede archivarse la denuncia, tales como: **i)** El hecho denunciado no constituye delito, **ii)** El hecho denunciado no es justiciable penalmente, **iii)** El hecho denunciado ha incurrido en causa de extinción de la acción penal. Y al efectuar una interpretación sistemática el artículo 334, numeral 1) y el artículo 336, numeral 1) del mismo Código puede agregarse una causal legal: **iv)** El hecho denunciado carezca de indicios reveladores de la existencia de un delito. La comunicación que haga la SUNAT al Ministerio Público de que ejercerá su facultad de fiscalización, no está establecida como causal. Por tanto, el Informe Motivado que emita la SUNAT como resultado de la fiscalización que haga, limita el ejercicio de la acción penal.

El quinto criterio observado en la tabla 8 está relacionado con la aplicación de los principios de razonabilidad y proporcionalidad del plazo de investigación. En este punto, es conveniente citar el artículo 334, numeral 2) del Código Procesal Penal que indica que el plazo de las diligencias preliminares es de sesenta (60) días, no obstante que el fiscal podría fijar un plazo distinto de acuerdo a las características, complejidad y circunstancias de los hechos investigados. Pero el artículo 62-A del Código Tributario señala que el procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la administración tributaria es de un (1) año. Es decir, que la SUNAT para emitir el informe motivado, como resultado de la fiscalización, requiere de un plazo superior al plazo de investigación preliminar.

Sobre esta cuestión, el Tribunal Constitucional, en el expediente N.º 02748-2010-PHC/TC, fundamento 5, sostiene que el plazo razonable de la investigación preliminar en tanto manifestación del derecho al debido proceso alude a un lapso de tiempo suficiente para el esclarecimiento de los hechos objeto de investigación y la emisión de la decisión respectiva. Si bien es cierto que toda persona puede ser investigada, debe existir la

conurrencia de una causa probable y la búsqueda de la comisión de un ilícito penal en un plazo que sea razonable.

Por ello, concluye el Tribunal Constitucional que resulte irrazonable el hecho que una persona esté sometida a un estado permanente de investigación policial o fiscal. De acuerdo a los hechos observados resultaría irrazonable esperar por lo menos un año para que emita la SUNAT el informe motivado para formular la denuncia penal respectiva. De ahí se desprende que existe otro motivo más para afirmar que dicho informe técnico restringe la facultad del Ministerio Público para ejercer la acción penal.

Finalmente, de la tabla 8 se aprecia que en los 11 casos (CF 4, CF 7, CF9, CF 12, CF 23, CF 31, CF 33, CF 34, CF 35, CF 36 y CF 38) en que la SUNAT emitió el Informe de Indicios de Presunción de Delito de Defraudación Tributaria, la fiscalía formalizó denuncia penal y señala que se cumple en cada caso con el artículo 7 de la Ley Penal Tributaria, pues considera que existe el mencionado informe técnico. Y de los 29 casos donde la SUNAT no emitió informe de indicios de delito tributario, la fiscalía archivó las denuncias. De expuesto, se desprende que existe una relación determinante entre el Informe Motivado de la SUNAT y la formulación de la denuncia penal respectiva.

#### **4.3.2. El nivel de motivación del informe técnico de la SUNAT**

Respecto al objetivo específico 2, que alude a determinar cuál es el nivel de motivación del informe técnico de la SUNAT, debe indicarse que de la tabla se aprecia que en 11 casos en nivel de motivación de informes de la SUNAT fue suficiente y 29 de ellos contienen una motivación insuficiente.

De los resultados se observa también que en los 29 casos que la fiscalía especializada archiva la denuncia, la SUNAT ha informado las siguientes razones: a) Contribuyente se

halla inscrita en el RUC como “activo” y “habido”, b) En uso de su facultad discrecional, los hechos serán evaluados, c) No registra fiscalización, d) No registra informe de presunción de delito tributario, e) No tiene antecedentes de fiscalización, f) No presentó declaraciones, g) Se halla afecto a los impuestos de Renta e IGV, h) Se reserva el derecho de fiscalización, i) El caso será evaluado, j) El caso es considerado como antecedente de programación y k) No registra deuda.

Como puede advertirse de las razones esgrimidas, el nivel de motivación de los informes de la SUNAT resulta insuficiente, toda vez que no se pronuncia sobre la existencia o no de indicios de presunción del delito respectivo en cada uno de los casos; no cumple con el contenido que debe contener el informe de indicios de delito tributario regulado en la Circular N.º 019-2011-SUNAT; antes bien, la SUNAT se limita a informar algunos datos de los contribuyentes, como si se encuentra inscrito en el RUC, si está afecto algún tipo de impuesto, si ha sido fiscalizado, si registra informe de presunción de delito y, en otros casos, la SUNAT se compromete a evaluar el caso y se reserva el derecho para fiscalizar el hecho denunciado.

