

Contenido

INFORME ESPECIAL	Si regularizo la deuda tributaria, ¿procede la acción penal por delito tributario?	I-1
	Rentas de tercera categoría: deducción de gastos por tributos	I-7
	Contribuyente del Régimen MYPE Tributario: aplicación práctica	I-11
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Designación de emisores electrónicos GRE: a propósito de la entrada en vigencia de la R. S. N.° 00123-2022/SUNAT	I-15
	Enajenación indirecta de acciones y/o participaciones de empresas domiciliadas en Perú	I-20
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	Límite de gastos por viáticos 2022	I-24
INFORME DE SUNAT	Los boletos de viaje que emiten las empresas de transporte interprovincial: ¿califican como comprobantes de pago?	I-26
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-28

Si regularizo la deuda tributaria, ¿procede la acción penal por delito tributario?

Mario Alva Matteucci^(*)

Pontificia Universidad Católica del Perú

Sumario

1. Introducción - 2. El delito tributario - 3. El texto del artículo 189 del Código Tributario - 4. ¿Qué requisitos se deben cumplir? - 5. ¿Hasta qué momento puedo regularizar la deuda tributaria? - 6. Críticas al texto del artículo 189 del Código Tributario - 7. ¿Puede el Ministerio Público iniciar la acción penal si el contribuyente cumplió con los requisitos del artículo 189 del Código Tributario?



RESUMEN

El artículo 189 del Código Tributario contiene una regla que permite la improcedencia de la acción penal por la comisión de delitos tributarios señalados en la Ley Penal Tributaria, por parte del Ministerio Público, en el supuesto de que el contribuyente pueda efectuar la regularización de la deuda tributaria antes de que se inicie la correspondiente investigación dispuesta por la Fiscalía o, a falta de esta, la Administración Tributaria inicie el procedimiento de fiscalización relacionado al tributo y periodo en que se realizaron las conductas señaladas.

Palabras clave: delito tributario / regularización / deuda tributaria / acción penal / persecución penal / procedimiento de fiscalización

Recibido: 08-08-2022

Aprobado: 09-08-2022

Publicado en línea: 18-08-2022



ABSTRACT

Article 189 of the Tax Code contains a rule that allows the inadmissibility of criminal action for the commission of tax crimes indicated in the Criminal Tax Law, by the Public Ministry, in the event that the taxpayer can carry out the regularization of the debt prior to the initiation of the corresponding investigation ordered by the Prosecutor's Office or, failing this, the Tax Administration initiates the inspection procedure related to the tax and the period in which the aforementioned behaviors were carried out.

Keywords: tax crime / regularization / tax debt / criminal action / criminal prosecution / inspection procedure

Title: If I regularize the tax debt, does the criminal action proceed for a tax crime?

1. Introducción

Tengamos en cuenta que un contribuyente que conoce racionalmente la tributación, se percatará que él forma parte de una comunidad y pertenece a ella, en donde los cobros de los tributos son necesarios para el otorgamiento de recursos al Estado, para que este cumpla con sus propios fines.

En este sentido, si el propio contribuyente no cumple con sus obligaciones tributarias, a sabiendas que ello perjudicará al Estado, del cual forma parte, tendrá un ahorro económico en

beneficio propio, pero en perjuicio de la comunidad donde habita.

Lo antes mencionado permite indicar que esta conducta, orientada a no cumplir con sus obligaciones tributarias de manera deliberada, implica un acto totalmente consciente y racional.

Allí es donde el contribuyente evasor puede elegir perfectamente entre pagar o no pagar, utilizando para esto de artificios¹, arti-

(*) Abogado. Profesor de cursos de tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú y la Universidad ESAN.

¹ El "artificio" es aquella deformación mañosa de la verdad con la única finalidad de hacer incurrir en un error de apreciación, ya sea a través de ficciones, fingimientos, tretas, trampas, dobleces, disimulos o simulaciones.

mañas², engaño³, ardid⁴, astucia⁵, entre otros elementos para no cumplir con sus obligaciones tributarias. Esta conducta tiene en parte una explicación de acuerdo con la teoría de la elección racional⁶, conocida por sus siglas TER.

Si el contribuyente tiene toda la intención de evadir los tributos, lo cual implica que tiene plena conciencia de ello, por lo que actúa con dolo⁷ y puede ser materia de investigación por parte del Ministerio Público, a efectos de verificar la comisión de delitos tributarios, bajo los alcances de la Ley Penal Tributaria⁸.

Sin embargo, en la medida de que el propio contribuyente reconozca la comisión del delito tributario y regularice el pago de la deuda tributaria que se hubiera originado, se presenta la figura de la excusa absolutoria, la que determina que el Ministerio Público no inicie el proceso de investigación que lleve consigo a la denuncia penal correspondiente, por lo que se le exime de la sanción punitiva.

Para que se cumpla esta figura, necesariamente deben cumplirse algunos requisitos, los cuales serán desarrollados a lo largo del presente informe.

2. El delito tributario

Cuando se menciona el término “delito tributario”, nos encontramos dentro del campo de lo que se denomina ilícito tributario.

