

UNIVERSIDAD NACIONAL DE SAN ANTONIO ABAD DEL CUSCO

ESCUELA DE POST GRADO

**MAESTRÍA EN DERECHO
MENCIÓN EN DERECHO PENAL Y PROCESAL PENAL**



REGULARIZACION TRIBUTARIA COMO POLITICA FISCAL DE RECAUDACION; SU RELACION CON LA POLITICA CRIMINAL DEL ESTADO

Tesis presentada por el bachiller:

JOSE MENDOZA CASTILLO

Para optar el grado académico de:

**MAESTRO EN DERECHO CON MENCIÓN EN
DERECHO PENAL Y PROCESAL PENAL**

ASESOR: Dr. MARIO HUGO SILVA ASTETE

CUSCO-PERÚ

2019

DEDICATORIA

A nuestro Creador por sobre todas las cosas.

A mi Sra. madre Jovita, quien con su amor, esfuerzo y constancia es el pilar de mi familia. A mi Sr. padre Ricardo, quien me acompaña siempre, con su consejo, cargado de experiencia y sabiduría. A Kenyo, Sandro y Clara, quienes más que hermanos, son mis amigos y compañeros de vida y a Ricardo, mi hijo, quien me enseña a ser mejor persona cada día.

Por su amor y consideración.

AGRADECIMIENTO

Agradezco al Dr. Andmar Sicus Cahuana, quien me abrió las puertas, para conocer mi vocación por el ejercicio libre de nuestra ilustre profesión, a mi asesor de tesis Dr. Mario Hugo Silva Astete quien constituyó mi apoyo para poder alcanzar este objetivo y a la Abg. Miriam Elizabeth Graos Peralta que me coadyuvó en el Estudio Jurídico que dirijo, brindándome las horas necesarias para concretar esta labor académica.

Jose Mendoza Castillo

RESUMEN

Nuestro sistema penal tributario, contempla la institución jurídica de la regularización tributaria, como una causa de exención de la acción penal, a partir del cual una conducta, subsumible dentro de un ilícito penal contemplado en la Ley Penal Tributaria, ya no será pasible de ser perseguida penalmente, ello condicionado a que el sujeto activo del delito realice el pago de la deuda tributaria, integrada por el tributo dejado de pagar, la multa e intereses respectivos; sin embargo, se tiene que actualmente dicha norma es meramente declarativa y simbólica, al no cumplirse debido a que su aplicación se limita al pago de la deuda tributaria realizada antes de la intervención del Estado, a través de la investigación por el Ministerio Público, o el proceso de fiscalización administrativa por parte de la administración tributaria, y de esa manera no se cumple la finalidad de la política criminal que es la base y fundamento de su existencia, constituido por el cumplimiento del pago de la deuda tributaria. Identificamos que existe una falta de regulación normativa sobre las consecuencias jurídicas en orden a la sanción penal, al supuesto factico consistente en el pago de la deuda tributaria realizada una vez iniciado el proceso penal, por lo que es objetivo primordial de esta tesis, formular una propuesta legislativa de modificación de la estructura típica de la regularización tributaria. Para ello en este trabajo se abordó: el desarrollo legislativo que tiene nuestro país en el área del derecho penal económico, para luego tratar las normas específicas relativas a nuestro trabajo de investigación, el avance doctrinario, la jurisprudencia nacional y finalmente la forma cómo el derecho penal comparado viene regulando actualmente la causa de la exención de la acción penal analizada en este trabajo, para terminar (sobre la base de los resultados de la investigación) realizamos una propuesta legislativa con el objeto de reestructurar la institución jurídica de la regularización tributaria, con el objeto de mejorar su estructura típica y superar el vacío normativo existente a la fecha.

PALABRAS CLAVE: Deuda Tributaria, Política criminal, Regularización Tributaria.

ABSTRACT

Our tax penal system, contemplates the legal institution of tax regularization, as a cause for exemption from criminal action, from which a conduct, subsumed within a criminal offense contemplated in the tax criminal law, will no longer be liable to be criminally prosecuted, subject to the active subject of the crime making the payment of the tax debt, consisting of the tax not paid, the fine and symbolic, as it is not fulfilled because its application is limited to the payment of the tax debt made before the intervention of the state, through the investigation by the public ministry, or the process of administrative control by the tax administration, and in that way the purpose of criminal policy that is the basis and foundation of its existence, constituted by the fulfillment of the payment of the tax debt is not fulfilled. We identify that there is a lack of regulatory regulation on the legal consequences in relation to the criminal sanction, to the factual assumption consisting of the payment of the tax debt made once the criminal process is initiated, so it is the main objective of this thesis, to formulate a legislative proposal to modify the typical structure of tax regularization. For this purpose, this work was addressed: the legislative development that our country has in the area of economic criminal law, to then discuss the specific rules related to our research work, doctrinal progress, national jurisprudence and finally the way as law comparative criminal law is currently regulating the cause of the exemption of the criminal action analyzed in this work, to finish, base don the results of the investigation we made a legislative proposal in order to restructure the legal institution of tax regularization, with the in order to improve its typical structure and overcome the existing regulatory vacuum to date.

KEY WORDS: Criminal policy, Tax Regularization, Tax Debt.

INDICE GENERAL

Dedicatoria	ii
Agradecimiento	iii
Resumen	iv
Abstract	v
Introducción	01

CAPITULO I

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1 Situación problemática	03
1.2 Formulación del problema	06
a.- Problema general	06
b.- Problemas específicos	06
1.3 Justificación de la investigación	07
1.4 Objetivos de la investigación	08
a.- Objetivo general	08
b.- Objetivos específicos	08

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL

2.1 Bases teóricas	10
2.1.1.- Cuestiones generales en torno a la Constitución Política del Estado y el Derecho Penal Económico	10
2.1.1.1 La Constitución Política del Estado y El Derecho Penal Económico	10
2.1.1.2.- Derecho Penal Económico	13
2.1.1.3.- Legitimidad del Derecho Penal Económico	15
2.1.1.4.- Del bien jurídico en el Derecho Penal Económico	18
2.2.1.5.- Derecho Penal Económico y Derecho Administrativo Sancionador	21
a) Teoría cualitativa o diferenciadora	22
b) Teoría cuantitativa o unitaria	23
2.1.2.- Derecho Tributario y Derecho Penal Tributario	25
2.1.2.1 Derecho Tributario	25
2.1.2.1.1 Principios del Derecho Tributario	27
a) Principio de reserva de la ley	28
b) Principio de legalidad	28
c) Principio de obligatoriedad	32
d) Igualdad	32

e) Principio de tutela del derecho fundamental	33
f) Principio de no confiscatoriedad	33
g) Principio de seguridad jurídica	34
h) Capacidad contributiva	35
i) Principio de publicidad	35
2.1.2.2 Derecho Penal Tributario	36
2.1.2.2.1 Naturaleza del ilícito tributario	37
2.1.2.2.2 Principios del Derecho Penal Tributario	37
a) Principio de protección de la dignidad de la persona	38
b) Principio de imputación y reprochabilidad o culpabilidad	38
c) Principio de protección del bien jurídico	39
d) Principio de ofensividad	39
e) Principio de reserva de la ley	40
f) Principio de taxatividad	40
g) Principio de la intervención mínima	40
h) Principio de la proporcionalidad o prohibición de exceso	41
i) Principio de exclusión de punibilidad del error de derecho	41
2.1.3 Regulación penal tributaria en el ordenamiento jurídico peruano	42
2.1.3.1 De los antecedentes normativos	42
2.1.3.2 Código Penal de 1991 y Delitos Tributarios	44