De otro lado, se verifica de la tabla que en 11 casos el nivel de motivación puede calificarse como suficiente, dado que la SUNAT ha emitido el Informe de Indicio de Delito Tributario, lo cual ha sido sustento para la formalización de la denuncia penal respectiva. Así, por ejemplo, en la carpeta signada con el CF 4, la SUNAT alega que los denunciados lograron insertar en la contabilidad facturas de supuestos proveedores para obtener indebidamente el crédito fiscal y deducir el costo y gasto falso para la determinación del Impuesto a la Renta.

Asimismo, en la carpeta CF 9, la SUNAT afirma que los denunciados han obtenido beneficios ilícitos derivados de la exportación de oro bruto, evitando el pago del Impuesto a la Renta, mediante el uso de las Liquidaciones de Compra. De igual modo, a modo de

ejemplo, en la carpeta CF 33, la SUNAT señala que se ha dado uso indebido de facturas en las que consignan operaciones no reales emitidas por los supuestos proveedores y para efectos del IGV y luego obtener los saldos a favor del exportador y las compensaciones. Los 11 casos fueron emitidos conforme al artículo 7 de la Ley Penal Tributaria.

## V. DISCUSION DE RESULTADOS

De acuerdo con el objetivo general referido a la determinación de la relación que existe entre la prejudicialidad administrativa y la restricción del ejercicio de la acción penal de los delitos de defraudación tributaria en el Distrito Fiscal de Lima, los resultados indican que existe una relación significativa entre ambas variables al 95% de confianza. La relación es indirecta perfecta, es decir, que cada vez que no se emite un informe de indicios de delito la denuncia se archiva y cuando se emite un informe de indicios de delito se formaliza la denuncia.

Los resultados antes mencionados tienen relación con la posición de los autores que están a favor de la prejudicialidad administrativa y otros que están en contra de dicha postura. Los primeros señalan que el órgano administrador de tributo (SUNAT), como ente administrativo técnico y especializado, debería emitir el informe motivado de indicios de delito tributario antes de que el Ministerio Público formalice la denuncia penal. Conforme a esta postura se encuentra Caro (2010, p. 344), quien afirma que la ley penal tributaria ha optado por considerar que el órgano administrador del tributo tiene que emitir obligatoriamente un informe sobre el tema investigado, pues la no determinación de la deuda tributaria antes del inicio de la investigación penal afecta a la eficacia misma de la investigación fiscal.

Pero también existen otros autores que están en contra de la posición anterior, es decir, no consideran necesario la intervención previa del órgano administrador de tributos en los procesos penales. En este sentido, entre otros autores, López & Decarli (2005, p. 117) afirman que el delito de evasión depende del previo nacimiento de la obligación tributaria; no depende del pronunciamiento de la administración tributaria. La obligación tributaria nace con el acaecimiento del hecho imponible y que la determinación de oficio no tiene carácter constitutivo de la obligación, sino que es meramente declarativo de su existencia y medida.

Agrega dicho autor que la existencia del delito de evasión es independiente de la determinación de oficio por la autoridad administrativa. La existencia del delito tributario no depende de la realización de la determinación de la deuda, por lo cual no puede invocarse la cuestión prejudicial. Nosotros estamos de acuerdo con esta postura, en razón de que la determinación de la deuda tributaria es declarativa. La obligación tributaria nace de la producción del hecho imponible.

Por ello, el informe técnico de la SUNAT no puede considerarse un requisito o, si se quiere una prejudicialidad administrativa, que impida el ejercicio de la acción penal. El titular de la acción penal pública es el Ministerio público y que lo ejerce sin condicionamiento alguno establecido por ley, y de acuerdo al artículo con el artículo 159, inciso 4) de la Constitución del Estado el fiscal conduce desde su inicio la investigación del delito. No indica que algún órgano administrativo pueda iniciar la investigación.

Con relación al objetivo específico 1, igualmente los resultados indican que existe una relación significativa entre el informe motivado de la SUNAT y la formalización de la denuncia penal de los delitos de defraudación tributaria del Distrito Fiscal de Lima, al 95% de confianza.

De otro lado, del análisis cualitativo de los datos en relación al objetivo específico 1, se ha encontrado los siguientes hallazgos: En 11 casos en que la SUNAT emitió el Informe de Indicios de Presunción de Delito de Defraudación Tributaria, la fiscalía formalizó denuncia penal. Y en 29 casos donde la SUNAT no emitió informe de Indicios de Delito Tributario, la fiscalía archivó las denuncias. Esto demuestra la relación importante que existe entre los informes de indicios de delitos de la SUNAT y la denuncia que archiva o formaliza el Ministerio Público.

