

# La Persecución del Delito Tributario

CÉSAR SAN MARTÍN CASTRO

Profesor de Derecho Penal de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

## I. ESTADO ACTUAL DEL PROCESO PENAL

1. El proceso penal peruano, antes y, con mayor razón, después de la Ley de facultades legislativas delegadas N° 26557, del 27 de diciembre de 1995, presenta sin duda alguna un panorama desolador: policialización del proceso; expansión de la eversión penal (que, siguiendo a Vasalli, es algo mucho más profundo que la emergencia penal); acentuación de sus rasgos inquisitivos, con un fuerte acento intervencionista de los órganos de la administración; minimización del juicio como centro del proceso y maximización de la instrucción, como pautas definidoras de lo criminal; e interpretación, en clave autoritaria, de las cláusulas del nuevo Código Procesal Penal sobre las normas de encarcelamiento preventivo y excarcelación.

2. No obstante que en el curso de la última década, frente una política legislativa de reformas parciales que resultó absolutamente improcedente para superar los dos clásicos males de nuestro sistema procesal: ineficacia y morosidad judicial, los legisladores y juristas nacionales se avocaron a la elaboración de reformas integrales, que culminó el año pasado con la aprobación por el Congreso de un nuevo Código Procesal Penal; tal intento –tenemos que decirlo con rotundidad– resultó infructuoso para contener la continuidad de las “reformas-parche”, cuya base político-criminal es sin duda alguna diferente, muy diferente, a las pautas mayormente acusatorias de las últimas propuestas procesales; y, obviamente, alejadas del modelo procesal postulado por la Constitución de 1993, cuyas normas en su mayor parte son herencia de la anterior Ley Fundamental de 1979.

3. El panorama, sucintamente, podemos describirlo de la siguiente manera:

A. El Código de Procedimientos Penales de 1940 organizó formalmente el proceso en dos etapas: la instrucción, a cargo de un Juez Instructor; y, el juicio oral, ante un Tribunal Correccional. Consagró

los principios de oficialidad y legalidad de la acción penal. Estipuló que el Atestado Policial tenía la calidad de mera denuncia, cuyo autor debía ratificarse de su contenido en sede judicial. Finalmente, entre otras disposiciones, afirmó el control judicial del pedido de sobreseimiento del Ministerio Público.

B. Sin embargo, dicho Código permitió –sin ningún límite derivado de los principios de inmediatez y oralidad– que las diligencias sumariales e inclusive policiales –cuya permisión fue adelantada por la jurisprudencia y, luego, consolidada por las reformas de 1981, ¡dictadas al inicio de la democracia!– puedan ser leídas en el acto oral e incorporadas en igualdad de condiciones con las actuadas directamente en el plenario, y ser apreciadas por el tribunal al dictar sentencia.

En efecto, el art. 262° del C.P.P. establece, al regular el acto oral, que “terminados los interrogatorios de los testigos y los debates periciales, se procede a examinar la prueba instrumental, dándose lectura a las piezas o documentos que ya obran en la instrucción o de las que hubieran sido presentadas ante el Tribunal por las partes”. A su vez, el art. 280° preceptúa que “la sentencia que ponga término al juicio deberá apreciar la confesión del acusado y demás pruebas producidas en la audiencia, así como los testimonios, peritaje y actuaciones de la instrucción”.

Esta norma, como sabemos, interpretada al margen de los principios rectores del acto oral, permitió sostener a la jurisprudencia –siguiendo al autor del Código Carlos Zavala Loayza– que “la sentencia que ponga término al juicio abarque o comprenda todas las pruebas que se haya producido oralmente, como las que hubieran sido actuadas en la instrucción y leídas en la audiencia para someterlas al debate contradictorio” (Carlos Zavala Loayza. Exposición de motivos del Código de Procedimientos Penales. Lima. 1939. Pag. 300).

C. El principio de oralidad, desde esta perspectiva, que como lógica consecuencia de lo que debe

entenderse por un juicio justo y equitativo, exige – como enseña Claus Roxin- que la fundamentación de la sentencia se realice exclusivamente mediante el material de hecho introducido verbalmente en el juicio (Cfr.: Vicente Gimeno Sendra. Derecho Procesal – Proceso Penal. Valencia. 1992. Pág. 86). Por consiguiente, ello impone al legislador establecer que las pruebas personales se actúen directamente ante el tribunal con vigencia de los principios de inmediación, contradicción y publicidad.

Ahora bien, si en abierta contradicción con el conjunto de estos principios, que constituyen una unidad orgánica, la legislación posterior -dictada durante la década de los 80- llegó a establecer como regla general, y sin límite alguno, que los actos de investigación en sede policial -¡realizados, teóricamente, por un auxiliar de los jueces y fiscales!- siempre que se hubieran llevado a cabo con intervención del Ministerio Público **constituyen elemento probatorio que deberá ser apreciado en su oportunidad por el órgano jurisdiccional, conforme al criterio de conciencia** (D. Leg. N° 126, de 12 de junio de 1981), entonces se tiene que el juicio o plenario se convirtió, como es ahora, en un mero juicio leído y no en un juicio oral.

De esta suerte, la publicidad, que por imperio del art. 139°.4 de la Carta Magna constituye un principio constitucional de la administración de justicia, sin apoyatura alguna en los principios de oralidad y de inmediación, quedó vacía de contenido. Por lo demás, como explica Julio Maier, “no es posible concebir un sistema de libre convicción – criterio de conciencia, entre nosotros- sobre la base de elementos de prueba que son mostrados al juez sentenciador a través de registros o actas que otros han levantado (policías, fiscales y juez instructor), pues precisamente la confianza depositada en quien juzga según el criterio de conciencia tiene su razón de ser en que los elementos de prueba que existen le son mostrados directamente –pasan ante él sin más intermediación que la naturaleza- en un juicio oral y público, y su reconstrucción debe ser mostrada como racional” (Derecho Procesal Penal. Tomo I. Buenos Aires. 1996. Págs. 873/874).

Por tanto, la indicada norma significó en nuestro sistema procesal un verdadero golpe de Estado contra la oralidad y la supremacía del juicio en el proceso penal.

D. Sobre esta base teórica, tributaria del modo inquisitivo, en que inclusive frente a una debilidad

tradicional de los órganos jurídicos, la Fiscalía pasó a tener funciones no de investigación autónoma sino de simple protocolización de la actividad policial, con lo que el riesgo para la posición defensiva del imputado es inmenso puesto que la calidad de prueba de un acto de investigación es dejada en manos de órganos no independientes, es decir, que funcionalmente tienen que afirmar la hipótesis acusatoria, vino un segundo golpe al juicio oral: ¡Su eliminación, primero, por el Decreto-Ley N° 17110, de 8 de noviembre de 1968, y, segundo, por el Decreto-Legislativo N° 124, de 12 de junio de 1981, profundizado ahora con la Ley N° 26689, de 28 de noviembre de 1996, que instauraron el denominado “juicio sumario”. La característica esencial de este procedimiento es que el mismo Juez que investiga es el que sentencia, y lo hace con el sólo mérito de los actuados sumariales y sin necesidad de una audiencia de pruebas.