Para poder revisar dicho término, tomaremos en cuenta los siguientes componentes:

- a) **Gravedad del hecho ilícito.** Se aprecia que esta figura jurídica solo se utiliza en caso de comisión de hechos ilícitos que sean calificados como graves.
- b) **Culpabilidad.** El tema de la culpabilidad tiene relación con la situación en la cual se encuentra una persona, sobre todo para ver si se le puede calificar como imputable y responsable por los hechos que haya realizado.
- c) **Interés protegido.** Bajo la óptica del delito, se debe tomar en cuenta lo que el Estado busca proteger, de allí que resulte necesaria la figura del **bien jurídicamente tutelado**, el cual sería el “proceso de ingresos y egresos a cargo del Estado, resultando parcialmente válida la postura de algunos autores que consideran que el bien jurídico está representado solamente por la recaudación tributaria”⁹.
Ello implica que lo que se pretende proteger es al propio Estado dentro de su actuación en las finanzas públicas.
- d) **Naturaleza de la sanción.** Se debe analizar cuál es la manera en la cual se impondrá la sanción y en el caso del delito la sanción consiste en una privación de la libertad, lo cual se refleja en la pena de cárcel.
- e) **Entidad sancionadora.** Al revisar cuál sería la entidad que determina y aplica la sanción frente al hecho ilícito, apreciamos que en el caso del delito, la entidad que aplicaría la sanción sería el Poder Judicial en la sentencia condenatoria.

2 La “artimaña” equivale a un artificio para engañar.

3 El “engaño” es entendido como la falta de verdad en aquello que se dice o se hace, con el único ánimo de poder perjudicar a otro, que sería el Estado. Esta conducta es siempre positiva porque se requiere una acción. Se observa entonces que es la mentira a sabiendas de que se dice una falsedad; no constituye en sí el error, sino que es faltar a la verdad.

4 El “ardid” es el artificio empleado para el logro de un fin.

5 La “astucia” es la habilidad para engañar o lograr artificioosamente un fin.

6 También se le conoce como la teoría de la acción racional.

7 Conforme lo señala MANZINI, se define al dolo como “la voluntad consciente y no coaccionada de ejecutar u omitir un hecho lesivo o peligroso para un interés legítimo de otro, del cual no se tiene la facultad de disposición conociendo o no que tal hecho está reprimido por la ley”. MANZINI, Vincenzo. Tratado de Derecho Penal, vol. 10, México: Ed. Editar, 1961.

8 Si se desea revisar el texto completo de la Ley Penal Tributaria, aprobada por el Decreto Legislativo N.° 813 y modificatorias, puede ingresar a la siguiente dirección web: <https://lpderecho.pe/ley-penal-tributaria-decreto-legislativo-813-actualizada-2021/>

9 PAREDES CASTAÑEDA, Enzo Paolo. Los delitos tributarios en el Perú: Aspectos sustantivos y procesales, Lima: Editorial Cultural Cuzco, mayo del 2007, p. 45.

f) **Base legal que lo sustenta.** En el caso de los delitos tributarios es la Ley Penal Tributaria¹⁰, además del Código Penal.

3. El texto del artículo 189 del Código Tributario

Al efectuar una revisión del Código Tributario, apreciamos que en el Libro IV se regulan las infracciones, sanciones y delitos.

En el Título I de dicho libro se analizan las infracciones y sanciones administrativas, mientras que en el Libro II se analizan los delitos.

De manera específica, en el texto del artículo 189 del Código Tributario se regula la justicia penal y contiene una regla que permite considerar la improcedencia de la acción penal por parte del Ministerio Público, respecto de la comisión de delitos tributarios por parte de contribuyentes.

Para que se produzca esta situación, se debe verificar que el contribuyente pueda efectuar la regularización de la deuda tributaria, antes de que se inicie la correspondiente investigación dispuesta por la Fiscalía o a falta de esta, la Administración Tributaria inicie el procedimiento de fiscalización relacionado al tributo y periodo en que se realizaron las conductas señaladas.

En la doctrina nacional observamos que ARANCIBIA CUEVA y ARANCIBIA ALCÁNTARA hacen mención que “esta norma plantea el privilegio de la inducción antes que la represión; vale decir que en el futuro no procedería la acción penal contra el contribuyente que cumple con pagar la deuda tributaria antes que la Administración Tributaria inicie un procedimiento de fiscalización”¹¹.

En adición a lo mencionado anteriormente, el especialista CAMUS GRAHAM menciona que “es justamente el artículo 189 del actual Código Tributario el que nos precisa la forma en que la justicia penal procede en los casos de Delitos Tributarios en el Perú”¹².

A continuación, apreciamos el contenido completo del texto del artículo 189 del Código Tributario:

Artículo 189.- Justicia penal

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

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

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

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

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

10 Aprobada por el Decreto Legislativo N.° 813 y normas modificatorias.

11 ARANCIBIA CUEVA, Miguel y ARANCIBIA ALCÁNTARA, Miguel. Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria, vol. II, Lima: Instituto Pacífico, 2017, p. 852.

12 CAMUS GRAHAM, Dante. El proceso penal tributario, Capítulo VIII, Manual de los Procedimientos y Procesos Tributarios, Daniel Irwing Yacolca Estares (Dir.), Lima: ARA Editores, 2007.

En las siguientes líneas, trataremos de desarrollar el contenido de este artículo, incorporando nuestros comentarios al igual que la consulta de la doctrina especializada.

No debemos perder de vista que “el artículo 189 del Código Tributario, incorpora una causa material de exclusión de pena concebida procesalmente como un impedimento procesal, cuyo efecto es, de un lado, excluir la punibilidad del hecho típico, antijurídico y culpable, y, de otro lado, impedir la iniciación del proceso penal”¹³.