Asimismo, se encontró como hallazgos que la fiscalía, al momento de archivar, señaló los siguientes criterios: i) La SUNAT no emite el informe de presunción de delito ni comunica la

existencia de indicios de delito tributario, ii) Ante un eventual informe que emitiera la SUNAT, el Ministerio Público tiene expedito el ejercicio de la acción penal, iii) Los hechos deben ser verificados por la SUNAT, iv) El Ministerio Público aplica el artículo 12 del Reglamento de Procedimientos en Delitos Tributarios y v) Se invoca los principios de razonabilidad y proporcionalidad del plazo de investigación.

Sobre los resultados brevemente reseñados, igual que en el objetivo anterior, la doctrina se ha pronunciado. Existe un sector de la doctrina nacional que postula que la SUNAT emita un informe motivado previo al ejercicio de la acción penal. Así, Alpaca (2015, p. 368-374), afirma que la necesidad de un informe técnico se justifica en la medida que constituye una de las principales características del derecho penal económico, la vinculación entre el derecho penal y el derecho administrativo. Por ello, resultaría correcto afirmar que de acuerdo al artículo 7 de la Ley Penal tributaria, es necesaria la existencia de un informe técnico motivado para que el Ministerio Público formalice la investigación preparatoria.

Como muestran los resultados, la emisión del mencionado informe motivado de indicios de delito tributario constituye una limitación seria al ejercicio de la acción penal, pues ha originado un significativo archivo de denuncias en 29 casos, en relación al número de denuncias formuladas (en 11 casos) de una muestra total de 40 carpetas fiscales. Sobre este punto, Bramont (1997, p. 67-68) afirma que no se requiere del proceso administrativo para sustentar la existencia del tributo, desde que el tributo surge al acreditar la existencia del hecho imponible. Por lo demás, la vía previa administrativa no sería la única para determinar la existencia del tributo, pues la fiscalía puede ordenar la pericia contable respectiva.

Respecto al objetivo específico 2 referido a determinar el nivel de motivación del informe técnico de la SUNAT, se han encontrado los siguientes hallazgos que en 11 casos el nivel de

motivación de informes de la SUNAT fue suficiente y en 29 casos se encontró informes con una motivación insuficiente.

Además, en el estudio de campo de 29 casos, la SUNAT no emitió informe motivado de indicios de delito de defraudación tributaria e informó al Ministerio Público las siguientes razones: a) El Contribuyente se encuentra inscrita en el RUC, b) En uso de su facultad discrecional, los hechos serían evaluados, c) No registra fiscalización ni informe de presunción de delito tributario, d) No tiene antecedentes de fiscalización, e) No presentó declaraciones, f) Se halla afecto a los impuestos de Renta e IGV, g) Se reserva el derecho de fiscalización, h) El caso sería evaluado, i) El caso es considerado como antecedente de programación y j) No registra deuda.

Al respecto, el artículo 7 de la Ley Penal Tributaria, aprobado por el Decreto Legislativo N.º 813, establece que el Ministerio Público, en los casos de delito tributario, dispondrá la formalización de la investigación preparatoria, previo *informe motivado* del órgano de administrador de tributo.

El informe motivado, entonces, debe observar el principio de la debida motivación en sede administrativa. En este punto, León (2015, p. 319) afirma el derecho a la Debida Motivación se encuentra comprendido dentro del Principio del Debido Procedimiento, y consiste en un mandato imperativo a todas las entidades públicas, las que sin excepción alguna deben fundamentar sus actos administrativos mediante una relación clara de los hechos y las razones legales que justifican.

Por su parte, el Tribunal Constitucional en el expediente N.º 00728-2008-PHC/TC considera que la *motivación insuficiente* se refiere al mínimo de motivación exigible atendiendo a las razones de hecho o de derecho indispensables para asumir que la decisión está debidamente motivada. Agrega que sólo resultará relevante desde una perspectiva constitucional si es que la

ausencia de argumentos o la "insuficiencia" de fundamentos resultan manifiesta a la luz de lo que en sustancia se está decidiendo.

Sin embargo, en 29 casos estudiados, los resultados no son consistentes con el derecho planteado por la doctrina y jurisprudencia del Tribunal Constitucional, pues no se pronuncian sobre los indicios de delitos de defraudación tributaria. Sólo en 11 casos encontrados, los informes técnicos cumplen con la Ley Penal Tributaria, en la medida que cumplen con emitir el informe motivado, conforme a los puntos que debe contener el informe de indicios de delito tributario, según la Circular N.º 019-2011-SUNAT.