El atentado que perpetra este procedimiento, como es clarísimo, no sólo es contra los principios de publicidad, oralidad, inmediación y contradicción; además, se lesiona el principio acusatorio, que exige una dualidad de fases del procedimiento a cargo de órganos y personas diferentes y, sobre todo, lo que denomina Andrés de la Oliva Santos “principio del juez no prevenido”, en cuya virtud sólo se administra justicia con garantías de acierto si el juez que ha de dictar sentencia tras la vía oral no ha intervenido en la fase de instrucción y carece, por tanto, de las prevenciones o prejuicios que se suponen prácticamente inevitables como consecuencia de una labor de instrucción o investigación. Este modelo de juicio, en buena cuenta, lesiona la garantía del debido proceso, consagrado en el art. 139°.3 de la Constitución y, más concretamente, el derecho al proceso ante un juez imparcial (Derecho Procesal Penal. Madrid. 1993. Págs. 40/41).

E. El principio de igualdad procesal también se encuentra seriamente afectado en nuestro proceso vigente. Para muestra es de mencionar dos normas:

i) La prohibición que contiene el Código de Procedimientos Penales en el sentido que en el acto oral el defensor interroge directamente a los acusados, testigos y peritos, pese a que sí puede hacerlo el Fiscal. El Tribunal, además interviene activamente en la práctica probatoria, con lo que ello significa de vulnerar adicionalmente el principio del contradictorio (arts. 247°, 251°, 259°).

ii) Los privilegios para el Estado cuando litiga en sede penal, sea como parte civil o tercero civil. El Decreto-Ley N° 17537, de 25 de marzo 1969, denominado de “defensa judicial del Estado”, dispone, en primer lugar, que el procurador público –abogado del Estado- puede intervenir en las diligencias sin que le afecte las limitaciones generales previstas para otros sujetos procesales; y, en segundo lugar, que en toda resolución definitiva o sentencia desfavorable al Estado se eleva en recurso de apelación o de nulidad de oficio al Tribunal Superior en grado; disposición que, sin embargo, fue felizmente derogada por la Ley N° 26718, de 26 de diciembre de 1996.

F. La Constitución de 1979 crea el Ministerio Público, como un órgano autónomo de derecho constitucional. Desde esta perspectiva, la Ley Orgánica del Ministerio Público, aprobada por Decreto Legislativo N° 52, de 16 de marzo de 1981, contiene las siguientes notas singulares:

i) Los Fiscales, aún cuando están sometidos al principio de jerarquía, actúan en el proceso penal según su propio criterio y en la forma que estiman más arreglada los fines de su institución.

ii) El Ministerio Público vigila e interviene en la investigación del delito desde la etapa policial. Su intervención se centra en orientarla en cuanto a las pruebas que sea menester actuar y la supervigila para que se cumplan las disposiciones legales pertinentes para el ejercicio oportuno de la acción penal, así como para garantizar el derecho de defensa del detenido.

Lo interesante de esta disposición es que consagró legalmente una fase policial en el proceso penal –existente en los hechos con una gran autonomía de acción-, siendo función del fiscal orientarla jurídicamente, pero no dirigirla o conducirla. Esta posición, aún cuando significó un avance garantista, dio lugar en el curso de una “natural” regresión del sistema procesal nacional a la consideración del Fiscal como “legitimador” de la actividad policial y a la elevación a la categoría de “prueba” de sus actuaciones.

---

*“...el juicio o plenario se convirtió, como es ahora, en un mero juicio leído y no en un juicio oral”.*

---

Posteriormente, tal modelo garantista vino a justificar aquellas normas, propias del modelo de control antinarcóticos y antiterrorista, que exigían la presencia fiscal en las diligencias policiales, para de esta manera preconstituir pruebas y evitar cuestionamientos o ratificaciones o reproducciones de la misma en el acto oral, al punto de prohibirse la presencia de los policías que intervinieron en la investigación en el acto oral, así como –¡vaya escándalo!- a sancionar la prohibición de la acción de hábeas corpus. De tal suerte que la policía, ya no interviene “a prevención”, con la finalidad de asegurar a las personas que han intervenido en un delito y de los elementos de convicción básicos en aras de una pronta intervención de los órganos jurídicos, sino con un poder administrativo autónomo, al que sirve la Fiscalía y la Judicatura.

La inversión de roles de los sujetos procesales en el proceso es evidente y la desnaturalización de la función policial es penosa.

iii) El Ministerio Público es el titular de la acción penal pública. Las denuncias deben ser presentadas ante el Fiscal, quien la formalizará ante el Juez si existen suficientes elementos de prueba, pudiendo requerir la intervención policial para acopiar elementos de juicio necesarios para promover la acción penal. Sobre él recae la carga de prueba.

Si bien la Ley Orgánica del Ministerio Público avanzó en dotar al Fiscal de una mayor intervención en el proceso, la configuración altamente formalizada de la instrucción a cargo del Juez Instructor, determinó su pasividad durante esta etapa, que se ha convertido en la mayor fuente de morosidad procesal, de burocratismo y de ineficacia. El Fiscal, durante el sumario judicial, es sencillamente un

dictaminador sin mayores responsabilidades en la formación del material que servirá de base para la acusación, que es el objetivo central de su participación procesal.

4. Otro cambio importante, frente al Código de Procedimientos de 1940, es que el

Ministerio Público asume el monopolio de la acusación y del sobreseimiento de la causa, en tanto que es su responsabilidad constitucional, y no del

Poder Judicial, la persecución del delito. Por tanto, frente a un requerimiento no acusatorio del Ministerio Público, el Juez sólo puede instar el control jerárquico. Si el Fiscal Superior insiste en la posición del Fiscal inferior, el procedimiento indefectiblemente se archivará.

5. El control penal antinarcoóticos y antiterrorista han traído consigo cambios esenciales en el sistema procesal. Así tenemos:

A. La legislación contra el Tráfico Ilícito de Drogas, que tiene como base el Decreto Ley N° 22095, de 21 de febrero de 1978, estructuró un proceso ordinario especial que ampliaba los poderes policiales, limitaba con más fuerza los derechos de los investigados y permitía medidas coercitivas personales y reales más intensas.

B. Esta legislación instauró la detención policial, sin exigencia de flagrancia delictiva, hasta por un plazo de 15 días; permitió la incautación de bienes sin orden judicial, así como el allanamiento y la restricción de la libertad de tránsito; prohibió el Hábeas Corpus para los detenidos en sede policial por este delito; condicionó la excarcelación por libertad provisional a la aprobación del Superior Tribunal; autorizó el traslado del detenido a otros lugares del país, con el sólo conocimiento del juez Instructor. La legislación vinculada a este delito condicionó un procedimiento penal con primacía de los imputados presos y obstaculizó la excarcelación, así como restringió enormemente la posibilidad de acceso a los beneficios penitenciarios.

C. La Ley N° 26320, de 2 de junio de 1994, introdujo el proceso de terminación anticipada en narcotráfico, sobre la base del patteggiamento italiano y del Código de Procedimientos Penal Colombiano. Este modelo procesal, posteriormente, con la Ley N° 26461, de 8 de junio de 1995, se extendió a los delitos aduaneros.