2.1.3.3 Ley penal tributaria Decreto Legislativo N° 813	45
2.1.3.4 Bien jurídico en el delito tributario	46
2.1.4 Exegesis de la Ley Penal Tributaria	47
2.1.4.1 Delito de defraudación tributaria	47
2.1.4.1.1 Bien jurídico	47
2.1.4.1.2.- Tipicidad objetiva	48
a) Sujetos	48
▪ Sujeto activo	48
▪ Sujeto pasivo	50
B) Conducta típica	50
1- Conducta defraudatoria	50
2.- Defraudación tributaria como delito de comisión por omisión	53
3.- Ley penal en blanco	54
2.1.4.1.3 Tipicidad subjetiva	57
2.1.4.1.4 Tentativa y consumación	57
a) Tentativa	57
b) Consumación	58
2.1.4.2 Modalidades de la defraudación tributaria	59
a) Numeral 1 del artículo 2 del Decreto Legislativo N° 813	60
b) Numeral 2 del artículo 2 del Decreto Legislativo N° 813	62

2.1.4.3.- Defraudación tributaria agravada	63
2.1.4.3.1 Bien jurídico	64
2.1.4.3.2.- Tipicidad objetiva	64
A) Sujetos activo y pasivo	64
B) Conducta típica	64
- Numeral 1 del artículo 4 del Decreto Legislativo N° 813	65
- Numeral 2 del artículo 4 del Decreto Legislativo N° 813	67
2.1.4.4.- Delito contable tributario	68
2.1.4.4.1 Bien jurídico	68
2.1.4.4.2 Tipicidad objetiva	69
A) Sujetos	69
▪ Sujeto activo	69
▪ Sujeto pasivo	70
B) Conducta típica	70
▪ Incumplimiento total de la obligación de llevar contabilidad	71
▪ Incumplimiento del deber de anotación	72
▪ Realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables	74
▪ Destruya u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación	75
2.1.4.4.3 Tipicidad subjetiva	76

2.1.4.5.- Información falsa para la obtención de autorizaciones	77
2.1.4.5.1 Tipicidad objetiva	77
-Conducta típica	77
2.1.4.5.2 Tipicidad subjetiva	79
2.1.4.6 Almacenamiento ilegal de bienes	79
2.1.4.6.1.- Tipicidad objetiva	80
- Conducta típica	80
2.1.4.6.2 Elemento subjetivo	81
2.1.4.7.- Elaboración o entrega de documentos de relevancia tributaria	82
2.1.4.7.1.- Tipicidad objetiva	82
a) sujeto activo y pasivo	82
b) conducta típica	84
2.1.4.7.2 Elemento subjetivo	85
2.1.4.8.- Circunstancias agravantes de la defraudación tributaria y sus modalidades	86
2.1.4.8.1.- Tipicidad objetiva	87
A) Conductas típicas	87
▪ Numeral 1° del artículo 5-d del Decreto Legislativo N° 813	87
▪ Numeral 2° del artículo 5-d del Decreto Legislativo N° 813	88
▪ Numeral 3° del artículo 5-d del Decreto Legislativo N° 813	88

2.1.4.9 Aspectos procesales de los ilícitos penales tributarios	89
2.1.5 La regularización tributaria	93
2.1.5.1 Política criminal de la regularización tributaria	93
2.1.5.2 Regularización tributaria en la legislación peruana	99
a) Ámbito de exclusión de la pena	105
b) Ley de exclusión o reducción de pena, denuncias y recompensas en los casos de delito e infracción tributaria	108
c) Fraccionamiento de la deuda tributaria	111
d) Incidencia del pago de la deuda tributaria, realizado dentro del proceso penal, en la determinación de la pena	114
2.1.6 Regularización tributaria en el derecho comparado	116
2.1.6.1 Argentina	116
2.1.6.2 Bolivia	121
2.1.6.3 Colombia	126
2.1.6.4 Paraguay	129
2.1.6.5 Chile.	130
2.1.6.6 España	130
2.1.6.7 Alemania	138
2.2 Marco Conceptual (Definición De Términos)	142
2.3 Antecedentes Empíricos de la Investigación	145
2.3.1 Antecedentes Internacionales	145

2.3.2 Antecedentes Nacionales	146
-------------------------------	-----

CAPÍTULO III

HIPÓTESIS Y CATEGORÍAS

3.1 Hipótesis de Trabajo	149
3.2 Categorías de Estudio	149

CAPÍTULO IV

METODOLÓGICA

4.1 Ámbito de estudio	150
4.2 Nivel de estudio	150
4.3 Tipo y diseño de investigación	151
4.4 Unidad de análisis temático	151
4.5 Población de estudio	152
4.6 Selección y tamaño de muestra	152
4.7 Técnicas de recolección de datos e información	152
4.8 Instrumentos para recolectar datos	153

CAPITULO V

ANALISIS, INTERPRETACION DE RESULTADOS Y DISCUSIÓN

5.1 Política Criminal Del Estado Peruano Sobre La Regularización Tributaria	154
5.2 Requisitos para la aplicación de la regularización tributaria	156
5.3 Efecto jurídico penal de la regularización tributaria	156
5.4 Acogimiento a la regularización tributaria ante la Administración Tributaria por parte de los deudores tributarios para evitar la promoción de la acción penal por delito tributario	158
5.5.- Efecto jurídico del pago de la deuda tributaria una vez iniciado el proceso penal	158
5.6.- Regularización tributaria y derecho comparado	159
5.7.- Procesamiento de datos de la información proporcionada por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria	160
5.8.- Procesamiento de datos de las encuestas aplicadas a procesados por la comisión de ilícitos penales tributarios.	170
5.9.- Regularización tributaria en el derecho comparado con relación al Estado peruano	178
CONCLUSIONES	181
RECOMENDACIONES	185
PROPUESTA DE PROYECTO DE MODIFICACIÓN LEGAL	186
Exposición de motivos	186