4. ¿Qué requisitos se deben cumplir?

Debemos indicar que es necesario que se cumplan determinados requisitos por parte de los contribuyentes que hubieran cometido los delitos tributarios señalados en la Ley Penal Tributaria, a efectos de aplicar la excusa absolutoria por parte del Ministerio Público.

4.1. Debe existir un reconocimiento de la deuda tributaria por medio de la autodenuncia

En el caso de que se produzca el reconocimiento de la deuda tributaria, el mismo debe ser voluntario por parte del contribuyente que ha mostrado conductas orientadas a la comisión de los delitos tributarios.

Ello se pone de manifiesto en el hecho de realizar las correspondientes rectificaciones de las declaraciones juradas, en donde existe de por medio el ocultamiento de hechos que generan obligaciones tributarias o también por la existencia de figuras delictivas que estuvieron orientadas a dejar de pagar los tributos con cierta intencionalidad.

Lo que existiría en este caso es una especie de autodenuncia del propio contribuyente, la cual debe ser voluntaria y no impuesta por terceros.

Ello se refleja en el reconocimiento de las conductas que fueron conducentes a la comisión de los delitos tributarios, por los que se dejó de tributar al fisco.

En este punto, el especialista GARCÍA CAVERO menciona que “el responsable del delito deberá realizar primeramente una autodenuncia sobre la defraudación tributaria cometida a efectos de que la Administración Tributaria determine el monto de la deuda tributaria a regularizar”¹⁴.

El mismo autor, en otra publicación, precisa que “siendo esto así, la regularización tributaria no solo implica la autodenuncia a través de una declaración rectificatoria, sino además el pago de la deuda tributaria o la devolución correspondiente. En ese sentido, no será suficiente para excluir la pena, la mera rectificación o corrección de la información o declaración fraudulenta presentada ante la administración tributaria, ni mucho menos un pago parcial de la deuda tributaria, una promesa de pago, un pago fraccionado o una devolución parcial del beneficio tributario obtenido de manera fraudulenta”¹⁵.

Tengamos presente que, aun cuando el propio responsable tributario realiza cambios en sus declaraciones juradas, a efectos de considerar la deuda tributaria dejada de pagar por la utilización de figuras dolosas, la deuda tributaria determinada puede estar sujeta a revisión por parte del fisco, quien más adelante podrá

determinar —de ser el caso— una mayor obligación tributaria, la cual deberá ser cancelada por el deudor tributario.

En la doctrina nacional, apreciamos la opinión del maestro VILLAVICENCIO TERREROS, quien manifiesta que “la regularización tributaria no puede ser impuesta, sino, como indica el Acuerdo Plenario en comentario, debe plasmarse de manera voluntaria, por medio de una auto-denuncia y pago total de la deuda tributaria o devolución por los beneficios tributarios obtenidos indebidamente a través de medios fraudulentos. La actuación del deudor tributario no debe estar sujeta a sucesos de coacción, o influjos más allá de su voluntad. Es el propio deudor tributario quien se debe dar cuenta de sus actos delictivos y de las consecuencias graves que ella acarrea para la finalidad social del Estado, y no por medio de la autoridad tributaria o penal, y es como premio a tal disposición y la reafirmación de la capacidad recaudadora del Estado que se exige de responsabilidad a dicho agente, pues, la función de la pena en estas circunstancias pierde sentido”¹⁶.

En este punto, es pertinente citar a HUAMANI CUEVA, quien indica en sus comentarios al Código Tributario que “si un contribuyente no recibió de la Administración Tributaria un requerimiento específico acerca de las conductas que pudieran implicar contenido criminoso en materia de defraudación tributaria —aun cuando se halle inmerso tal contribuyente en un proceso de fiscalización general—, a nuestro juicio, dicho contribuyente tiene todo el derecho de tomar la iniciativa de hacer las rectificaciones necesarias que reparen el daño fiscal y regularicen su situación frente a la Administración Tributaria en el marco del artículo 189 del Código Tributario”¹⁷.

4.2. Se debe regularizar la deuda tributaria

Cuando en el texto del artículo 189 del Código Tributario alude a la regularización de la deuda tributaria, ello implica que la misma sea pagada¹⁸ por el contribuyente, la cual previamente ha sido reconocida por este, a través de la autodenuncia, la cual se manifestó en las declaraciones rectificatorias que presentó ante la Administración Tributaria.

En el tema de la regularización de la deuda tributaria, apreciamos la opinión de FERNÁNDEZ BERMEJO, quien indica que “la regularización responde, esencialmente, a medidas de política fiscal, dependiendo directamente de cada coyuntura económica. Es por ello que al perseguirse predominantemente objetivos fiscales, surgen ciertas dudas acerca de la justificación de la regularización prevista en el Código Penal que, finalmente, es acogida acudiendo a los criterios de reparación, desistimiento y arrepentimiento activo¹⁹, por basarse en idénticos principios”²⁰.

Sobre el mismo tema, en un interesante artículo, el autor MONTERO precisa que “la regularización tributaria se concibe como la institucionalización legislativa de un comportamiento materialmente distinto, pero funcionalmente equivalente al deber de soportar la acción punitiva. Cumplida la prestación funcional mediante la regularización, ese deber de soportar la punición deja de ser

13 Este es el fundamento jurídico 6 del Acuerdo Plenario N.º 02-2009/CJ-116, Lima, 13 de noviembre del 2009. https://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/f311cc80434311f9adddffe2da5cdfbc/Acuerdo+Plenario+2009_Rondas+Campesinas.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=f311cc80434311f9adddffe2da5cdfbc.