La característica sustancial de este proceso estriba en que, sobre la base un acuerdo entre fiscal e imputado acerca de las circunstancias del hecho y de la pena y reparación civil, el juez se limita a dictar una sentencia de conformidad o aprobatoria, con la que pone término al proceso. El imputado obtiene determinadas primas o beneficios especiales, circunscritos a rebajas penales sustantivas (un sexto de la pena por someterse al proceso, sin perjuicio de acumular el beneficio por confesión sincera).

La terminación anticipada en narcotráfico se circunscribe al tipo básico de tráfico ilícito de dro-

gas, a las fórmulas privilegiadas y a los delitos relacionados, excluyéndose los tipos calificados y los de blanqueo, receptación impropia y siembra compulsiva.

D. La denominada “Ley de Lucha contra el narcotráfico”, Decreto Legislativo N° 824, de 24 de abril de 1996, instauró mecanismos preliminares de exclusión o exención de pena para determinados narcotraficantes, utilizando la técnica de investigación del arrepentido, así como los procedimientos de “Agente Encubierto” y de la “Remesa Controlada”, propugnadas por la Convención de Viena contra el Narcotráfico. El método de investigación del arrepentido, que también es utilizado en los delitos tributarios, es una metodología que viene del proceso antiterrorista y que sus efectos han sido dramáticos y hondamente lesivos al principio de presunción de inocencia.

E. La legislación antiterrorista dictada a partir de 1992 con los Decretos Leyes N° 25475 y 25499, concibió un proceso ordinario especial marcadamente restrictivo e inquisitivo. Es de resaltar:

i) Que la policía puede detener a los presuntos implicados por el término no mayor de 15 días naturales, sin exigencia de flagrancia delictiva; que puede disponer la incomunicación de los detenidos hasta por 10 días, con solo comunicar la medida al juez y la fiscal; que puede trasladar a los detenidos a cualquier punto de la República; que la intervención del defensor tiene lugar a partir de la declaración del detenido, no antes.

ii) Que los abogados defensores no podrán patrocinarse simultáneamente más de un encausado, a nivel nacional.

iii) Que al abrirse proceso contra un denunciado por delito de terrorismo debe dictársele mandato de detención; que no procede ningún tipo de excarcelación anticipada; que la instrucción demora 30 días naturales, prorrogables a 20 días; que en la instrucción y en el juicio no se podrán ofrecer como testigos a quienes intervinieron por razón de sus funciones en la elaboración del Atestado Policial; que no es posible recusar a los magistrados ni a los auxiliares de justicia; que la identidad de los fiscales y jueces que intervienen en el juzgamiento es secreta, al igual que los Fiscales y Vocales Supremos que conocen del recurso de nulidad; que la competencia para conocer estos procesos es nacional; que los procesados no pueden acogerse a ninguno de los beneficios que establecen los Códigos penal y Ejecución Penal.

iv) Que el Fuero Militar, bajo el procedimiento del juicio especial en teatro de operaciones (esquema marcadamente inquisitivo con excepcionales restricciones al derecho de defensa y a las formas básicas del enjuiciamiento); conoce de los delitos denominados de "Traición a la patria", que son delitos de terrorismo especialmente agravados, tales como integrar la dirección de organizaciones terroristas, formar parte de pelotones de aniquilamiento, preparar atentados con explosivos que causen daños graves (modalidad denominada "coche-bomba"), entre otros. Aquí también los jueces y fiscales son secretos y, por la propia configuración del sistema procesal, el acto oral no permite la actuación probatoria, limitándose el mismo a interrogar a los acusados presos y dar lectura a las actas de Atestado y del Sumario Judicial.

v) Que, en materia de derecho penal premial, se instauró un procedimiento por colaboración eficaz orientado a conseguir información eficaz de los delincuentes terroristas arrepentidos, de suerte que podían obtener la impunidad o la remisión de la pena.

Las leyes que implementaron este modelo estructuralmente inducido para lograr confesiones, sin embargo, no condicionaron la subsistencia del beneficio a reglas de conducta determinadas. El procedimiento de esclarecimiento es rigurosamente secreto y la decisión judicial de conceder el beneficio está condicionada a la exclusiva investigación policial. El arrepentido goza de la reserva de su identidad, por lo que no puede ser llamado al proceso, que se sigue contra la persona a quien delató o involucró.

La legislación de arrepentimiento antiterrorista (Decreto ley N° 25499, de 16 de junio de 1992, y Ley N° 26620, de 19 de agosto de 1993) feneció con la entrada en vigor de la Ley N° 26345, de 30 de agosto de 1994, que precisó que los beneficios o premios de dicha legislación culminaron el 1 de noviembre de 1994.

F. El procedimiento por colaboración eficaz, si bien se inició con el derecho penal antiterrorista, fue objeto de una primera expansión para los delitos en agravio del Estado. Entre dichos ilícitos se encuentran los de concusión, peculado corrupción, aduaneros, contra la seguridad interior, etc.

El Decreto Ley N° 25582, de 27 de junio de 1992, estableció la exclusión de la pena y la conversión del colaborador a simple testigo, en la medida en que proporcione información veraz, oportuna y sig-

nificativa sobre delitos en agravio del Estado, siempre que la información alcanzada haga posible: 1. Evitar la comisión del delito. 2. Promover el esclarecimiento del delito, como consecuencia de la información proporcionada. 3. Capturar al autor o autores del delito.

Este beneficio es concedido por el Juez del debate y previa opinión favorable del Ministerio Público.

## II. EL PROCESO PENAL POR DELITO TRIBUTARIO

1. Como ya se señaló, la Ley N° 26557, de 27 de diciembre de 1995, delegó en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar por un plazo de 120 días, entre otras materias, las referidas al delito tributario y los cambios que éstos demanden en el Código Penal y demás normas pertinentes. Ello dio lugar a la expedición de dos Decretos Legislativos, publicados el 20 de abril último: El primero, signado con el N° 813, denominado "Ley Penal Tributaria"; y, el segundo, signado con el N° 815, denominado "Ley de exclusión o reducción de pena, denuncias y recompensas en los casos de delito e infracción tributaria".

Paralelamente, la Ley de facultades legislativas también posibilitó el reordenamiento del sistema tributario, dando lugar a la expedición del Decreto-Legislativo N° 816, publicado el 21 de abril del presente año, que aprobó el nuevo Código Tributario. Esta norma contiene disposiciones de derecho procesal penal, que es del caso comentar.

2. La Ley Penal Tributaria -en adelante LPT-, contiene disposiciones de derecho penal material y derecho procesal penal. En cuanto a estas últimas, que son objeto del presente trabajo, la LPT concibe reglas especiales que inciden sobre el tipo de proceso ordinario que prevé el Código de Procedimientos Penales. Adicionalmente, la Ley de exclusión o reducción de pena -en adelante LERP- configura un tipo diferenciado de proceso sobre la base del arrepentimiento procesal, así como una regla especial referida a las recompensas para los denunciantes. Se trata en suma, como postula la doctrina, de la estructuración de un juicio especial, pues su regulación ofrece, en todo o en parte, modificaciones que los diferencian del proceso ordinario (Cfr.: José Almagro Nosete. Derecho Procesal. Tomo II. Proceso Penal. Valencia. 1992. Pág. 545.)