Otro punto que merece someter a discusión son los argumentos de la SUNAT, que se encontró en el estudio. La SUNAT dio las razones siguientes: i) "En uso de su facultad discrecional, los hechos serán evaluados" y ii) "Se reserva el derecho de fiscalización". Estos hallazgos no son consistentes con lo manifestado con Chau & Villanueva, (s.f., 239-244) quienes señalan la facultad discrecional no puede ser entendido como algo arbitrario o irracional, sino que la administración debe elegir aquella decisión que se enmarque dentro del interés público y en concordancia con lo que establece la ley y la constitución. Asimismo, la duración del procedimiento de fiscalización no debería estar dentro del procedimiento de fiscalización, y a fin de racionalizar el ejercicio de las potestades discrecionales debe respetarse los principios de proporcionalidad y la razonabilidad.

El Código Tributario dispone en la Norma IV del Título Preliminar que la discrecionalidad se ejerce dentro del marco de la ley. De otro lado, si bien el artículo 62-A del Código Tributario indica que "(...) El procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en un plazo de un (1) año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria (...)", también la administración tributaria debe considerar que el

artículo 344, inciso 2) del Código Procesal Penal establece el plazo de 60 días para la investigación preliminar.

## VI. CONCLUSIONES

1. De acuerdo a los resultados de la investigación se ha constatado que existe una relación significativa entre la prejudicialidad administrativa y la restricción del ejercicio de la acción penal de los delitos de defraudación tributaria en el Distrito Fiscal de Lima, los resultados indican que existe una relación significativa entre ambas variables al 95% de confianza, lo que demuestra que el Ministerio Público para ejercer la acción penal pública por delitos de defraudación tributaria debe contar previamente de un informe motivado que emita la SUNAT, como resultado de un procedimiento de fiscalización.
2. Se ha determinado que existe una relación significativa entre el informe motivado de la SUNAT y la formalización de la denuncia penal de los delitos de defraudación tributaria en el Distrito Fiscal de Lima. En una muestra de 40 casos, la SUNAT emitió el informe de indicios de presunción de delito de defraudación tributaria solo en 11 casos, que representa el 27.5 %, lo que permitió que la fiscalía formalice denuncia penal. Y en 29 casos, que representa el 72.5 %, la SUNAT no emitió informe motivado, lo que ocasionó que la fiscalía archive denuncias.
3. El nivel de motivación del informe técnico de la SUNAT, que comunicó a la fiscalía especializada, mediante oficios, es insuficiente en 29 casos. Se observó que los informes no se pronuncian sobre existencia o inexistencia de indicios de delitos en los casos puestos en su conocimiento. En 11 casos se constató que los informes motivados si contaban con una motivación suficiente, lo que ha servido de sustento para formalizar la denuncia penal respectiva.
4. Se ha podido constatar que en los 29 casos que la SUNAT no emitió el informe de indicios de delito tributario, fundamentalmente, afirmó las siguientes razones: **a)** En uso de su facultad discrecional, los hechos serían evaluados, **b)** El denunciado no

registra fiscalización ni registra informe de presunción de delito tributario, **c)** Se reserva el derecho de fiscalización, y **d)** El caso es considerado como antecedente de programación.

- 5.** El Ministerio Público archivó 29 denuncias de la muestra de 40 carpetas fiscales, y dio a conocer básicamente las siguientes razones: **i)** La SUNAT no emite el informe de presunción de delito **ii)** El Ministerio Público tiene expedito el ejercicio de la acción penal, si la SUNAT emite el informe, **iii)** Ministerio Público aplica el artículo 12 del Reglamento de Procedimientos en Delitos Tributarios y **iv)** Se invoca los principios de razonabilidad y proporcionalidad del plazo de investigación.
- 6.** Del estudio realizado se desprende que la SUNAT mantiene su facultad discrecional para elegir qué hechos relacionados con delitos tributarios pueden ser denunciados. Si la SUNAT no está de acuerdo con alguna denuncia, no emite el informe técnico.

## **VII. RECOMENDACIONES**

Sobre la base del análisis y las conclusiones a las que se llegó en la presente investigación, se presentan las siguientes recomendaciones:

1. Recomendar al Congreso de la República la modificación del artículo 7° de la Ley Penal Tributaria, aprobada por el Decreto Legislativo N.° 813, en el sentido que el informe motivado del Órgano Administrador del Tributo, no constituya un requisito de procedibilidad, y con el fin de garantizar que el Ministerio Público no se vea limitado en el ejercicio de la acción penal y en la investigación de los delitos de defraudación tributaria.
2. Recomendar a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, elabore un programa con el objeto de atender la detección de ilícitos tributarios y coordinar con el Ministerio Público con el objeto de colaborar, como órgano especializado, en persecución de los delitos de defraudación tributaria.
3. Se propone, como futura investigación, realizar una investigación con el objeto de analizar cuáles son los factores que impidieron que el área de fiscalización de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria solo haya emitido 11 informes técnicos, considerando la muestra y el periodo que se tomó en cuenta en la presente investigación.