Análisis costo beneficio	188
Bibliografía	191

ANEXOS

Anexo N° 1

Matriz de consistencia

Anexo N° 2

Instrumentos De Recolección De Información

INTRODUCCIÓN

Este trabajo tiene por objeto principal, el de hacer un análisis dogmático de la causal de exención de la acción penal consistente en la regularización tributaria, a fin de determinar el porqué de su falta de aplicación práctica en la realidad peruana y de esa manera buscar que esta situación sea superada para lograr que el Estado obtenga el tributo impago generado por la comisión de los ilícitos penales tributarios. Como un antecedente necesario, tenemos que en nuestro país la Corte Suprema de Justicia de la Republica emitió el Acuerdo Plenario N° 02-2009/CJ-116, todavía en fecha 13 de noviembre del 2009, en el que sostiene que la regularización tributaria importa el pago total de la deuda tributaria impaga generada por la comisión de un ilícito penal tributario, la misma que debe verificarse antes de la intervención de la autoridad tributaria y penal, pero además resalta que la circunstancia, consistente en el fraccionamiento de la precitada acreencia tributaria, cuando ya intervino el Estado, no tendría ningún tipo de efecto premial al no estar contemplada legislativamente, de lo cual advertimos que nuestros propios Jueces Supremos sostienen un supuesto factico no contemplado en la mencionada figura jurídica.

En nuestro país, adicionalmente a la mencionada doctrina legal, no se han realizados estudios sobre el tema consistente en el pago de la deuda tributaria, ya sea en una sola armada o a través de mecanismos de fraccionamiento autorizados por la propia Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, una vez iniciado el procedimiento de fiscalización en sede administrativa o en su caso la investigación penal dispuesta por el Ministerio Publico, de ahí la importancia de realizar esta investigación, pues de sus resultados podremos realizar una propuesta legislativa de modificación del artículo 189 del Código Tributario acorde con nuestra realidad nacional, y que contemple tales circunstancias, que no están reguladas en el Código Tributario, Ley Penal Tributaria, Código Penal, ni Código Procesal Penal.

Así mismo, el presente trabajo está motivado por el interés académico de indagar en el área del derecho penal tributario y específicamente en la figura jurídica de la regularización

tributaria que tiene la virtualidad de extender su beneficio premial de exención de la acción penal a cualesquiera de los ilícitos penales tributarios, contemplados en el Decreto Legislativo N° 813, siempre y cuando estos hayan ocasionado ya sea de forma directa o como una consecuencia mediata una deuda tributaria en perjuicio del Estado

Por ello es que presentamos: en el Capítulo I.- el planteamiento del problema de investigación, integrado por la formulación del problema, la justificación correspondiente y los objetivos de la investigación; en el Capítulo II.-El marco teórico conceptual comprendido por los antecedentes de la investigación, las bases teóricas, la definición de términos, todo esto en relación a las categorías de estudio; en los Capítulos III Y IV.- el aspecto metodológico consistente en la hipótesis general, categorías de estudio, el tipo y diseño de investigación, unidad de análisis, población de estudio, selección de muestra, tamaño de muestra, técnica de recolección de datos, e instrumentos de recolección; finalmente en los capítulos V y VI presentamos los resultados del estudio y discusión y la propuesta de proyecto de modificación legal sobre la materia de estudio.

CAPITULO I

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1 SITUACIÓN PROBLEMÁTICA

La Constitución Política del Estado reconoce *que la persona humana y el respeto de su dignidad se erigen como fin supremo de la sociedad y del Estado*, bajo este marco constitucional es que el Estado tiene por objeto, propiciar el bienestar general, el desarrollo integral y equilibrado de la nación, empero para ello requiere imprescindiblemente recursos económicos; asimismo, para que todas las personas satisfagan su sentido de vida, tanto personal como familiar, realizan diversas actividades económicas, lo cual es connatural a la condición de vivir en sociedad, las mismas que les proveen de los recursos necesarios para obtenerlos. Ahora bien, estas actividades económicas como regla general tienen como correlato el de generar a su vez la obligaciones tributarias para con el Estado; es dentro de este contexto que el derecho tributario como área del ordenamiento jurídico, regula la relación jurídica tributaria en virtud de la cual el Estado detenta la calidad de acreedor tributario en tanto las personas -que dentro de la sociedad realizan actividades económicas- son catalogadas como deudores tributarios, ello al realizar en su vida diaria hechos generadores a partir de los cuales se les atribuye una obligación tributaria.

Al incumplimiento de la obligación tributaria, en el cual concurren determinadas circunstancias de significativa gravedad, la ley penal tributaria, Decreto Legislativo N° 813, las identifica como delitos, ello porque estas conductas afectan al bien jurídico protegido, consistente en el proceso de recaudación de ingresos y de ulterior distribución de los mismos en el gasto público.

Bajo este escenario, el Artículo 189 del Título II, del Libro Cuarto del Código Tributario, regula la institución de regularización tributaria, la cual importa una causa de

exención de la acción penal y de condena, en virtud del cual, una persona que haya realizado un delito tributario no será pasible de un proceso penal y menos merecedor de una sanción penal, y esto ocurre cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria realizó el pago de la totalidad de la deuda tributaria o en su caso la devolución de reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente como consecuencia de su conducta ilícita.

Asimismo, la mencionada norma tributaria establece como condición para la aplicación de la regularización tributaria, que el pago de la deuda tributaria, que incluyen el tributo, intereses y multas, se realice antes del inicio de la investigación por el Ministerio Público o, ante su ausencia, antes del inicio del procedimiento de fiscalización sobre el tributo y periodo en que se habría realizado el ilícito penal tributario por el órgano administrador del tributo. Por lo tanto, la finalidad de la regularización tributaria es que el Estado perciba los tributos que fueron dejados de pagar oportunamente, para que cumpla sus objetivos respectivos y también de esa manera se contribuya a la erradicación del delito tributario.