3. La LPT contiene tres reglas especiales. Se refieren al ejercicio de la acción penal, a la caución y a la posibilidad de instituir órganos jurisdiccionales especializados.

A. La promoción de la acción penal, a cargo del Ministerio Público, sólo puede llevarse a cabo a petición del Órgano Administrador del Tributo. Si la Administración presume la comisión de un delito tributario, privativamente le corresponde la realización de una investigación administrativa, a cuyo efecto podrá contar con el apoyo de la Policía. Si el Ministerio Público, la policía o el Juez presumen la comisión de un delito tributario, están obligados a poner este hecho en conocimiento de la Administración Tributaria, para que sea ella la que realice una previa investigación administrativa.

B. La medida coercitiva personal de comparecencia, siempre será la restrictiva con la imposición de una caución. La caución está sujeta a reglas fijas. Así tenemos:

i) Que la caución para el tipo penal básico y el agravado de defraudación tributaria y el delito contable rigen las normas generales.

ii) Que para las modalidades especiales de defraudación tributaria, la caución asciende al 30% del monto de la deuda tributaria actualizada, con exclusión de las multas.

iii) Que para el delito obtención fraudulenta de exoneraciones tributarias, la caución será no menor al monto efectivamente dejado de pagar, de acuerdo a la estimación que de éste realice la Administración. Para el supuesto de simulación o provocación de estos de insolvencia patrimonial, la caución será no menor al 50% del monto de la deuda tributaria actualizada, con exclusión de las multas.

iv) Que, no obstante ello y en todos los casos, la caución está sujeta a un monto mínimo, que es fijado pro la Administración.

v) Que si se ha cumplido con el pago de la deuda tributaria actualizada, el monto de la caución se fijará de acuerdo a la responsabilidad y gravedad del hecho punible cometido, así como las circunstancias de tiempo, lugar, modo y ocasión.

vi) Que el partícipe abonará una caución no menor al diez por ciento de la que corresponde al autor. Si existe pluralidad de autores y de partícipes, la caución será solidaria entre todos ellos.

En los casos de libertad provisional, el monto de la caución se rige por las mismas reglas en el caso de la comparecencia caucionada.

C. El Juzgamiento del delito tributario corresponde a la justicia ordinaria. Sin embargo, en el

Distrito Judicial de Lima, una Sala Superior estará dedicada exclusivamente a delitos Tributarios y Aduaneros, cuando las circunstancias especiales lo ameritan o a instancia del Ministerio de Economía y Finanzas.

---

*“¿Puede la Administración invertir la regla general de persecución del delito? Creemos que no”.*

---

4. El Código Tributario –en adelante CT- incorpora al ordenamiento procesal penal tributario cinco reglas especiales.

En primer lugar, ratifica que la jurisdicción penal ordinaria es la encargada de la instrucción y juzgamiento de los delitos tributarios. Pero, propone a la creación de Juzgados Especializados en materia tributaria y el nombramiento de Fiscales Ad Hoc, “... cuando las circunstancias especiales lo ameriten a instancia del Ministerio de Economía y Finanzas” (art. 189°, CT).

En segundo lugar, consagra el principio de autonomía de las penas respecto a las sanciones administrativas. El art. 190° del CT estipula que “las penas por delitos tributarios se aplicarán sin perjuicio del cobro de la deuda tributaria y la aplicación de las sanciones administrativas a que hubiere lugar”.

En tercer lugar, estatuye que no habrá lugar al pago de la reparación civil cuando la Administración haya hecho efectivo el cobro de la deuda tributaria (art. 191°, CT).

En cuarto lugar, la Administración Tributaria, de constatar la comisión de un delito tributario, “...tiene la facultad discrecional de formular denuncia penal ante el Ministerio Público, sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación, tramitándose en forma paralela los procedimientos penales y administrativo, y a constituirse en parte civil en el proceso respectivo” (art. 192°, CT).

En quinto lugar, los informes técnicos o contables emitidos por los funcionarios de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, que realizaron la investigación administrativa del presunto delito tributario, tendrán, para todo efecto legal, el valor de informe de peritos de parte (art. 194°, CT).

5. La LERP instituye un sistema premial en material penal bastante singular, que tiene que ver con el arrepentimiento procesal y las recompensas a los denunciantes de infracciones tributarias mediante acciones fraudulentas.

### A. Del arrepentimiento procesal.

i) El art. 2° de la LERP señala que aquél que proporcione información veraz, oportuna y significativa sobre la realización de un delito tributario, será beneficiado con la reducción de la pena tratándose de autores y con exclusión de la misma los partícipes.

ii) La información proporcionada -continúa el art. 2°- debe hacer posible cualquiera de las siguientes situaciones: a) evitar la comisión del delito tributario en el que interviene; b) promover el esclarecimiento del delito tributario en el que intervino; y, c) capturar al autor o autores del delito tributario, así como de los partícipes. Este beneficio se otorga por los jueces y previa opinión favorable del Fiscal.

iii) Los beneficios que contempla están claramente determinados. Impunidad para el partícipe y reducción de la pena no superior a las dos terceras partes de la pena que corresponda. Si el partícipe no es beneficiado con la exclusión de la sanción, podrá ser beneficiado con una sanción reducida en la misma proporción que la del autor.

iv) Los autores del delito tributario, para acogerse a estos beneficios, debe haber pagado la deuda tributaria. Todos los partícipes en este delito pueden acogerse a un beneficio complementario: asignación de recursos económicos para la obtención de trabajo, cambio de domicilio y seguridad personal.

v) La información está sujeta, siguiendo el modelo de arrepentimiento antiterrorista, a una corroboración por la autoridad encargada de la investigación administrativa. El solicitante -así se le rotula en la LERP. Se presenta ante quien está llevando a cabo la investigación o ante la propia Administración si aún no existe investigación preliminar fiscal o proceso judicial. De su información se levanta un

acta, donde constará su confesión y las informaciones necesarias para corroborar su versión. El resultado de las investigaciones corroboratorias son puestas en conocimiento de la autoridad judicial, que previa vista fiscal decide lo que corresponda.

vi) El beneficio acordado está sujeto a una condición: que el beneficiado no cometa otro delito tributario dentro de los 10 años de otorgado el beneficio. Su fuente se encuentra en el art. 4° del Decreto Ley 24599 - Ley de Arrepentimiento de Terroristas.

### B. De las recompensas al denunciante.

i) La LERP, siguiendo y desarrollando el sistema iniciado por la Ley de Delitos Aduaneros N° 26461, de 2 de Junio de 1995, y cuyo antecedente más remoto lo encontramos en la primera ley de represión del contrabando N° 16185, de 28 de junio de 1966, extendió la recompensa a todos los delitos de defraudación tributaria, incluyendo los ilícitos administrativo tributarios. Al efecto, estructura un Sistema de Denuncia y Recompensas.

ii) Se entiende por denunciante, aquella persona que pone en conocimiento de la SUNAT, la comisión de actos fraudulentos. La recompensa es fijada por Resolución de la SUNAT -no por el órgano jurisdicción como lo estatuye la ley de delitos aduaneros- y está en función al monto efectivamente recaudado como consecuencia de la denuncia interpuesta, pero en ningún caso podrá exceder al 10% de dicho importe. Su pago está condicionado a que la información proporcionada sea veraz, significativa y determinante para la detención del ilícito tributario. No pueden beneficiarse de la recompensa los funcionarios de la SUNAT, los miembros de la policía nacional, sus parientes y los individuos vinculados a los delitos tributarios.

iii) La identidad del denunciante permanece en reserva, de la que es responsable la Administración Tributaria.