## VIII. REFERENCIAS

- Arias, L. (s.f. de marzo de 2011). *Política Tributaria para el 2011-2016*. Obtenido de Consorcio de Investigación Económica y Social: [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3\\_uibd.nsf/9858FB5F6C6853E805257A630074837A/\\$FILE/Pol%C3%ADticaTributariaDocumento.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3_uibd.nsf/9858FB5F6C6853E805257A630074837A/$FILE/Pol%C3%ADticaTributariaDocumento.pdf)
- Alpaca, A. (2015). *Delitos Tributarios y Aduaneros*. Lima: Ubi Lex Asesores.
- Álvarez, C. (2018). *Aspectos Procesales del Delito de Defraudación Tributaria en la Jurisprudencia Peruana, en Derecho Procesal Tributario, Planificación Fiscal y Penal Tributario*. Lima: Ediciones Legales.
- Asencio, J. (2015). *Prejudicialidad en el Proceso Penal y Criminalización Social*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- Asencio, J. (2008). *Derecho Procesal Penal*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- Asencio, J. (2015). *Prejudicialidad Penal y Criminalización Social*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- Barrios, B. (2015). *Ideología de la Prueba Penal*. Bogotá: Ediciones Nueva Jurídica.
- Belisario, H. (2003). *Derecho Tributario Penal*. Buenos Aires: Editorial Astrea.
- Borea, A. (2016). *Manual de la Constitución. Para qué sirve y cómo defenderme*. Lima: Editorial El Buho.
- Bramont, L. (Junio de 1997). *El delito tributario: Criminalización y Tipificación*. Obtenido de <file:///C:/Users/JORGE/Desktop/BRAMONT%20PREJUDICIALIDAD.pdf>
- Cafferata, J. (2008). *La prueba en el proceso penal*. Buenos Aires: LexisNexis.
- Calderon, L. (25 de setiembre de 2017). *El denominado Informe Fundamentado en materia de delitos ambientales en La Ley, Angulo Legal de la Noticia*. Obtenido de <https://laley.pe/art/4237/el-denominado-informe-fundamentado-en-materia-de-delitos-ambientales->
- Caro, J. (2010). *Normativismo e Imputación Jurídico Penal. Estudios de Derecho Penal Funcionalista*. Lima: Ara Editores.
- Castro, L. (2014). *Manual Práctico de Fiscalización Tributaria*. Lima: Pacífico Editores.
- Chau, L., & Villanueva, W. (s.f.). *El procedimiento de fiscalización de la Sunat*. Obtenido de [file:///C:/Users/JORGE/Downloads/18478-73228-1-PB%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/JORGE/Downloads/18478-73228-1-PB%20(2).pdf)
- Chiara, C., Grisetti, R., & Obligado, D. (2012). *La acción procesal penal. El rol del Ministerio Público Fiscal y las víctimas en el debido proceso*. Buenos Aires: La Ley.
- Clariá, J. (2008). *Derecho procesal penal*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni Editores.
- Creus, C. (1996). *Derecho procesal penal*. Buenos Aires: Editorial Astrea.

- Cubas, V. (2006). *El Ministerio Público*. Lima: Gaceta Jurídica.
- De Santo, V. (2005). *La Prueba Pericial*. Buenos Aires: Editorial Universidad.
- Espejo, I. (2013). *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*. Madrid: Marcial Pons.
- Espitia, F. (2010). *Instituciones de derecho procesal penal*. Bogotá: Legis.
- Fernández, M. (2014). La Exclusividad de la Función Investigadora del Ministerio Público y su Vinculación con el Quehacer de la Defensoría Penal. En J. H. Pozo, *Ministerio Público y Proceso Penal* (pág. 384). Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Flores, P. (1988). *Manual del Código tributario*. Lima: Ediciones Justo Valenzuela.
- Fridenberg, J. (2008). *Derecho Penal Tributario Tomo II*. Madrid: Marcial Pons.
- García, P. (2007). *Derecho Penal Económico*. Lima: Grijley.
- García, D. (2008). *Instituciones de Derecho Procesal Penal*. Lima: Asociación Civil Mercurio.
- García, C. (2016). *Manual de Derecho Tributario*. Buenos Aires: AbeledoPerrot.
- García, P. (2016). *Derecho Penal Económico. Parte Especial. Volumen III*. Lima: Instituto Pacífico.
- Gavilan, F., Mingot, F., & Silva-Risco, P. (2010). *El Delito Fiscal en América Latina*.  
Obtenido de  
file:///C:/Users/JORGE/Desktop/2010\_el\_delito\_fiscal\_america\_latina\_eurosocial.pdf
- Gonzales, O. (1993). *Cuestiones Prejudiciales y Previas en el Proceso Penal*. La Plata: Librería Editora Platense.
- Guzmán, V. (2006). *Anticipación y Preconstitución de la Prueba en el Proceso Penal*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- Huamaní, R. (2015). *Código Tributario Comentado*. Lima: Jurista Editores.
- León, L. (12 de junio de 2015). *¡Exijo una Explicación!... La Importancia de la Motivación del Acto Administrativo*. Obtenido de file:///C:/Users/JORGE/Downloads/15249-60534-1-PB%20(3).pdf
- Lo Monte, E. (2006). *Principios de Derecho Penal Tributario*. Buenos Aires: B de F.
- Manonellas, G. (2011). *La Instrucción en la Investigación del Fraude Fiscal*. Buenos Aires: Ad.Hoc.
- Mestre, J. (2007). *La Discrecionalidad para Acusar. Aspectos Generales Relacionados con el Principio de Oportunidad y Reflexiones en torno a su Reglamentación en Colombia*. Bogotá: JAVEGRAF.
- Olaz, Á. (2017). *Cómo Escribir y Defender una Tesis en Ciencias Sociales*. Madrid: Editorial Síntesis.