14 GARCÍA CAVERO, Percy. “La regularización tributaria en los delitos tributarios”, en el Libro Homenaje en memoria del profesor Felipe Villavicencio Terreros, Departamento Académico de Derecho, Centro de Investigación, Capacitación y Asesoría Jurídica, Pontificia Universidad Católica del Perú, noviembre 2021, p. 121.

15 GARCÍA CAVERO, Percy. *Derecho penal económico, Parte especial*, Lima: Editorial Grijley, 2007, p. 701, citado por ALPACA PÉREZ, Alfredo. *Delitos tributarios y aduaneros*, Editorial Ubi Lix Asesores, p. 348.

16 VILLAVICENCIO TERREROS, Felipe. *La regularización tributaria como exención de la responsabilidad penal tributaria*. http://vmfirmas.com/publicaciones/wp-content/uploads/2013/10/La-regulaci%C3%B3n-tributaria-como-exenci%C3%B3n-de-la-responsabilidad-penal-tributaria-Final_1_x.pdf.

17 HUAMANI CUEVA, Rosendo. *Código Tributario comentado*, Lima: Jurista Editores EIRL, octubre 2009, p. 928.

18 Se entiende que el pago de la deuda tributaria es en su integridad.

19 En el Código Penal peruano encontramos el texto del artículo 18, que regula la figura del desistimiento voluntario - arrepentimiento activo, precisando que “si el agente desiste voluntariamente de proseguir los actos de ejecución del delito o impide que se produzca el resultado, será penado solo cuando los actos practicados constituyen por sí otros delitos”.

20 FERNÁNDEZ BERMEJO, Daniel. *Análisis normativo de la regularización penal tributaria como excusa acusatoria*. *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, ISSN 0210-3001, t. 73, Fasc/Mes 1, 2020, p. 606. https://www.boe.es/biblioteca_juridica/anuarios_derecho/abrir_pdf.php?id=ANU-P-2020-10060100641.

exigible (o disminuye), por lo que el Estado pierde (o ve reducida) la facultad de ejercer la acción punitiva”²¹.

En este orden de ideas, se considera que se está regularizando la deuda tributaria, cuando esta se pague en su totalidad y no de manera parcial. En este sentido, el deudor tributario estaría cumpliendo con el fisco al efectuar la prestación tributaria.

Sobre el pago, es interesante revisar la opinión del profesor BRAVO CUCCI, quien indica que “la forma tradicional de extinción de la obligación tributaria es el pago. Es la conducta a través de la cual, el deudor tributario cumple con efectuar la prestación tributaria, así como solventar los intereses moratorios, si el cumplimiento de la misma es tardío. También es una forma de extinción de las sanciones pecuniarias, que en el ordenamiento jurídico peruano reciben la denominación de multas”²².

Como complemento de lo indicado anteriormente, los autores UGAZ SANCHEZ-MORENO y UGAZ HEUDEBERT manifiestan que “no solo se trata de que se formule una autodenuncia a través de una declaración rectificatoria, sino que se pague efectivamente la deuda tributaria o efectúe la devolución correspondiente. Frente a montos dudosos o de necesaria determinación administrativa — que traen causa en la comisión de delitos tributarios —, es posible que la autoridad cuestione la rectificación y exija un monto mayor, oportunidad en que debe establecerlo — con inclusión a los tributos, de los intereses y las multas — y el obligado a pagar inmediatamente el diferencial respectivo”²³.

La pregunta inmediata que puede surgir es si el contribuyente deudor **¿puede dar cumplimiento a la regularización tributaria si es que solicita un fraccionamiento de la deuda tributaria ante la Administración Tributaria?**

Consideramos que la respuesta a esta consulta sería negativa, toda vez que, en el caso de un fraccionamiento, se trata de un compromiso de pago de la deuda tributaria en cuotas de acuerdo con un cronograma otorgado por la Administración Tributaria, lo que determina que no se estaría cumpliendo con el requisito de la regularización de la deuda tributaria, el cual es necesario para poder aplicar las reglas contenidas en el artículo 189 del Código Tributario y se produzca la excusa absoluta por parte del Ministerio Público.

Con respecto al pago total y no de manera fraccionada, podemos revisar la interesante precisión que menciona QUIROZ ARIAS, al indicar que “los jueces supremos son claros al fijar, como regla, que la única causa material de exclusión de punibilidad es la regularización tributaria y esta importa no el aplazamiento ni el fraccionamiento del pago sino más bien la total cancelación como lo hemos podido analizar en los requisitos para que la regularización se haga efectiva. El acogerse a un sistema especial del fraccionamiento o de sinceramiento tributario, como lo fue en su momento los adoptados por la Ley N.º 27344, Ley de reactivación a través del sinceramiento de las deudas tributarias, carece de relevancia para excluir la pena”²⁴.

En ese mismo sentido, observamos con atención el comentario del profesor ORÉ SOSA, quien indica lo siguiente:

*Ha habido casos en los cuales el investigado pretendió acogerse a este beneficio, pero la solicitud fue denegada por haber pedido un fraccionamiento del pago de la deuda tributaria. La norma es categórica y así lo ha establecido también el Acuerdo Plenario 2-2009/CJ-116: la improcedencia de la acción penal requiere, por un lado, una regularización espontánea (previa a la intervención del Ministerio Público o del órgano administrador del tributo) y, por otro, el pago total de la deuda tributaria incluyendo los intereses y las multas*²⁵.