## ASPECTOS CENSURABLES DEL NUEVO MODELO PROCESAL

### 1. El ejercicio de la acción penal.

A. La LPT excluye el ejercicio público de la acción penal y, por consiguiente, hace del delito tributario únicamente perseguible a instancia de la Administración.

La doctrina mayoritaria, al igual que nosotros, considera equivocada esta opción legislativa. Es sintomático, al respecto, la posición adoptada por la Ley Orgánica Española 2/1985, que modificando la anterior legislación (Ley N° 50/1977 de 14 de noviembre, desapareció las limitaciones administrativas para ejercitar la acción penal. De igual manera, es de tener presente la LPT Argentina (art. 16°), que instauró la no prejudicialidad administrativa en delitos tributarios.

Los riesgos de esta administración del ejercicio de la acción penal, serían los siguiente:

i) La administración puede elegir a sus víctimas, de suerte que los criterios de criminalización no se amoldarían a las previsiones del derecho penal (Cfr. Alfonso Serrano Gómez. Fraude Tributario. Madrid. 1977. Pág. 212).

ii) el ejercicio público de acción penal propende a que los ciudadanos tengan la convicción desde el comienzo que van a estar a salvo en esta materia de cualquier posible actuación arbitraria o discriminatoria por parte de los órganos y de la Administración. La situación de inseguridad jurídica y las posibilidades de abuso son mayores cuando el monopolio de la acción penal lo tiene la Administración que las que existirían si la acción penal fuese pública.

iii) La índole comunitaria del bien jurídico, apunta Rodríguez Mourullo, impide considerar la persecución de este delito a cargo de la Administración. Resulta paradójico que aun delito que afecta la propiedad privada sea perseguible de oficio mientras que otro que afecta el Erario público y, por consiguiente, al patrimonio común, tenga una perseguibilidad limitada (Cfr.: Carlos Martínez Pérez. El delito fiscal. Madrid. 1982. Pág. 384).

iv) La exclusión de la persecución de oficio suponen, un atentado contra la división de poderes, que consagra el artículo 43°, párrafo final, de la Constitución, pues ello conduce a un sometimiento intolerable, en materia de tanta trascendencia social, del poder judicial al ejecutivo.

v) Si bien es necesario garantizar un adecuado y razonable ejercicio de la acción penal, y vista la complejidad del fenómeno tributario (complejidad de las normas tributarias vigentes y la enorme cantidad de normas reglamentarias), lo único que podría aceptarse es que la administración se limite a determinar la existencia de la deuda tributaria y su cuantía, sin que la jurisdicción penal esté vinculada

a los efectos de la punición por aquella determinación administrativa (Recomendación 5ta. De las V Jornadas Luso-Hispano-Americanas de estudios de Derecho Tributario). Otra opción es la acogida, en su momento, por la Ordenanza Tributaria Alemana, que sanciona que cuando exista sospecha de la comisión de un delito tributario, la autoridad financiera investigará la situación de hecho. Sin embargo, el Ministerio Público podrá reclamar para sí en cualquier momento la causa penal.

B. En materia de prejudicialidad, el art. 192° del CT expresamente la descarta. Señala que no es requisito previo para el ejercicio de la acción penal la culminación de la fiscalización verificación, pudiendo tramitarse en forma paralela los procedimientos penales y administrativos.

Es obvio el objetivo de evitar tropiezos a la persecución penal del delito tributario, por lo que la vía penal está expedida sin necesidad de culminar la instancia administrativa. Expresamente se señala que ambos procedimientos son independientes entre sí, por lo que no puede alegarse una prejudicialidad en el proceso penal sobre la base de que la instancia administrativa no culminó o que la vía contencioso-administrativa está pendiente. Ello, sin embargo, trae otro problema a cuento otro problema muy serio: el ne bis in idem, del que trataremos más adelante.

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

La opción legislativa comentada, aún cuando pueda justificarse sobre la base de la especialización y competencia técnica de los órganos de la administración tributaria para establecer con mayor solvencia la realidad de un fraude tributario, no tiene empero el menor apoyo constitucional. En efecto, el art. 159°.4 de la Constitución atribuye, con exclusividad, al Ministerio Público la función de conducir desde su inicio la investigación del delito. Esta norma es categórica: la investigación del delito es función de un órgano autónomo del Estado, integrado como es obvio al ordenamiento judicial: el Ministerio Público. Por consiguiente, la Administración ni el propio Poder Judicial pueden abocarse a una tarea privativa de la Fiscalía, por lo que en el presente caso la denominada "investigación



administrativa del delito”, como fase autónoma a la de los órganos del control penal, no es legítima desde las propias fuentes constitucionales.

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

**D.** El art. 192° del CT señala que la Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de formular denuncia penal ante el Ministerio Público por la comisión de delito tributario.

Como se sabe nuestro sistema de persecución penal se sustenta en el principio de legalidad, en cuya virtud establecidas las bases materiales mínimas de racionalidad de la comisión de un delito, el Ministerio Público está obligado, bajo responsabilidad penal, a promover la acción penal. Como excepción y basadas en consideraciones preventivas de falta de necesidad y de merecimiento de pena (poena naturalis, delito bagatela, mínima culpabilidad), el Fiscal podrá abstenerse de ejercitar la persecución penal.

¿Puede la Administración invertir la regla general de persecución del delito? Creemos que no. Dos son los motivos que justifican esta posición:

i) Las atribuciones de derecho penal están reservadas al Ministerio Público y al Poder Judicial, por imperio del citado art. 158°, incs. 4° y 5° y 139°, incs 1° y 10° del Constitución. Estas normas consagran de un lado, la titularidad exclusiva del Ministerio Público para ejercer la acción penal y conducir la investigación del delito; y, de otro lado, los principios de la función jurisdiccional de la exclusividad judicial y la garantía procesal. Esta última garantía, apunta José Almagro Nosete, importa la indisponibilidad de las normas procesales y la imperatividad de su observancia, que le confiere al proceso un carácter de necesidad (Instituciones de Derecho Procesal. Madrid. 1994. Pag. 30). Por tanto, las posibilidades de persecución penal frente a la comisión de un delito sólo son arbitradas por el Ministerio Público, quien se abstendrá de promover la acción penal si se dan los supuestos excepcionales fijados en el art. 2° del Código Procesal Penal.

ii) A esta incompetencia material, derivada de la propia fuente constitucional, se une la ausencia de pautas objetivas determinantes de la decisión de persecución penal de un delito tributario. Ello im-

portará que su ejercicio no tendrá bases razonables por ausencia de referentes legales, por lo que su aplicación indudablemente afectará el principio de igualdad y, por tanto, será inconstitucional por afectar el art. 2° inc. 2° de la Ley Fundamental. Si la criminalización primaria está sujeta al principio de legalidad penal, igualmente la persecución de los delitos debe tener baremos legales ineludibles; la ley, en este caso, debe ser igualmente clara, expresa e inequívoca. Se trata no sólo de una garantía de libertad a favor del ciudadano, sino además de un principio general de seguridad jurídica que procura garantizar la aplicación equitativa del poder punitivo del Estado.