La situación problemática que advertimos, consiste en que la regularización tributaria, que tiene por objeto que el Estado recupere la deuda tributaria impaga, no tiene una aplicación práctica en la realidad, esto es, que ante supuestos de deudas tributarias impagas, que por sus circunstancias particulares constituyan ilícitos tributarios, no se viene invocando y aplicando esta causa de exención de la acción penal denominada también doctrinariamente como excusa absolutoria, y con ello perjudicando el erario nacional; ello obedece a que la estructura normativa de esta institución jurídica no es la adecuada. En primer lugar, debido a que dentro del supuesto de hecho del artículo 189 del Código Tributario no se contempla el pago de la deuda tributaria realizado -ya sea en una sola armada o como consecuencia del acogimiento a mecanismos de fraccionamiento autorizado por la propia Administración Tributaria, en aplicación del Artículo. 36 del Código Tributario- cuando ya se inició la investigación por parte del Ministerio Público. En segundo lugar, y como consecuencia de lo primero, no se establece cuál es la consecuencia, en orden a la sanción penal, cuando se realiza el pago de la deuda tributaria

una vez ya iniciada la investigación por el órgano persecutor del delito. En tercer lugar, y que hace evidente tal falencia, es que no existe ningún otro articulado en el Código Tributario, ni en la Ley Penal Tributaria, menos en el Código Procesal Penal que contemple la antes mencionada circunstancia.

Por tanto, este vacío normativo no contemplado por la institución de la regularización tributaria debe ser íntegra y adecuadamente legislado, verificándose además que en la actualidad no existe ninguna propuesta legislativa que busque superar tal deficiencia normativa, ya que de no promover una mejora normativa (y si nos limitásemos a la aplicación de la regularización tributaria tal cual esta legislada) tendríamos únicamente una norma simbólica, perjudicando con ello la política criminal que inspiró su vigencia y también escenarios de vulneración del principio de proporcionalidad, cuando el pago de la deuda tributaria se efectuó una vez ya iniciada la investigación penal por parte del Ministerio Público, supuesto de hecho no regulado actualmente por la regularización tributaria. Por tanto, de presentarse esta circunstancia fáctica, según la regulación normativa actual, no podría aplicarse la regularización tributaria, menos podría invocarse como una circunstancia atenuante privilegiada para la determinación de la pena, ya que únicamente constituiría una circunstancia atenuante genérica, contemplada en el literal F del inciso 1 del artículo 46 del Código Penal, esto dentro de los criterios de determinación e individualización de la pena, cuyo efecto en relación a la determinación de la pena no es significativo ya que no permite una reducción de la pena por debajo del mínimo legal conminado, y más aún no guarda, como se indicó, un criterio de proporcionalidad cuando se produce el pago de la deuda tributaria antes de las investigaciones ya sea fiscal o en su caso administrativa, la cual tiene como efecto, hacer que la conducta típica, antijurídica y culpable, no merezca sanción penal.

Es así que se hace necesario que con esta investigación se compruebe, si los deudores tributarios instan esta causa de exención de la acción penal o excusa absolutoria ante la Superintendencia Nacional De Administración Tributaria o si, en su caso, alegan erradamente la regularización tributaria, en mérito al pago de la deuda tributaria realizada en un acto o en virtud del acogimiento a mecanismos de fraccionamiento de pago que

permite la administración tributaria, una vez ya iniciada la investigación por el defensor de la legalidad. A partir de ello, se pretende realizar una propuesta legislativa que reestructure la institución de la regularización tributaria, todo esto con la finalidad de que la política criminal que promovió su reconocimiento legislativo se cumpla.

1.2. FORMULACION DEL PROBLEMA

A.- PROBLEMA GENERAL

¿Cómo se puede conseguir que la regularización tributaria actual cumpla con la finalidad de la política fiscal del Estado, de lograr el pago total de la deuda por parte de los deudores tributarios, evitando la represión penal o, en su caso, aplicando un derecho penal mínimo o de última ratio?

B.- PROBLEMAS ESPECIFICOS

- 1) ¿Cuál es la política criminal del Estado Peruano sobre la regularización tributaria?
- 2) ¿Cuáles son los requisitos para la aplicación de la regularización tributaria en el Ordenamiento Penal Peruano?
- 3) ¿Cuál es el efecto jurídico penal de la regularización tributaria en el ordenamiento legal peruano?
- 4) ¿En qué medida la regularización tributaria es invocada por los deudores tributarios ante la Superintendencia Nacional De Aduanas y de Administración Tributaria, para la no promoción de procesos penales, por delitos tributarios, en su contra?
- 5) ¿Cuál es la consecuencia legal del pago de la deuda tributaria, realizado cuando ya se inició el proceso penal?

- 6) ¿Cuál es la estructura típica de la regularización tributaria, como excusa absoluta, en el derecho penal tributario comparado?

1.3. JUSTIFICACION DE LA INVESTIGACION

La justificación de la presente investigación tiene una importancia singular porque trata de un problema sustancial en la administración estatal. En efecto, los impuestos que recauda el Estado, lo hace en función del bienestar de la comunidad y como tal su buena y acertada política en esta tarea redundará, sin duda, en un buen manejo de la cosa pública. De esta manera el estudio se justifica en los siguientes aspectos:

A.- Conveniencia científica. - La presente investigación es conveniente para el sistema penal, porque se efectuará un análisis del estado actual de la doctrina y la jurisprudencia referida a los delitos tributarios, incidiendo en su vinculación con el pago de la deuda tributaria realizada por el sujeto activo del delito. El estudio pretende generar discusión a fin de promover las propuestas legislativas que generen un cambio en la actual legislación.

B.- Relevancia Social o contemporánea. - La relevancia social del presente trabajo académico se traduce en los beneficios que pueden obtener las personas que en calidad de imputadas estén inmersas en un proceso penal por delito tributario. La legislación penal tributaria puede ser mejorada en cuanto las propuestas contribuyan a un adecuado desarrollo y realización de la justicia en relación a la parte imputada que sufre las consecuencias del control penal.

C.- Implicaciones prácticas. - El presente tema de investigación es importante porque las propuestas pueden permitir la modificación de la ley penal tributaria y el código tributario en lo atinente a la regularización tributaria a los fines de lograr una justicia acorde con los principios fundamentales que informan el proceso penal; última ratio, subsidiariedad, proporcionalidad.

D.- Viabilidad del Estudio. - La factibilidad del presente trabajo de investigación tiene buena proyección considerando que el autor es abogado defensor en el ejercicio libre de la profesión y por este hecho tiene conocimiento de la problemática planteada, circunstancia que también enriquece la investigación.

La ejecución del trabajo de investigación no requiere de mucho presupuesto, los procesados por ilícitos penales tributarios que serán encuestados residen en la región de Cusco. La información documental se recabará de bibliografía actualizada, internet y de la entidad recaudadora.