Aun cuando el texto es extenso, consideramos pertinente citar el Fundamento Jurídico 11 del **Acuerdo Plenario 2-2009/CJ-116**²⁶, el cual desarrolla los requisitos que se deben cumplir en la regularización de la deuda tributaria por parte del deudor tributario:

11. La regularización tributaria está sujeta a dos requisitos esenciales: actuación voluntaria a través de una autodenuncia y pago total de la deuda tributaria o devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente.

A. Regularización voluntaria. Se expresa en la frase: “... se regularice la situación tributaria [...] antes de que se inicie la correspondiente investigación fiscal o a falta de este, el Órgano Administrador del Tributo notifique cualquier requerimiento en relación al tributo y periodo en que se realizaron las conductas señaladas” (artículo 189, segundo párrafo, CT). Esta exigencia o condicionante temporal plantea que la regularización se realice en forma voluntaria o espontánea, la que debe concretarse antes de la intervención de la autoridad tributaria o penal. En este último supuesto no hace falta una disposición fiscal de formalización de la investigación preparatoria (artículo 7.1 LPT en concordancia con el artículo 336 NCPP), cuyo equivalencia en el ACPP será la denuncia formalizada del Ministerio Público y el respectivo auto de apertura de instrucción; solo se requiere del inicio de actuaciones de investigación, que muy bien pueden tratarse de diligencias preliminares en tanto en cuanto exista suficiente precisión de los cargos, de su presunta relevancia delictiva. De otro lado, la regularización no necesariamente debe ser obra del obligado; además, los motivos internos que determinan la regularización no son relevantes, solo lo es el momento en que tiene lugar.

B. Pago total de la deuda tributaria o devolución íntegra del beneficio tributario. Se precisa en el cuarto párrafo del artículo 189 CT, que dice: “Se entiende por regularización el pago de la totalidad de la deuda tributaria o en su caso la devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente. En ambos casos la deuda tributaria incluye el tributo, los intereses y las multas”. No solo se trata de que se formule una autodenuncia a través de una declaración rectificatoria, sino de que pague efectivamente la deuda tributaria o efectúe la devolución correspondiente. Frente a montos dudosos o de necesaria determinación administrativa — que traen causa en la comisión de delitos tributarios —, es posible que la autoridad cuestione la rectificación y exija un monto mayor, oportunidad en que debe establecerlo — con inclusión a los tributos, de los intereses y las multas — y el obligado a pagar inmediata e íntegramente el diferencial respectivo.

Tengamos en cuenta que cuando se hace mención a la regularización de la deuda tributaria, también considera en su caso la devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente.

En ambos casos la deuda tributaria incluye el tributo²⁷, los intereses²⁸ y las multas²⁹.

21 MONTERO, Federico. “La regularización tributaria como equivalente funcional de la pena privativa”, en *InDret, Revista para el Análisis del Derecho*, N.º 2, 2020, p. 343. <https://indret.com/wp-content/uploads/2020/04/1534.pdf>.

22 BRAVO CUCCI, Jorge. *Fundamentos de derecho tributario*, 3.ª ed., Lima: Editorial Grijley, 2009, p. 401.

23 UGAZ SANCHEZ-MORENO, José y UGAZ HEUDEBERT, Francisco. *Delitos económicos, contra la administración pública y criminalidad organizada*, Colección *Lo esencial del Derecho* 18, Lima: Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú, 2017, pp. 93 y 94.

24 QUIROZ ARIAS, Diana Cristina. *La defraudación tributaria: Límite entre la infracción administrativa y el delito penal*, Tesis para optar el título de abogada, Chiclayo: Escuela de Derecho, Facultad de Derecho, Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, noviembre 2018, p. 79. https://tesis.usat.edu.pe/bitstream/20.500.12423/1526/1/TL_QuirozAriasDiana.pdf.

25 ORÉ SOSA, Eduardo. *Delictum*. Apuntes de derecho penal. Colección Jurídica, Editores del Centro, Universidad de Piura, marzo 2022, p. 238.

26 Se puede revisar el texto completo del Acuerdo Plenario N.º 1-2009/CJ-116, del 13 de noviembre del 2009, ingresando a la siguiente dirección web: https://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/f311cc80434311f9adddffe2da5cd5c5b/Acuerdo+Plenario+2009_Rondas+Campesinas.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=f311cc80434311f9adddffe2da5cd5c5b.

27 Se refiere al tributo insoluto.

28 Con respecto a la aplicación de los intereses, recomendamos la lectura de un informe donde se analiza la aplicación de la tasa de interés moratorio por parte de la SUNAT, para lo cual se debe ingresar a la siguiente dirección web: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2020/04/15/la-tasa-de-interes-moratorio-aplicada-por-sunat/>.

29 La multa es un tipo de sanción tributaria.

Una situación crítica se presenta al efectuar una concordancia entre la Ley Penal Tributaria y el texto del artículo 189 del Código Tributario.