- Oré, A. (2016). *Derecho Procesal Penal Peruano. Análisis y comentarios al Código Procesal Penal- Tomo I*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Ore, A. (2016). *Derecho Procesal Penal Peruano. Análisis y Comentarios al Código Procesal Penal. Tomo II*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Oré, A. (2016). *Derecho Procesal Peruano. Análisis y comentarios al Código Procesal Penal. Tomo III*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Palomar, A. (2017). *Reformas legislativas ante la insuficiencia de la legislación administrativa y las generalidades de los tipos penales, en Derecho Administrativo y Derecho Penal: Reconstrucción de los Límites*. Barcelona: Wolters Kluwer-Bosch.
- Rives, A. (2008). *La Prueba en el Proceso Penal. Doctrina de la Sala Segunda del Tribunal Supremo*. Madrid: Editorial Aranzadi.
- Robles, C., Ruiz de Castilla, F., Villanueva, W., & Bravo, J. (2016). *Código Tributario. Doctrina y Comentarios*. Lima: Instituto Pacífico.
- Romero, J. (20 de Junio de 2009). *Prejudicialidad penal. Incidencia en la actividad administrativa*. Obtenido de [https://repositorio.gobiernolocal.es/xmlui/bitstream/handle/10873/454/qdl20\\_09\\_est06\\_romero.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://repositorio.gobiernolocal.es/xmlui/bitstream/handle/10873/454/qdl20_09_est06_romero.pdf?sequence=1&isAllowed=y)
- Samhan, F. (2015). *Ilícitos Tributarios*. Lima: Instituto Pacífico.
- San Martín, C. (2015). *Derecho Procesal Penal Lecciones*. Lima: Jurista Editores.
- Sánchez, F. (2016). *La Investigación Científica Aplicado al derecho*. Lima: Normas Jurídicas Ediciones.
- Sendra, V. (2010). *Manual de Derecho Procesal Penal*. Madrid: Colex.
- Sevillano, S. (2014). *Lecciones de Derecho tributario*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Tomazini De Carvalho, A. (2012). *Derecho Penal Tributario*. Lima: Jurista Editores.
- Velasco, F. (2009). *Actuaciones Inspectoras y Delito contra la Hacienda Pública*. Madrid: Wolters Kluwer.
- Yon, R., & Sánchez-Málaga, A. (2013). Análisis Crítico de la Política Criminal y del Tipo de Injusto del Delito Fiscal en el Perú. *THÉMIS- Revista de Derecho* 64, 233-254.
- Zavaleta, R. (2014). *La Motivación de las Resoluciones Judiciales*. Lima: Grijley.

## **IX. ANEXOS**

**9.1.** Matriz de Consistencia.

9.2 Guía o Ficha de Análisis Documental.

9.3 Matriz de tabulación.

9.4 Codificación de datos.

9.5 Constancia de validez del instrumento análisis documental.

## ANEXO 1

### MATRIZ DE CONSISTENCIA

**Título:** “La prejudicialidad administrativa y la limitación del ejercicio de la acción penal en los delitos de defraudación tributaria en el Distrito Fiscal de Lima, 2017-2018”