1.4 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION

A.- OBJETIVO GENERAL

Determinar cómo se puede conseguir que la regularización tributaria actual cumpla con la finalidad de la política fiscal del Estado, de lograr el pago total de la deuda por parte de los deudores tributarios, sin recurrir a la represión penal o, en su caso, aplicando un derecho penal mínimo o de última ratio

B.- OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 1) Describir cuál es la política criminal del Estado Peruano sobre la regularización tributaria.
- 2) Identificar cuáles son los requisitos para la aplicación de la regularización tributaria en el Ordenamiento Penal Peruano.
- 3) Precisar cuál es el efecto jurídico penal de la regularización tributaria en el ordenamiento legal peruano.
- 4) Determinar en qué medida la regularización tributaria es invocada por los deudores

tributarios ante la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para la no promoción de procesos penales, por delitos tributarios, en su contra.

- 5) Determinar cuál es la consecuencia legal del pago de la deuda tributaria, realizado cuando ya se inició el proceso penal.
- 6) Determinar cuál es la estructura típica de la regularización tributaria, como excusa absolutoria, en el derecho penal tributario comparado.

CAPÍTULO II

2. MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL

2.1 BASES TEÓRICAS

2.1.1.- CUESTIONES GENERALES EN TORNO A LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO Y EL DERECHO PENAL ECONÓMICO

2.1.1.1 LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO Y EL DERECHO PENAL ECONÓMICO

Resulta imprescindible, tomar como punto de partida el sistema económico que recoge y consagra la Constitución Política Del Estado, ya que en, primer lugar, éste constituye el marco jurídico dentro del cual se desenvuelve la actividad económica, y, por otra parte, del mismo se extraerá el ámbito de protección del derecho penal económico.

Para Ariño Ortiz “Se entiende por constitución económica (o modelo económico de la constitución) el conjunto de principios, criterios, valores y reglas fundamentales que presiden la vida económica-social de un país, según un orden que se encuentra reconocido por la constitución. Este orden económico constitucional no es una pieza aislada, sino un elemento más dentro de la estructura básica de la ley fundamental¹”.

Se reconocen hasta tres posibles sistemas de organización social y económica, el primero, denominado liberal que se caracteriza por una económica de mercado, donde se reconoce la libertad y soberanía del consumidor, la libre competencia, la libertad empresarial, la propiedad privada de los medios de producción, en segundo lugar la socialista donde prima el sistema de planificación estatal o de económica planificada, en donde los precios de los

¹ARIÑO ORTIZ, Gaspar. Principios De Derecho Público Económico (Modelo De Estado, Gestión Pública, Regulación Económica), Tomo I, 1ra Edición, Granada, Comares, S. I, 2004, pág. 123

bienes están previamente establecidos en igual medida las remuneraciones, se reconoce la propiedad colectiva de los medios de producción y finalmente modelos eclécticos y/o intermedios denominados sistemas de económica mixta y economía social de mercado en los cuales se toman en cuenta y entremezclan los dos primeros modelos.

“Así, si el sistema económico de un Estado responde a la idea de una economía planificada, será posible que se destine al derecho penal una función de protección reforzada de intereses como la planificación, el abastecimiento o el sistema de fijación de precios. Por el contrario, si el sistema económico asumido por la Constitución es el de una economía de mercado, los intereses merecedores de protección jurídico-penal serán, por ejemplo, la libre competencia, el sistema crediticio, el funcionamiento bursátil, así como, complementariamente, algunas pocas áreas en las que existen intervención estatal -por ello éstas pueden aparecer en cualquier tipo de economía, tanto en una regulada como en una de mercado-, como el sistema de subvenciones y el sistema tributario, entre otras modalidades de regulación excepcional de la economía”²

El régimen económico de nuestro país, reconocido por el artículo 53 de la Constitución Política del Estado es el de una economía social de mercado, refiriéndose textualmente “*la iniciativa privada es libre, se ejerce en una economía social de mercado, bajo este régimen, el Estado orienta el desarrollo del país, y actúa principalmente en las áreas de promoción de empleo, salud, educación, seguridad, servicios públicos e infraestructura*”, a partir de lo cual Chaname Orbe afirma “la vida del Estado en base al actual modelo de economía social de mercado de la Constitución Peruana, se ha forjado de una combinación adecuada que proviene de la búsqueda de un modelo concreto que pueda ser aplicado directamente en la dinámica práctica y que otorgue garantías tanto a la empresa privada como a la sociedad en sí”³.

Conforme se advierte, el precedente reconocimiento constitucional tiene una injerencia directa en el derecho penal económico que viene a ser una regulación de orden legal y cuyo

²ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos tributarios y aduaneros. 1ra Edición, Lima, UbiLex Asesores, 2015, pág. 33

³ CHANAME ORBE, Raul, Constitución Comentada, Tomo I, Lima. Adrus, Sexta edición, 2011, pag.511

desarrollo legislativo se encuentra sujeto a nuestro marco constitucional.

Igualmente para Chaname Orbe “Dadas las necesidades de financiación de las funciones del Estado, que no se agotan en la función protectora y represora pues, por lo visto, se expanden a la distributiva y promocional, aquél debe transitar el delicado equilibrio entre la necesidad de recaudar lo suficiente para financiar su intervención en la economía global y la otra de lograr la aceptación de los contribuyentes a fin de evitar la resistencia fiscal fundada en el excesivo incremento de la presión tributaria. Para ello debe añadirse otra limitación a la expansión recaudadora del Estado la cual viene dada por los preceptos jurídicos que establecen principios constitucionales que delimitan el ejercicio de la potestad tributaria. Si bien el Estado tiene un amplio poder para establecer tributos, el mismo está acotado por razones tanto económicas cuanto jurídicas. Las primeras, por los efectos de la excesiva presión tributaria sobre los contribuyentes, la segunda, por los derechos que los ciudadanos tienen garantizados por la Constitución”⁴

“La legislación penal en materia económica ha evolucionado según como cada sociedad ha ido conformando su economía, así como que, con el reconocimiento de la existencia de un sistema económico, los tipos penales dejaron de circunscribir la reacción punitiva a las lesiones patrimoniales individualizadas para tipificar también ciertas conductas de abuso de las estructuras generales de la economía, respectivamente.”⁵

El derecho penal económico, en igual sentido goza del carácter de ser *última ratio*, que supone que solo intervendrá en tanto y cuanto los demás mecanismos de control formal hayan fracasado respecto de la conducta del agente económico.