En este orden de ideas, apreciamos que ROBLES MORENO; RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN; BRAVO CUCCI y VILLANUEVA GUTIÉRREZ comentaron lo siguiente: “nótese que el artículo 4.a del Decreto Legislativo N.º 813 considera figuras tales como exoneraciones, inafectaciones, crédito fiscal, compensaciones o incentivos. En cambio, el cuarto párrafo del artículo 189 del Código Tributario se refiere solamente a las figuras de reintegro, saldo a favor y beneficios tributarios en general. El problema estriba en que las exoneraciones, inafectaciones, crédito fiscal y compensaciones no se encuentran expresamente señaladas en el referido cuarto párrafo y, por otra parte, no son exactamente beneficios tributarios”³⁰.

Finalmente, apreciamos que en la doctrina peruana, el profesor CARO CORIA indica que las “legislaciones como la española argentina y la peruana prevén la llamada regularización tributaria, es decir la posibilidad de evitar la persecución penal por el delito fiscal ya consumado y otros conexos bajo la condición de asumir voluntariamente el pago de la deuda tributaria ante el órgano administrador del tributo. Previsión que en estricto configura un claro caso de discriminación positiva, en la medida que no suele existir un incentivo similar ante otros delitos económicos, ni para los delitos patrimoniales, lo que expresa que la política criminal en materia penal tributaria tiene como principal objetivo lograr que el defraudador regularice el pago ante la agencia tributaria”³¹.

5. ¿Hasta qué momento puedo regularizar la deuda tributaria?

Para el cumplimiento de los requisitos señalados expresamente en el texto del artículo 189 del Código Tributario y que han sido analizados en líneas anteriores, es menester indicar que, conforme al segundo párrafo de dicho dispositivo, se indica que se debe regularizar la situación tributaria en relación con las deudas originadas por la realización de algunas de las conductas constitutivas del delito tributario contenidas en la Ley Penal Tributaria, antes de que:

- i) se inicie la correspondiente investigación dispuesta por el Ministerio Público³² o a falta de esta; y
- ii) el Órgano Administrador del Tributo³³ inicie cualquier procedimiento de fiscalización³⁴ relacionado al tributo y periodo en que se realizaron las conductas señaladas, de acuerdo a las normas sobre la materia.

En este caso, si ya se inició la investigación por parte del Ministerio Público al contribuyente por la comisión de los delitos tributarios, señalados en la Ley Penal Tributaria, no se produciría la excusa absolutoria y se continuaría con la acción penal correspondiente, en contra del deudor tributario que hubiera cometido los delitos tributarios.

No olvidemos que en la Ley Penal Tributaria, aprobada por el Decreto Legislativo N.º 813, se regula el delito de defraudación tributaria, con sus modalidades al igual que sus agravantes, también están los delitos autónomos que fueron incorporados a la citada Ley por el Decreto Legislativo N.º 1114³⁵.

30 ROBLES MORENO, Carmen del Pilar; RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier; BRAVO CUCCI, Jorge Antonio y VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. Código Tributario: doctrina y comentarios, vol. I, p. 1370, Lima, 2016.

31 CARO CORIA, Dino Carlos. “Lavado de activos provenientes del delito tributario”, en *Ius et Veritas*, N.º 50, julio 2015, p. 227. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iuseveritas/article/view/14816/15372>.

32 Se refiere a la Fiscalía de la Nación.

33 Se refiere a la SUNAT.

34 El cual podría ser a través del envío de un requerimiento de información por parte de la SUNAT.

35 Si se desea revisar un trabajo donde se analizan los delitos autónomos, recomendamos ingresar a la siguiente dirección web: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemariaolva/2012/08/06/>

De acuerdo a lo señalado por RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, “si una persona comete el delito de defraudación tributaria y posteriormente paga la respectiva deuda tributaria antes de cualquier intervención de la autoridad entonces ya no procede la persecución penal según el primer párrafo del artículo 189 del Código Tributario.

Esta regla constituye un incentivo para que los deudores tributarios cumplan por propia iniciativa el pago de las deudas tributarias que les corresponden”³⁶.

En este mismo sentido, es importante revisar la opinión del especialista GARCÍA CAVERO, quien precisa con respecto a este tema que “si estos requisitos no se cumplen de manera suficiente, la exoneración de la pena no procederá y, por lo tanto, los órganos de persecución penal estarán plenamente autorizados para investigar y, en su caso, imponer las sanciones penales correspondientes”³⁷.

6. Críticas al texto del artículo 189 del Código Tributario

Al efectuar una revisión de la doctrina se puede apreciar que al igual que existen comentarios relacionados con la aplicación de la excusa absolutoria por parte del Ministerio Público al contribuyente, también existen críticas sobre su regulación.

A continuación, repasemos las distintas opiniones críticas con respecto a este tema.

Observamos que en un artículo elaborado por MENDOZA CASTILLO, se menciona que debe existir un plazo para que se pueda regularizar la deuda tributaria por parte del contribuyente.

De este modo, dicho autor concluye que “la regularización tributaria, como excusa absolutoria, no cumple con la finalidad de política tributaria por la que fue creada, esto es en obtener que los tributos dejados de pagar oportunamente logren recaudarse, por lo que, *de lege ferenda*³⁸, debe promoverse una propuesta legislativa de modificación del art. 189 del Código Tributario que incorpore como un supuesto de hecho adicional, el pago de la deuda tributaria dentro de un plazo que sugerimos sea de 30 días naturales, una vez iniciada la investigación penal”³⁹.