**Autor:** Jorge Bravo Figueroa

| Problema   | Objetivo<br>Hipótesis   |   | Variables   | Indicadores   | Escala<br>Medición | Diseño<br>Metodológico   |
|--|---|---|---|---|--------------------|--|
| <p><b>Problema General</b></p> <p>¿Qué relación existe entre la prejudicialidad Administrativa y la restricción del ejercicio de la Acción Penal de los delitos de defraudación tributaria en el Distrito Fiscal de Lima, año 2017-2018?</p> | <p><b>Objetivo General</b></p> <p>Establecer la relación existente entre la prejudicialidad administrativa y la restricción del ejercicio de la Acción Penal de los delitos de defraudación tributaria en el Distrito Fiscal de Lima.</p> | <p><b>Hipótesis General</b></p> <p>Existe una relación significativa entre la prejudicialidad Administrativa y la restricción del ejercicio de la Acción Penal de los delitos de defraudación tributaria en el Distrito Fiscal de Lima.</p> | <p><b>VI</b> Prejudicialidad Administrativa.</p> <p><b>VD</b> Ejercicio de la Acción Penal de los delitos de defraudación tributaria.</p> | <p><b>VI</b></p> <p>-Se emite informe de indicios de delito</p> <p>-No se emite informe de indicios de delito</p> | <p>Nominal</p>     | <p><b>Tipo de investigación</b></p> <p>Descriptivo correlacional</p> <p><b>Nivel de investigación</b></p> <p>Correccional</p> <p><b>Diseño de investigación</b></p> <p>No experimental</p> <p><b>Población</b></p> <p>278 expedientes tramitados ante la Fiscalía Especializada en Delitos</p> |

|   |  |  |  |  |                       |  |
|---|--|--|--|--|-----------------------|--|
| <p><b>Problema Específicos</b></p> <p><b>PE1</b></p> <p>¿Qué relación existe entre el Informe motivado de la SUNAT y la formalización de la denuncia de los delitos de defraudación tributaria?</p> <p><b>PE2</b></p> <p>¿Cuál es el nivel de motivación del informe técnico de la SUNAT?</p> | <p><b>Objetivos Específicos</b></p> <p><b>OE1</b> Establecer la relación existente entre el Informe motivado de la SUNAT y la formalización de la denuncia de los delitos de defraudación tributaria.</p> <p><b>OE2</b> Determinar el nivel de motivación del informe técnico de la SUNAT.</p> | <p><b>Hipótesis específicas</b></p> <p><b>HE1</b> Existe una relación significativa entre el Informe motivado de la SUNAT y la formalización de la denuncia de los delitos de defraudación tributaria.</p> <p><b>HE2</b> El nivel de motivación del informe técnico de la SUNAT es insuficiente.</p> | <p><b>Dimensión de V.I.</b></p> <p>La motivación del informe técnico de la SUNAT</p> | <p><b>VD</b></p> <p>-Se formaliza denuncia.</p> <p>-Se archiva denuncia.</p> <p>-Suficiente.</p> <p>-Insuficiente.</p> | <p><b>Nominal</b></p> | <p><b>Muestra</b></p> <p>No probabilístico de selección intencional, y se utilizó criterios de selección</p> <p><b>Técnica de Recolección de datos</b></p> <p>Análisis documental</p> <p><b>Instrumento</b></p> <p>Guía o Ficha de análisis documental</p> |
|   |  |  |  |  |                       |  |

## **ANEXO N° 2**

**UNIVERSIDAD NACIONAL FEDERICO VILLARREAL**

**ESCUELA DE POST GRADO**

**FICHA DE ANÁLISIS DOCUMENTAL**

### **Título:**

“La prejudicialidad administrativa y la limitación del ejercicio de la acción penal en los delitos de defraudación tributaria en el Distrito Fiscal de Lima, 2017-2018”

### **Datos de la investigación fiscal**

A. Fiscalía: Fiscalía Provincial Penal Especializada en Delitos Tributarios de Lima, Lima Norte, Lima Sur y Callao.

B. N° de carpeta fiscal:

### **V.I. Prejudicialidad Administrativa**

**El Órgano de Administrador de Tributos (SUNAT):**

- Emite informe de indicios de delito ( )
- No emite informe de indicios de delito ( )

**Fundamentos del informe técnico de la SUNAT**

- Motivación suficiente ( )

- Motivación insuficiente ( )

### **V.D. Ejercicio de la Acción Penal**

-Se archiva denuncia ( )

-Se formaliza denuncia ( )