La potestad tributaria contemplada en el artículo 74 de la Constitución Política del Estado, consagra el poder y atribución del Estado para crear tributos, empero teniendo como contrapartida el respeto del principio de la reserva de la ley, el de la igualdad y de los derechos fundamentales de la persona, como también el carácter no confiscatorio del tributo, bajo este

⁴SOLER, Osvaldo Hector, Tratado De Derecho Tributario. 4a Edición, Buenos Aires, La Ley, 2011, Pág. 154

⁵GARCIA CAVERO, Percy, Derecho Penal Económico Parte General, 3ra Edición, lima, Jurista Editores, 2014, Pág.48

marco, García Vizcaíno precisa “El derecho constitucional tributario es el conjunto de normas y principios que delimitan las competencias tributarias de los distintos niveles de gobierno y la regulación del poder tributario frente a los ciudadanos. Por ende, incluye las limitaciones constitucionales de ese poder”⁶

2.1.1.2.- DERECHO PENAL ECONÓMICO

Sobre el derecho penal económico la doctrina es prolija por lo que para fines de este trabajo de investigación nos remitiremos a los siguientes autores:

Alpaca Pérez precisa, “es una parcela del derecho penal que se caracteriza esencialmente por concentrar su atención en los aspectos económicos de las conductas y en los resultados jurídico-penalmente relevantes que éstas producen, es en ese sentido en que es posible entender la clásica definición propuesta por la doctrina jurídico-penal: el derecho penal económico es el conjunto de normas jurídico-penales que protegen el orden económico”⁷

Para Peña Cabrera, “Si bien, se pueden advertir características comunes en la persona del autor, en mérito al estatus que ocupa en los estratos socio-económicos de la sociedad, lo que define la materialidad del injusto es su lesividad para con un bien jurídico -digno y merecedor de tutela penal-, nos referimos al orden económico que puede ser perturbado cuando se cometen las conductas, que al respecto se aglutinan en la codificación punitiva”⁸; también señala, “El objeto de tutela en estos delitos es el orden económico, entendido como la regulación jurídica de la participación estatal en la economía, protegiéndose la funcionalidad de los agentes económicos de acuerdo a las leyes del mercado que el Estado a

⁶GARCIA VIZCAINO, 1999, pag.219, citado por BALDO KRESALJA/CESAR OCHOA, Derecho Constitucional Económico, 1ra edición, lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica Del Perú, 2009, pág. 635

⁷ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p. 36.

⁸PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Tomo VII, 1ra Edición, Lima, Indemsa, 2014, Pág. 31.

través de la legislación positiva regula, o como actividad intervencionista y reguladora del Estado en economía.”⁹

Ventura Gonzales sostiene, “el delito económico y partiendo de una concepción dogmática, es un acto típico, antijurídico, imputable, culpable y punible (como lo es dentro del derecho penal común), que presenta específicamente dos características fundamentales vinculadas al bien jurídico tutelado y al sujeto pasivo. En cuanto al bien jurídico tutelado es necesario destacar que se trata de un bien jurídico supra individual (social) concretado en el orden público económico, vale decir, en la economía nacional. En cuanto al sujeto pasivo, este se caracteriza por ser personalmente indeterminado, o si es determinable, afecta a un gran número de personas constituyendo un verdadero problema de tipo general. Por ejemplo, en la evasión impositiva el bien jurídico tutelado es la hacienda pública y el sujeto pasivo es personalmente indeterminado. En efecto, con el impuesto el Estado recauda los medios necesarios para cumplir sus funciones específicas (seguridad interna, seguridad externa, educación, justicia, salud). La evasión afecta esa recaudación y el Estado no puede cumplir adecuadamente esas funciones, perjudicando a la población en general y al bien común”¹⁰.

Precisa Tiedemann, “la mayor parte del derecho penal económico es accesoria, es decir, depende de regulaciones extrapenales (del derecho económico, etc.). Los mandatos y las prohibiciones se encuentran en normas de conductas extrapenales, separadas de las conminaciones penales. Esta cuestión se evidencia con frecuencia en la técnica legislativa”¹¹. Agrega “Dado que tanto las normas remitentes como las de complemento se refieren solo a mandatos y prohibiciones, solo a través de la interpretación se averigua cómo encajan entre si ambas normas y cómo reza el tipo penal. El operador jurídico debe por ello en cada caso “ leer conjuntamente” ambas normas, con el fin de conformar el “tipo de lo injusto” que, en consecuencia, no es (completamente) idéntico al tipo descrito en el precepto”¹². Señala

⁹Ibíd.,P. 33

¹⁰VENTURA GONZALES, *Nociones Generales Sobre Derecho Penal Económico*, 1ra Edición, Mendoza, Ediciones Jurídicas Suyo, 1998, pág. 25.

¹¹KLAUS TIEDEMANN, *Mult. Manual De Derecho Penal Económico Parte General Y Especial*, 2da Edición, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2010, pág. 35.

¹² Ibíd., p. 214.

además, “Cuando el tipo penal se conforma de forma accesoria, esto es, cuando de forma expresa o tácita guarda relación con preceptos extrapenales, resulta válida la máxima a tenor de la cual la interpretación de la norma penal no puede llegar a resultados que vayan más allá de la interpretación existente en la regulación civil o administrativa”.¹³

Con lo anotado, y coincidiendo con la doctrina mayoritaria, podemos sostener que el derecho penal económico, es una rama del ordenamiento jurídico que tiene por objeto de protección o como bien jurídico protegido, el orden económico, es así que al ser el núcleo duro u objeto de protección de esta rama del sistema normativo, el orden económico, este debe entenderse como el normal funcionamiento económico dentro de la sociedad o, en su caso, de la normal y permitida intervención, en el plano económico del Estado en la sociedad, todo esto siempre dentro del modelo económico reconocido por la Constitución Política del Estado, a cuya vulneración y/o desacatamiento justamente interviene el derecho penal económico como mecanismo de última ratio, siendo también, predominante en esta rama del derecho penal, su regulación a través de las leyes penales en blanco, en virtud de las cuales, para realizar una debida interpretación y aplicación, deviene en imprescindible recurrir a normas de contenido extra penal, como lo es la tributaria y administrativa.

2.1.1.3.-LEGITIMIDAD DEL DERECHO PENAL ECONÓMICO

Con lo precedente, queda claro que el derecho penal económico, tiene un reconocimiento en nuestra legislación positiva, empero en la doctrina autorizada existen posiciones encontradas sobre su legitimidad.