Nótese que en la actual regulación no se hace mención a un plazo, toda vez que la regularización de la deuda tributaria es inmediata.

De acuerdo a lo indicado por REAÑO PESCHIERA en un interesante artículo, critica la posibilidad de que se pueda regularizar la deuda tributaria una vez que el contribuyente hubiera cometido un delito tributario, ya que se puede prestar a negociaciones.

De esta manera, dicho autor precisa lo siguiente: “En términos generales, puede advertirse que la facultad discrecional que detenta la Administración Tributaria para instar al ejercicio de la acción penal, unida a la posibilidad de regularizar la deuda tributaria luego de haber cometido el delito, abre la puerta a las fórmulas de justicia negociada o transaccionales, propias de

conoce-usted-los-cambios-a-la-ley-penal-tributaria-efectuados-por-el-decreto-legislativo-n-1114-2/

36 RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier. *Derecho tributario peruano. Principios y fundamentos*, Palestra Editores SAC, agosto 2021, p. 515.

37 GARCÍA CAVERO, Percy. “La regularización tributaria en los delitos tributarios”, en el Libro *Homenaje en memoria del profesor Felipe Villavicencio Terreros*, Departamento Académico de Derecho, Centro de Investigación, Capacitación y Asesoría Jurídica, Pontificia Universidad Católica del Perú, noviembre 2021, p. 120.

38 “De *lege ferenda* es una locución latina que significa “para una futura reforma de la ley” o “con motivo de proponer una ley”. En consecuencia, se trata de una recomendación que debe ser tenida en cuenta como conveniente en una próxima enmienda legislativa. La expresión *lege ferenda* se emplea en el mundo jurídico-político para hacer referencia a lo que es deseable. Se contraponen al aforismo *lege data*, que hace alusión al Derecho existente”. <https://fc-abogados.com/es/locuciones-latinas-de-lege-ferenda/>.

39 MENDOZA CASTILLO, José. “¿Se cumple la finalidad de la regularización tributaria como excusa absolutoria en los delitos tributarios?”, en LP, *Pasión por el Derecho*, con fecha 03-09-2020. <https://lpderecho.pe/se-cumple-finalidad-regularizacion-tributaria-como-excusa-absolutoria-delitos-tributarios/>.

un Derecho Penal que sacrifica garantías político-criminales en aras de soluciones de menor coste posible⁴⁰.

Por su parte, la especialista DELGADO MIGUEL expresa lo siguiente: “advertimos que el artículo 189 del TUO del Código Tributario, tal como está redactado, estaría desnaturalizando la institución legal de la excusa absolutoria al no justificar su utilidad pública por incumplir su efecto disuasivo, respaldando de esta manera la impunidad de los deudores tributarios, pues estos suelen llegar a “regularizar su situación tributaria” ante la institución, mucho después de haberse practicado la fiscalización e incluso haya requerimiento del Ministerio Público de por medio⁴¹.”

7. ¿Puede el Ministerio Público iniciar la acción penal si el contribuyente cumplió con los requisitos del artículo 189 del Código Tributario?

Como se ha mencionado en líneas anteriores, si el deudor tributario que cometió los delitos tributarios señalados en la Ley Penal Tributaria se autodenuncia, efectúa la rectificación de las declaraciones juradas donde se consigna el tributo que se omitió y además regulariza el pago de la deuda tributaria incluyendo los intereses y multas de ser el caso, o efectúa la devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente.

Corresponderá que el Ministerio Público permita la excusa absolutoria y no interponga la acción penal correspondiente.

Pero puede presentarse el caso en el cual el Ministerio Público no se inhiba y continúe con su labor de investigación de la comisión de los delitos tributarios.

En ese supuesto **¿qué corresponde hacer?**

Frente a este hecho, consideramos pertinente citar a CORREA ARIAS, quien plantea la posibilidad de interponer una excepción de improcedencia de acción.

Dicho autor precisa lo siguiente: “En caso el Fiscal ejercite la acción penal, pese a que, previamente se regularizó la situación tributaria del investigado, el medio técnico de defensa idóneo contra dicha situación es la excepción de improcedencia de acción, porque el delito no es justiciable penalmente⁴².”

En este mismo problema, encontramos la opinión de CARRANZA SÁNCHEZ, quien plantea la posibilidad de que se declare el sobreseimiento. Dicho autor hace mención que:

En primeros términos, debe señalarse que el Artículo 189 del Código Tributario proscribiera que la Regularización Tributaria hace improcedente el ejercicio de la acción penal por el Delito Tributario cometido, sustentándose ello en la falta de punibilidad de la conducta. Por tales motivos, tratándose de una causa objetiva de exclusión de la punibilidad, no podría iniciarse un proceso penal por el delito tributario cuyo tributo defraudado ha sido pagado en su totalidad por el autor del delito, y si se inició de manera incorrecta un Proceso Penal, aquel deberá sobreseerse una vez demostrada la Regularización Tributaria de manera oportuna⁴³.

40 REAÑO PESCHIERA, José Leandro. “Límites a la atribución de responsabilidad por delitos tributarios en el ámbito empresarial”, en *Ius et Veritas*, N.º 26, Lima, 2003, p. 295. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/16249/16665>.

41 DELGADO MIGUEL, Claudia Mayli. *La excusa absolutoria en los delitos de defraudación tributaria*, Tesis para optar el título profesional de abogado, Trujillo: Escuela Profesional de Derecho, Facultad de Derecho y Ciencias Políticas, Universidad Privada Antenor Orrego, 2019. <https://repositorio.upao.edu.pe/handle/20.500.12759/5716>.