### **Fundamentos de la resolución de archivo y formalización**

### ANEXO 3

#### Matriz de tabulación

|       | Variable independiente (X) |   | Dimensión de Variable Independiente (motivación de informe técnico de SUNAT) |   | Variable dependiente (Y) |   |
|-------|----------------------------|---|--|---|--------------------------|---|
|       | Indicadores                |   | Indicadores  |   | Indicadores              |   |
|       | 1                          | 2 | 1  | 2 | 1                        | 2 |
| CF 1  |                            | 2 |  | 2 | 1                        |   |
| CF 2  |                            | 2 |  | 2 | 1                        |   |
| CF 3  |                            | 2 |  | 2 | 1                        |   |
| CF 4  | 1                          |   | 1  |   |                          | 2 |
| CF 5  |                            | 2 |  | 2 | 1                        |   |
| CF 6  |                            | 2 |  | 2 | 1                        |   |
| CF 7  | 1                          |   | 1  |   |                          | 2 |
| CF 8  |                            | 2 |  | 2 | 1                        |   |
| CF 9  | 1                          |   | 1  |   |                          | 2 |
| CF10  |                            | 2 |  | 2 | 1                        |   |
| CF 11 |                            | 2 |  | 2 | 1                        |   |
| CF 12 | 1                          |   | 1  |   |                          | 2 |
| CF 13 |                            | 2 |  | 2 | 1                        |   |
| CF 14 |                            | 2 |  | 2 | 1                        |   |
| CF 15 |                            | 2 |  | 2 | 1                        |   |
| CF 16 |                            | 2 |  | 2 | 1                        |   |
| CF 17 |                            | 2 |  | 2 | 1                        |   |
| CF 18 |                            | 2 |  | 2 | 1                        |   |
| CF 19 |                            | 2 |  | 2 | 1                        |   |
| CF 20 |                            | 2 |  | 2 | 1                        |   |
| CF 21 |                            | 2 |  | 2 | 1                        |   |
| CF 22 |                            | 2 |  | 2 | 1                        |   |
| CF 23 | 1                          |   | 1  |   |                          | 2 |
| CF 24 |                            | 2 |  | 2 | 1                        |   |
| CF 25 |                            | 2 |  | 2 | 1                        |   |
| CF 26 |                            | 2 |  | 2 | 1                        |   |
| CF 27 |                            | 2 |  | 2 | 1                        |   |
| CF 28 |                            | 2 |  | 2 | 1                        |   |
| CF 29 |                            | 2 |  | 2 | 1                        |   |
| CF 30 |                            | 2 |  | 2 | 1                        |   |
| CF 31 |                            | 2 |  | 2 | 1                        |   |
| CF 32 | 1                          |   | 1  |   |                          | 2 |
| CF 33 | 1                          |   | 1  |   |                          | 2 |

|       |   |   |   |   |   |   |
|-------|---|---|---|---|---|---|
| CF 34 | 1 |   | 1 |   |   | 2 |
| CF 35 | 1 |   | 1 |   |   | 2 |
| CF 36 | 1 |   | 1 |   |   | 2 |
| CF 37 |   | 2 |   | 2 | 1 |   |
| CF 38 | 1 |   | 1 |   |   | 2 |
| CF 39 |   | 2 |   | 2 | 1 |   |
| CF 40 |   | 2 |   | 2 | 1 |   |

## **ANEXO 4**

### **Codificación de datos**

**CF:** Carpeta fiscal

#### **Variable independiente (x) Variable dependiente (y)**

Indicadores: Indicadores:

Se emite informe: 1

Se archiva: 1

No se emite informe: 2

Se formaliza denuncia: 2

#### **Fundamentación de informe técnico de SUNAT**

- Motivación suficiente: 1
- Motivación insuficiente: 2

## ANEXO 5

### Constancia de Validez del Instrumento

#### Análisis Documental

Yo,.....de profesión abogado, y ejerciendo actualmente de Cargo de Fiscal .....Titular del Distrito Fiscal de ....., hago constar que he revisado, con fines de validación el instrumento “**Ficha de Análisis Documental**” de recolección de datos referido al tema: “La prejudicialidad administrativa y la limitación del ejercicio de la acción penal en los delitos de defraudación tributaria en el distrito fiscal de Lima, 2017-2018”, diseñado por el Maestría Jorge Bravo Figueroa, y luego de hacer las observaciones pertinentes, puedo formular las siguientes apreciaciones:

|   | <b>Deficiente</b> | <b>Aceptable</b> | <b>Excelente</b> |
|---|-------------------|------------------|------------------|
| Congruencia ítem (indicador) - variable           |                   |                  |                  |
| Congruencia de variable independiente - dimensión |                   |                  |                  |
| Amplitud de contenidos (suficiencia)              |                   |                  |                  |
| Pertinencia- Relevancia - Claridad                |                   |                  |                  |
| Presentación                                      |                   |                  |                  |

**Pertinencia:** El indicador corresponde al concepto teórico formulado.

**Relevancia:** El indicador es apropiado para representar a la dimensión o variable específica del constructo

**Claridad:** Se entiende sin dificultad alguna el enunciado del indicador, es conciso, exacto y directo

**Suficiencia:** Se dice suficiencia cuando los indicadores planteados son suficientes para medir la variable

Lima, 12 de agosto de 2019

Firma del validador

Grado Académico:

DNI N.º