## 2. La caución.

**A.** La LPT obliga a que el mandato de comparecencia siempre sea restrictivo: se acompañe con una caución real. Para estos efectos fija, en todos los casos, un monto mínimo -¡determinado por la Administración!- y en la mayoría de delitos una suma preestablecida basada en porcentajes relacionados con la deuda tributaria actualizada, excluyendo los montos por multas.

**B.** Nuestra Constitución garantiza el derecho a la libertad individual (art. 2°, 24°). Ello implica reconocer que el estado normal de un ciudadano ante un proceso penal es el de libertad. De ahí que el art. 9°.3 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos establece que la prisión preventiva de las personas que hayan de ser juzgadas no debe ser regla general, pero su libertad podrá estar subordinada a garantías que aseguren la comparecencia del acusado en el acto del juicio.

**C.** Las medidas coercitivas personales en el proceso penal tienen como objetivo garantizar la efectividad de la potestad jurisdiccional, a través de la cual se concreta la potestad punitiva del Estado. Están sujetas a dos grandes presupuestos: 1. El *fumus boni iuris* o razonada atribución del hecho punible, que dice de la exigencia de elementos probatorios suficientes que acrediten acabadamente el delito y probabilísticamente la vinculación existente entre el delito y el imputado. 2. El *Periculum in mora*, que exige -en primer lugar- una determinada entidad del delito y es condición de la intensidad de afectación del bien jurídico; y -en segundo lugar- lo que se denomina “peligrosismo procesal”, esto es, fun-

dado peligro de fuga o de entorpecimiento de la actividad probatoria. Este último presupuesto es lo que diferencia una medida cautelar de una ejecutiva y justifica este tipo de instituciones procesales, puesto que la coerción procesal debe ser compatible con el principio de estado de inocencia, garantizado en el art. 2º, 24º.e) de la Constitución (Cfr.: Manuel Ortells Ramos. Derecho Jurisdiccional. Tomo III. Barcelona. 1991. Pág. 540).

D. El estado de inocencia, base y sustento del "peligrosismo procesal", es el que sobre la base del principio de proporcionalidad, que regula la intervención estatal contra los derechos individuales de las personas, permite sostener la legitimidad tanto de la detención como de sus alternativas, en este caso la caución y la propia libertad provisional.

Ahora bien, su imposición está determinada, caso por caso, por la presencia de una perturbación de la actividad probatoria o de un fundado riesgo de fuga. Compete al Juez, en uso de sus facultades constitucionales (exclusividad jurisdiccional) decidir cuándo se dan o acreditan los supuestos que habilitan una medida coercitiva.

El legislador no puede invadir lo que es propio de la jurisdicción: definir hechos y subsumirlos en las normas jurídicas (art. 43º in fine y 139º.1 de la Constitución).

E. De lo expuesto es posible asegurar, siguiendo a Daniel R. Pastor:

i) Que es inconstitucional toda regla que establezca obligatoriamente la privación de libertad del imputado o condiciones para el aseguramiento de la libertad procesal que no se relacionan con una situación de peligrosismo procesal, pues ello repugna con la regla de prohibición de aplicar penas sin juicio previo.

ii) Que la obligatoriedad abstracta de asegurar siempre bajo caución real los compromisos procesales, como es el caso de la LPT, es inconstitucional también porque únicamente de la prueba del caso puede surgir la necesidad, racionalmente fundada, de que una situación de peligrosismo procesal deba ser neutralizada de determinado modo. Una tal disposición usurpa, a favor del legislador, la función judicial que con exclusividad compete a los jueces.

iii) Que es, asimismo, inconstitucional, correlacionar el monto de la caución con el monto del perjuicio, toda vez que la única función atribuible a la detención y a sus alternativas es asegurar los

finés de la acción penal y no los fines del procedimiento para la obtención del resarcimiento del daño causado con el delito, ya que para asegurar esos fines existe el embargo y el secuestro de bienes, según el caso. En la ley peruana se da una situación aún más singular: el monto de la caución, en todo caso, es el señalado por la Administración, de donde resulta que el criterio de un parte es vinculatorio al juez, con lo que se vulnera no sólo el principio de exclusividad jurisdiccional sino el de igualdad procesal, ambos de raíz constitucional.

iv) Que, en suma, lo que se lesiona con el Título II de la Ley, es el principio del debido proceso (art. 139º.3 de la Constitución), vulneración que implica la inobservancia de su manifestación más importante, el trato de inocente, a través de la aplicación, anterior al juicio y la condena, de medidas restrictivas de la libertad del imputado que significan, también, la anticipación de la condena civil (Libertad bajo caución en el proceso por delito fiscal. En: El Derecho Penal hoy. Buenos Aires. 1995. Págs. 420/422).

F. La caución, como ya se dejó anotado, no está en función a la magnitud del perjuicio y menos su monto puede ser delimitado por una parte procesal.

La caución tiene por objeto, en suma, garantizar la comparecencia del procesado cuando fuere llamado o citado por el juez que conozca en la causa.

Al respecto enseña Mario Chichizola que para fijar el monto de la caución el juez debe tener en cuenta la naturaleza del delito, el estado social y los antecedentes del procesado, y todas las demás circunstancias que pudieran influir en el mayor o menor interés de este para ponerse fuera del alcance de la autoridad.

La invocación a la naturaleza del delito se justifica en que de su gravedad dependerá el mayor o menor interés del imputado en eludir le procesamiento y la pena que pudiera corresponderle.

También es lógico que se requiera computar estado social y antecedentes del procesado, pues éstos ejercen decisiva influencia en lo que respecta a la posibilidad de que el encausado se someta a la acción de la justicia luego de la orden.

En todos los casos debe atenderse muy especialmente a la posición económica o medio de vida del procesado, para no exigir una caución de imposible realización haciendo ilusoria la excarcelación (La Excarcelación. Buenos Aires. 1963. Págs. 109/110).

### 3. Las fórmulas premiales.

A. La LPT consagra, siguiendo mayormente la fórmula del Decreto Ley N° 25582, un procedimiento por colaboración eficaz, cuya nota más saltante es que al autor se le disminuye sustancialmente la pena y al partícipe (inductor y cómplice) se le exime de la misma. A diferencia del modelo antiterrorista, en este procedimiento no se oculta la identidad del colaborador llamado solicitante en la LPT.

Por otro lado, es de destacar la existencia de dos mecanismos propios del modelo de arrepentimiento creado por la LPT. El primero es la asignación de dinero al colaborador. El segundo es que se condiciona la concesión del premio a que el autor previamente cancele la deuda tributaria.