Sobre la posición favorable a su legitimidad tanto para García Cavero y Alpaca Pérez, “esta discusión se centra en torno a dos puntos: la necesidad de adaptar las estructuras de imputación penal a la realidad socioeconómica y la vigencia de los principios garantistas en esta específica forma de manifestación del derecho penal. En lo que respecta al primer aspecto, la complejidad que caracteriza a la criminalidad que se pretende combatir ha

¹³ Ibíd., p. 233.

conducido a importantes voces en la doctrina a afirmar que las herramientas propias del derecho penal nuclear resultarían ser inidóneas de cara al tratamiento del fenómeno delictivo a enfrentar. Es decir, emergen los cuestionamientos acerca de cómo afrontar un tipo de delincuencia que desafía las estructuras jurídicas y las categorías dogmáticas creadas a partir de la comprensión de criminalidad común. En ese sentido, sobre los delitos económicos se pretende construir renovados principios generales de imputación y nuevas estructuras dogmáticas. Esta circunstancia, como puede preverse, alude específicamente a las concretas características de la criminalidad a la que pretende hacer frente el derecho penal económico, denominada usualmente como criminalidad económica o delincuencia económica y caracterizada por poseer una serie de factores que hacen posible individualizarla y diferenciarla de otros tipos de criminalidad (especialmente, de aquella que el derecho penal clásico o nuclear se ha encargado de combatir). Este tipo de criminalidad (la criminalidad económica) es manifiestamente distante a la de carácter tradicional, en la que resulta fácil identificar al sujeto individual que, a través de una acción determinada, lesiona un bien jurídico de una víctima concreta. Por el contrario, la delincuencia económica se caracteriza por poseer modelos de actuación radicalmente distintos, conforme a las características propias del actual sistema económico: utilización de personas jurídicas para la comisión de delitos, división de trabajo y reparto de funciones en el contexto empresarial, amplitud de intereses susceptibles de protección (en los que resulta difícil visualizar a una víctima específica) ante este escenario, si la intervención jurídico-penal procura ser eficaz en la práctica, se debe discutir seriamente acerca de los mecanismos dogmáticos orientados a fundamentar la imputación penal, sus limitaciones, sus alcances y su conformidad a las características propias de la realidad económica en los que pretenden ser desplegados.”¹⁴

Asimismo, “la razón fundamental que explica el relajamiento de las garantías penales en este ámbito jurídico particular es el carácter prioritario de las necesidades innegables de prevención en el terreno económico. De lo que se trata es de potenciar al máximo la función de prevención general de la regulación penal económica”¹⁵. “El derecho penal económico

¹⁴ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p. 53.

¹⁵GARCIA CAVERO, Percy. Derecho Penal Económico Parte General, 3ra Edición, Lima, Jurista Editores, 2014, pág. 71.

moderno se encuentra todavía en una etapa de incriminación y es por eso que se siente la falta de una vigencia plena de los mismos principios garantistas del derecho penal común. En cualquier caso, es necesario ofrecer también en el derecho penal económico las garantías propias de un estado de derecho, pero para ello resulta imprescindible tener en cuenta las propias características del sector y no proceder a una simple importación de conceptos”.¹⁶

Por el contrario, La posición doctrinaria que afirma la falta de legitimidad del derecho penal económico, viene representada por la escuela de Frankfurt que según Hassemer afirma, “que el derecho penal económico carece de legitimidad pues no protege a ningún bien jurídico específico; en ese sentido, el derecho penal debe reducirse a un derecho penal nuclear, en el que los bienes jurídicos sobre los cuales exista una intervención jurídico-penal deben ser aquellos caracterizados por su determinabilidad, su medibilidad empírica y su aprehensibilidad. Siendo eso así, ingresarían dentro de la materia de protección del derecho penal únicamente los bienes jurídicos individuales (la vida, la integridad física, el patrimonio), mientras que otros bienes jurídicos de mayor alcance solo podrían legitimarse en la medida que se refieran a la protección de intereses individuales. Estos argumentos han conducido a verificar, en la escuela de Frankfurt, la defensa de una concepción personalista del bien jurídico, en la que se busca la protección, a través del derecho penal de los intereses individuales”¹⁷

Para Alpaca Pérez, “Desde una perspectiva teleológico/funcional del derecho penal, en la medida que el derecho penal económico esté orientado racionalmente a la prevención de la realización de delitos económicos y respete los principios garantistas de un estado de derecho, entonces se podrá afirmar la legitimidad de aquella específica manifestación del derecho penal¹⁸, en igual sentido se precisa que el derecho penal económico se legitimaría en la medida que con esta legislación penal específica se pueda enfrentar eficazmente a la delincuencia económica”¹⁹

¹⁶Ibíd. , p. 72.

¹⁷ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p.57.

¹⁸ Ibíd., p. 59.

¹⁹Ibíd., p. 58.

Sobre la legitimidad del derecho penal económico, se hace palmario con el constante desarrollo tecnológico y la evolución de la sociedad en la que nos toca vivir, que cada vez más y en mayor medida se vienen gestando y acometiéndose nuevas formas de delincuencia, que afectan ya no solo a bienes jurídicos particulares, sino, ahora también a intereses jurídicos relevantes de carácter colectivo; afectaciones éstas, dentro de las cuales se encuentra el orden económico, por tanto, de verificarse que hayan conductas que lesionen de forma significativa tal bien jurídico, y que no hayan podido ser mitigadas por otras ramas del derecho menos lesivas, es ahí donde cobra vigencia la legitimidad que se reclama al derecho penal económico.

2.1.1.4.- DEL BIEN JURÍDICO EN EL DERECHO PENAL ECONÓMICO

Como aproximación, “entender a un determinado interés social como susceptible de protección jurídico penal -esto es, entenderlo como un bien jurídico penalmente relevante-supone admitir su trascendencia constitucional”²⁰, así sobre el interés jurídico de relevancia protegido por el derecho penal económico, la doctrina sostiene:

Para García Caveró, “*El bien jurídico penalmente protegido es la vigencia de las expectativas normativas de conducta esenciales en el sistema económico, radicando su carácter esencial en su necesidad para garantizar el desarrollo personal de los agentes económicos*”²¹

Alejando Dumay Peña sostiene, “en el derecho penal económico el bien jurídico tutelado está integrado por intereses económicos de naturaleza social”²²

Klaus Tiedemann, señala, “Los bienes jurídicos del derecho penal económico son generalmente supraindividuales (sociales) o protegen instituciones de la vida económica”.²³

²⁰Ibid., p. 67.

²¹GARCIA CAVERO, Percy. Derecho Penal Económico Parte General, Op Cit., p. 153.

²²DUMAY PEÑA, Alejandro. Derecho penal económico, la ley, tomo 141, pág. 1065. Citado por, VENTURA GONZALES, Nociones Generales Sobre Derecho Penal Económico, Op Cit., pág. 30.