42 CORREA ARIAS, Jonathan Juhel. “Regularización tributaria en delitos de defraudación tributaria (Jurisprudencia y doctrina peruana). Presupuestos y consecuencias jurídicas de la regularización tributaria en los delitos de defraudación tributaria en la jurisprudencia y doctrina peruana”, en *Estudio Ugaz Zegarra*, Blog legal, con fecha 14-10-2020. <https://www.fuzfirmabloglegal.com/post/regularizaci%C3%B3n-tributaria-en-delitos-de-defraudaci%C3%B3n-tributaria-jurisprudencia-y-doctrina-peruana>.

43 CARRANZA SÁNCHEZ, Hilmer Fernando. “La regularización tributaria y su necesaria modificación para prevenir la defraudación tributaria en la legislación penal especial”, Tesis para optar el título profesional de Abogado, Pimentel: Escuela Profesional de Derecho, Facultad de Derecho y Humanidades, Universidad Señor de Sipán, 2021, p. 30. <https://repositorio.uss.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12802/9556/Carranza%20Sanchez%2C%20Hilmer%20Fernando.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

Por su parte, la especialista SEGURA QUEQUEZANA formula una indicación expresa que:

El ejercicio de la acción penal lo lleva a cabo el Ministerio Público, quien dictamina la sentencia es el Poder Judicial, la SUNAT a través de la procuraduría acompaña y es parte del procedimiento para poder ingresar medio probatorios, para poder solicitar el pago de la reparación civil, que es la labor de la SUNAT.

En el artículo 189 del Código Tributario está la improcedencia de la acción penal, al pagar los impuestos dejados de pagar, siempre y cuando sean antes de iniciado el proceso de fiscalización, por tanto, si inició el procedimiento de la fiscalización tributaria que trae consigo la comisión del delito tributario por esos periodos y esos tributos que se está fiscalizando, así se rectifique y se pague el impuesto, no se va tener responsabilidad administrativa pero sí responsabilidad penal por tanto la acción penal continúa, lo que se salva es la acción civil porque de acuerdo al artículo 191 del Código Tributario es el mismo monto defraudado o dejado de pagar, esa es la reparación civil por otro lado las denuncias por delito tributario pueden darse a instancias del Ministerio Público o a través de fiscalización de la AT como informe de indicios de defraudación tributaria⁴⁴.

Finalmente, presentamos un caso en el cual la Corte Superior de Justicia de Lima discutió la aplicación de las reglas señaladas en el artículo 189 del Código Tributario, validando la regularización de la deuda tributaria como causal que permite ser un eximente de responsabilidad penal.

Consideramos pertinente citar el **fundamento jurídico 6.8**, el cual se transcribe a continuación:

Corte Superior de Justicia de Lima

Primera Sala Penal de Apelaciones de Lima

Expediente N.º 00105-2015-11-1826-JR-PE-0

Fundamento destacado: 6.8. De acuerdo al Informe de Indicios de Delito Tributario N.º 42-2013- SUNAT/254200, el perjuicio fiscal insoluto ascendió a la suma de S/ 563,688.00 soles, el interés, la suma de S/ 124,130.00 soles y la deuda tributaria la suma de S/ 687,818.00 soles; suma que de acuerdo a lo consignado en el apartado 6.2 de dicho informe se pagó con fecha 27 de diciembre del año 2013, en tanto que se consigna que “El contribuyente con fecha 27-12-2013 realizó el pago de tributos y multas determinadas en el proceso de fiscalización”. En cuanto a la oportunidad de pago, tenemos que si bien los requerimientos de la administración tributaria fueron efectuados en fecha anterior a la cancelación de la deuda tributaria también lo es que, en dichos requerimientos no se hace mención a la presunta comisión de ilícito penal tributario, sino a la presunta infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario⁴⁵ – ver fojas 296, 297 –, lo cual no satisface las exigencias señaladas en el Acuerdo Plenario para bloquear la regularización como mecanismo de excepción de punibilidad, al exigir que sea un requerimiento expreso en cuanto al delito presuntamente cometido o la referencia a las conductas delictivas que le dan por su naturaleza relevancia penal; consecuentemente el pago realizado por el procesado Uezu Castro, de la totalidad de la deuda tributaria, tiene el efecto jurídico que prevé el artículo 189 del Código Tributario, esto es, de eximente de responsabilidad penal⁴⁶.

44 SEGURA QUEQUEZANA, Jeremy Darwing. *La excusa absolutoria del ilícito penal en el Código Tributario*, Tesis para obtener el título profesional de abogado, Lima: Escuela Profesional de Derecho, Facultad de Derecho y Humanidades, Universidad César Vallejo, 2021, p. 9. https://repositorio.uss.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12802/9556/Carranza%20Sanchez%2C%20Hilmer%20Fernando.pdf?sequence=1&isAllowed=yhttps://repositorio.ucv.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12692/58332/Segura_QJD-SD.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

45 *El Texto Único Ordenado del Código Tributario se aprobó por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF.*

46 Si se desea revisar de manera completa el pronunciamiento del Poder Judicial, se debe ingresar a la siguiente dirección web: <https://lpderecho.pe/regularizacion-deuda-tributaria-eximente-delito-fiscal/>.