Un dato central de esta fórmula, que compromete el análisis de la viabilidad y justificación del procedimiento de colaboración eficaz que el delito tributario no tiene naturaleza política o ideológica propia del terrorismo. Independientemente de la posición que pueda adoptarse en torno al bien jurídico, es de rigor señalar, siguiendo a Alberto Bovino, que la violación de las normas de la ley tributaria implica la afectación de un bien jurídico de carácter público, dada la necesaria mediatización a través del Estado que requiere todo el proceso de recaudación y redistribución de los ingresos tributarios (Composición Estatal, Política Criminal Inquisitiva y el art. 14 de la LPT. En: AA.VV. Delitos No Convencionales. Buenos Aires. 1994. Pág. 143).

B. La LPT ha previsto una alternativa a la respuesta de la pena estatal en caso de comisión del delito: la del colaborador eficaz, pero contradictoriamente no obstante que la Administración asume el monopolio de la denuncia penal y tiene facultad discrecional para poner los hechos en conocimiento del Ministerio Público no ha optado por una fórmula autocompositiva más racional: la extinción de la acción penal si se paga la deuda tributaria, bajo ciertas condiciones, v.gr. la Ley Penal Tributaria Argentina, art. 14° siguiendo antecedentes del derecho francés, como explica Eser (AA.VV. De los delitos y de las víctimas. Buenos Aires. 1992. 42).

C. Mucho se puede decir acerca de la figura procesal de la colaboración eficaz: de la derogación del proceso tríplico del derecho penal, del despojo de los necesarios controles fiscalizadores de la punibilidad, de la desestabilización de la relación

causal entre delito y pena variando el lógico desarrollo procesal y del retorno que ello implica al proceso inquisitivo (Raúl Peña Cabrera. Todo sobre el Ilícito Tributario. Tratado de Derecho Penal. Tomo V. Lima. 1996. Págs. 454/456). Sin embargo, este procedimiento parte del supuesto de que el sistema tradicional de investigación judicial ha resultado insuficiente e ineficiente, por múltiples causas, para conseguir las pruebas que permitan capturar a los criminales y enjuiciarlos (Francisco Sintura Várela. Concesión de beneficios por colaboración eficaz con la justicia. Medellín. 1995. Págs. 17).

El fundamento de la figura del arrepentido o colaborador radica en la necesidad de obtener información en la represión de la delincuencia organizada, imposible de contener con los métodos tradicionales de investigación. En este caso, explica Carlos Enrique Edwards, el legislador se enfrenta ante dos valores en pugna; por un lado, la necesidad de aplicarle una pena al arrepentido por el delito que cometió, y por otro, la urgencia de contar con una información vital para desbaratar a una organización delictiva superior. Entre estos valores, el legislador optó por el de mayor importancia, como es reprimir la delincuencia organizada (El Arrepentimiento, el Agente Encubierto y la Entrega Vigilada. Buenos Aires. 1996. Págs 32/33).

Por lo demás, en línea de principio, los peligros, siempre presentes, en las fórmulas de acuerdo y la introducción de la negociación, en la medida que no se acepte una concepción retributiva de la pena podrían solventarse, como postula Tomas Vives Antón, con las medidas cautelares necesarias introduciendo la contradicción previa al acuerdo y remodelando el papel del juez respecto a la comprobación de la verdad a la que lo acordado debe responder. El Juez ha de constatar, desde el arrepentido, la presencia de suficientes pruebas de cargo para destruir la presunción de inocencia; y, como es obvio, desde el sindicado con la información del colaborador, la afirmación de la absoluta falta de mérito de su sola versión para emitir condenas o medidas cautelares en su contra (La Reforma del Proceso Penal. Tomo II. Valencia. 1992. Pág. 286/297).

D. Resulta de importancia manifiesta definir, para el correcto entendimiento de la figura, dos requisitos centrales de la colaboración eficaz:

i) La colaboración que se ofrece a la justicia debe resultar realmente útil. La información que proporcione el solicitante debe ser de tal naturaleza que

contribuya al éxito de la investigación y que ella sirva de fundamento para construir una sentencia condenatoria en contra del delatado. Un testimonio aislado de otros medios de prueba no resultará eficaz. La colaboración con la justicia debe adicionar un elemento nuevo a la investigación, por lo que sí las conductas que se delatan ya están establecidos procesalmente, el simple hecho de corroborarlas no permitiría alcanzar el beneficio. La colaboración debe materializarse a través de la comprobación de nuevos hechos, de la identificación plena de sus autores y de los elementos de prueba que conduzcan a su captura.

ii) El principio de proporcionalidad siempre está presente. Debe medirse el grado de colaboración con la justicia, para tasar adecuadamente el beneficio penal que simétricamente corresponde otorgar. Para este fin se apreciará, de un lado, el contenido del injusto y la culpabilidad por el hecho objeto de confesión, y por otro, el aporte en información tanto en cantidad y calidad, así como la persona o personas y su nivel jerárquico que resulten finalmente involucradas. (Cfr.: Sintura Várela. Op. cit. Pág. 42/45).

E. El problema que plantea el modelo de procedimiento estructurado en la LPT es que:

i) No postula una audiencia especial en presencia judicial para la aprobación del acuerdo de colaboración;

ii) No tiene mecanismos especiales de control jurisdiccional sobre el mismo;

iii) No incorpora un debate previo acerca de los beneficios acordados y su legalidad;

iv) Las investigaciones de corroboración no están conducidas por el Fiscal.

Estas serias deficiencias, que en buena cuenta ilegitiman el modelo planteado, pese a que la colaboración eficaz es justificable en sí misma siempre que se cumplan las sugerencias arriba anotada, obliga a reformular el modelo premial bajo las pautas que tiene el Proyecto de Código Procesal Penal de 1995. Además, este procedimiento, en primer lugar, debe circunscribirse a figuras de criminalidad organizada o aquella que importa la actuación de una pluralidad de agentes al amparo del control del poder estatal o de una organización privada; y, en segundo lugar, debe condicionar los beneficios y someterlos a un control puntual.

Es interesante destacar, en este orden de ideas, que el colaborador no cesa su intervención con la

resolución que acuerda el premio o beneficio, sino que está comprometido a declarar en el proceso que se inicie a quienes sindicó, debe dar la cara y enfrentarse a ellos en un proceso penal contradictorio, tal como lo exige el art. 8º, inc. 2, literal f) de la Convención Americana de Derechos Humanos, que sanciona el derecho del acusado de interrogar a los testigos y obtener la comparecencia, como testigos o peritos, de otras personas que puedan arrojar luz sobre los hechos.

F. Otra fórmula premial, que persigue mayor eficacia el control del fraude fiscal, es la institución de las recompensas, entregadas a quienes siendo ajenos al delito denuncien el mismo y hagan un aporte eficaz en orden a su esclarecimiento y represión.

Sin perjuicio de reiterar la censura al control administrativo de este medio especial de investigación, es especialmente alarmante que se recurra a la reserva de identidad del denunciante. Si bien es estratégicamente correcto que en un primer momento se mantenga en reserva el nombre del denunciante, si a partir de su información y elementos probatorios que acompaña se inicia un proceso penal, tal reserva es inadmisibles, pues violaría flagrantemente el derecho de defensa y el derecho a un juicio equitativo. Como se puntualizó, la Convención Americana de Derechos Humanos reconoce como una manifestación del derecho de defensa el derecho del acusado de interrogar a los testigos que se presenten al Tribunal y a obtener la comparecencia de testigos y peritos que puedan arrojar luz sobre los hechos.

#### 4. El ne bis in idem

A. El CT tiene reconocida dos reglas especiales. Una, que las penas por delitos tributarios se aplicarán sin perjuicio del cobro de la deuda y la aplicación de las sanciones administrativas a que hubiera lugar. Dos, que no es requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación y que los procedimientos penal y administrativo puedan tramitarse paralelamente.

El primer punto envuelve una discusión con el ne bis in idem. El segundo encierra una opción clarísima: rechazo de la prejudicialidad administrativa. Respecto de lo segundo, no hay mayor inconveniente en aceptar que iniciado un proceso penal éste no puede suspenderse a la espera de la culminación de lo que se decida en sede administrativa y, luego,

en la vía contenciosa administrativa. Desde nuestra perspectiva, la independencia de ambos órdenes y la primacía de lo penal, explica esta opción.

F. La formulación de la doble sanción en nuestra constitución se encuentra prevista en el art. 139<sup>o</sup>. 13 de la Constitución. Además, siguiendo la jurisprudencia española, puede derivarse del principio de legalidad (art. 2.24 "f" de la c), el mismo que veta una tipificación simultánea de igualdades conductas con diferentes efectos sancionadores. Este principio *ne bis in idem* es un principio general de Derecho y supone, en una de sus más conocidas manifestaciones, que no recaiga duplicidad de sanciones —administrativa y penal— en los casos en que se aprecie la identidad de sujeto, hecho y fundamento. También supone que cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimiento, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación, unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado: lo declarado por sentencia firma constituye una verdad jurídica y determina la imposibilidad de que se produzca un nuevo pronunciamiento sobre el tema.

Sobre el particular Ramón Parada deduce que la Administración no puede sancionar unos hechos que el Tribunal de lo penal ha declarado inexistentes o simplemente no probados (Derecho Administrativo. Tomo I. Madrid. 1995. Pág. 550).

La potestad sancionadora de la Administración tiene límites. Uno de ellos es la subordinación de los actos sancionadores de la Administración a la autoridad judicial.

Este límite, explica Fernando Garrido Falla, exige que la colisión entre una actuación jurisdiccional y una actuación administrativa haya de resolverse a favor de la primera. Dos consecuencias son relevantes al caso: 1. La imposibilidad que la Administración lleve procedimientos sancionatorios en aque-

llos casos en que los hechos pueden ser constitutivos de delito según la ley penal mientras el juez no se haya pronunciado sobre él 2. La necesidad de respetar la cosa juzgada, la cual despliega un efecto positivo, de manera que lo declarado por sentencia firma constituye verdad jurídica, y un efecto negativo, que determina la imposibilidad de que se produzca un nuevo pronunciamiento sobre el tema (Tratado de Derecho Administrativo. Volumen II. Madrid. 1992. Pág. 154).

C. Lo expuesto no hace sino demostrar la ilegitimidad de la norma del CT que permite procedimientos penal y tributario-administrativos paralelos sobre los mismos hechos revisten caracteres de delito tributario corresponde a la Administración remitir al Ministerio Público todo lo actuado y condicionar la resolución definitiva a lo que decida mediante resolución firma en la jurisdicción penal.

#### IV. A modo de conclusión

1. La nueva regulación de la persecución penal tributaria intenta potenciar la efectividad de la administración de justicia y fortalecer la conciencia tributaria de la comunidad, acudiendo sin embargo a reglas especiales —auto-composición y consenso- y juicios especiales- colaboración eficaz- que en la forma en que han sido configurados lesionan, sin duda alguna, diversas normas constitucionales.

Es absolutamente sensato, frente a una criminalidad que registra niveles de vulnerabilidad respecto al control penal, acudir a nuevas formas de investigación, las cuales empero no pueden vulnerar las garantías individuales de los imputados. En esta perspectiva, y sólo en ella, aceptamos el proceso por colaboración eficaz, en tanto se configure de modo tal que se incluyan severos y efectivos controles judiciales, y se afirma rotundamente —para evitar el dramático caso del arrepentimiento antiterrorista, que como dice Maier nos remite a modelos procesales anteriores a la inquisición histórica (El CPP Modelo y la reforma procesal en Iberoamérica. Mimeo. Buenos Aires. 1996. Pág. 5).— que la versión de un arrepentido no tenga valor probatorio si es que no existe prueba corroboratoria, la cual no puede fundar una condena ni la imposición de medidas cautelares.

---

*“La complejidad (...) del delito tributario exige una magistratura especializada y órganos de investigación (...) altamente profesionales”.*

---

3. La complejidad y las especiales características del delito tributario exigen una magistratura especializada y órganos de investigación técnicos y altamente profesionales. Sin embargo, esta nueva institucionalidad no puede configurarse a partir de la Administración o, mejor dicho, sólo con ella. Los principios del proceso penal no pueden dejarse de lado y menos las disposiciones constitucionales. La Ley Fundamental ordena que la conducción del delito desde su inicio corresponde al Ministerio Público; que las medidas coercitivas —entre ellas la caución— tienen una finalidad cautelar y se justifican a partir del denominado “peligrosismo procesal”. Por consiguiente, considerar oportuno proponer que el Ministerio Público asuma la estructuración del control penal del fraude fiscal y que se le adscriba, como se hizo respecto a la SUNAT con la expedición del Decreto Supremo N° 07-94-IN, de 19 de octubre de 1994, la Unidad Especial de Investigaciones Tributarias de la Policía Nacional del Perú, pues constitucionalmente la Policía, en funciones de policía judicial, responde funcionalmente a la Fiscalía y no a otro órgano de la administración. Para ello, indudablemente, habría que adelantar la creación de una Fiscalía Nacional de Delitos Tributarios, con una organización muy solvente y el apoyo de personal técnico, expertos en derecho tributario y peritos idóneos.

4. El punto nodal de un cambio en clave de eficiencia del proceso penal estriba, sin duda alguna, en estructurar modelos acusatorios de persecución del delito, desterrando —en feliz expresión de Alberto Binder— la cultura inquisitorial, verdadera fuente de iniquidad y de perversión del sistema penal (Diez tesis sobre la reforma de la justicia penal en América Latina. Revista “Contribuciones”- Konrad Adenauer Stiftung. N° 3/1996. Buenos Aires. Pág. 10). En esta perspectiva es de destacar un cambio fundamental en la organización de la instrucción o sumario y una potenciación del juicio oral como etapa principal y decisiva del proceso.

La instrucción formal debe desaparecer, para dar lugar a un sistema de investigación altamente desformalizada; “que concluya rápidamente, cuando se disponga de los mínimos elementos para fundar la acusación y disponer la celebración del juicio” (Almagro Nosete. Teoría General de la Prueba en el Proceso Penal. En: Cuadernos de derecho judicial. Madrid 1992. Págs. 25/26), pues es claro, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos “que los actos elementos de prueba, deben en principio, practicarse delante del acusado, en audiencia pública y en el seno de un debate contradictorio (Caso Barberá, Masegué y Jabardo, J. De 6 de diciembre de 1988). DYS