²³KLAUS TIEDEMANN, Mult. Manual De Derecho Penal Económico Parte General Y Especial, Op Cit., pág. 215

Por su parte, Grabivker, manifiesta, “El bien jurídico tutelado por el derecho penal económico consistiría en el denominado orden económico, constituido por bienes jurídicos supraindividuales propios de la economía social de mercado. Al aludirse al calificativo social se está haciendo referencia al valor solidaridad, como contrapuesto al individualismo a ultranza (en especial, en materia económica y social); es decir, se considera fuertemente la idea de prevalencia del bienestar general”.²⁴

Bajo lo precedente, “se reconoce pacíficamente en doctrina que el bien jurídico protegido por el derecho penal viene conformado por el orden económico, con el cual, el derecho penal económico sería la rama del ordenamiento jurídico penal destinada a la protección del orden económico. En este punto es donde el consenso termina. De cara a llenar de contenido el bien jurídico orden económico se reconocen dos grandes sectores en la doctrina jurídico-penal económica. Un primer sector entiende el orden económico desde una perspectiva estricta o restringida (concepto restringido de derecho penal económico). Un segundo sector entiende el orden económico desde una perspectiva amplia (concepto amplio de derecho español económico)”²⁵.

Según, Bajo Fernández, Miguel y Bacigalupo, Silvina, sobre “la propuesta restrictiva, el derecho penal económico es el “conjunto de normas jurídico-penales que protegen el orden económico entendido como regulación jurídica del intervencionismo estatal en la economía”²⁶; por otro lado, “el concepto amplio de derecho penal económico, considera que la idea de orden económico abarca todos los instrumentos de la vida económica. El derecho penal económico no solo protege el derecho del Estado de dirigir la economía, sino que comprende la regulación de la producción, fabricación y distribución de bienes económicos”²⁷.

²⁴GRABIVKER, Marcos A., El Reproche Penal De Los Delitos Fiscales Y Previsionales, en Derecho Penal Tributario. ALTAMIRANO Alejandro C. y RUBINSKA Ramiro M. (coordinadores), Tomo I, 1ra Edición, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, pag. 22.

²⁵CARO CORIA, Dino Carlos y REYNA ALFARO, Luis Miguel, Derecho Penal Económico Parte General, Tomo I, 1ra Edición, Lima, Jurista Editores, 2016, pág. 48.

²⁶Ibíd., p. 49.

²⁷Ibíd., p. 50

Adicionalmente, “sobre el bien jurídico en el derecho penal económico existen dos concepciones doctrinarias; la primera, la monista-personal de bien jurídico- o teoría personal de bien jurídico, desarrollada por la escuela de Frankfurt, la cual critica la adopción de los bienes jurídicos colectivos. Aquella concepción se orienta, principalmente, a legitimar el derecho penal sobre la base de la protección de intereses poseedores de un referente individual o de bienes personales esenciales, señalando que solo debe entenderse como bien jurídico un interés humano necesitado de protección jurídico-penal”²⁸. Por otro lado, “sobre El criterio favorable al reconocimiento del bien jurídico colectivo se sostiene que, existen intereses de contenido comunitario, cuyo ataque afecta ”más a la comunidad como tal, al sistema social que constituye la agrupación de varias personas individuales, y supone un cierto orden social estatal”²⁹, en esta misma línea Alpaca Pérez refiere que, “La fundamentación material del bien jurídico colectivo se logra establecer a partir de la concreción de dos funciones esenciales que debe cumplir el bien jurídico colectivo: la de protección de otros bienes jurídicos que forman parte de la *ratio legis* de la protección del bien jurídico colectivo; y la de favorecimiento a la participación de los individuos en el sistema, elementos que finalmente dotan al bien jurídico de sustantividad propia; Respecto a la primera función, es determinante entender que el hecho de aceptar que los bienes jurídicos colectivos desempeñan una función de protección de otros bienes jurídicos (que pueden ser bienes jurídicos individuales) no significa que no sean autónomos con respecto a ellos, es decir, no implica que carezcan de sustantividad propia. Los bienes jurídicos individuales no forman parte del concepto ni de la estructura de los bienes jurídicos colectivos, así como, tampoco éstos forman parte del concepto ni de estructura de aquéllos, sino que quedan relegados al ámbito de la *ratio legis* de la protección penal de los bienes jurídicos colectivos. En ese sentido, aquí se propone una protección autónoma del bien jurídico colectivo, desvinculada de los efectos sobre los bienes jurídicos individuales- los que podrán formar parte de la *ratio legis* de la protección del bien jurídico colectivos-, quedando excluidos del tipo que pretenda proteger el bien jurídico colectivo de manera autónoma. Por otro lado, con respecto a la segunda función, es preciso admitir que los individuos no solo se obligan a

²⁸ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p 73.

²⁹MUÑOS CONDE, Francisco y GARCIA ARAN, Mercedes. Derecho Penal, Parte General, Tirant To Blanch, Valencia, 1993 Pág. 56. citado por CARO CORIA, Dino Carlos y REYNA ALFARO, Luis Miguel, Derecho Penal Económico Parte General, Tomo I, Op Cit., pág. 293.

respetar los intereses de otros afines (bienes jurídicos individuales) para que estos, a su vez, respeten los de aquellos, sino que se ven obligados a participar en el sistema social que han creado, para que éste funcione y se desarrolle. En ese sentido, el derecho no solo debe garantizar a los individuos la indemnidad de los bienes que constituyen el sustrato del valor común que es protegido por el derecho (función negativa de contención de riesgos), convirtiéndose así ese valor común en un bien jurídico individual, sino también que tales bienes sean utilizados de modo pleno, lo que implica poder participar en el sistema social sin ponerlos en peligro y sin tener que tomar medidas de autoprotección (función positiva de creación y configuración de espacios para los ciudadanos)”³⁰.

Sobre el bien jurídico protegido por el derecho penal económico, sostenemos que está constituido por el orden económico, entendido éste desde una perspectiva amplia, como aquel cuyo ámbito de protección abarca las relaciones económicas de las personas que integran la sociedad, así como también, y no únicamente, de la intervención del Estado en la actividad económica de la sociedad, bien jurídico éste que es de naturaleza colectiva. Como vemos esta definición es congruente con el modelo de economía social de mercado consagrado por la Constitución Política del Estado de 1993, a partir de cual tiene concreción práctica y reconocimiento dicho bien jurídico.

2.1.1.5.- DERECHO PENAL ECONÓMICO Y DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR

El Estado y su prerrogativa de sanción denominada *Ius Puniendi*, detenta dos expresiones en el ordenamiento jurídico, por un lado el derecho penal, dentro del cual tenemos al derecho penal económico como paso previo al tratamiento del derecho penal tributario del cual es parte, empero esta circunstancia, hace necesaria la mención al derecho administrativo sancionador como su segunda expresión, tanto más que existe una estrecha relación entre ambas, en el marco de la regulación administrativa y penal de las conductas que afectan el orden legal tributario, del cual emergen las sanciones administrativas y también las penales, y justamente para explicar la relación existente entre el derecho penal y el derecho

³⁰ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p 81.

administrativo sancionador la doctrina autorizada, asume dos corrientes doctrinarias, esto es la de orden cuantitativo y la cualitativa.

a) Teoría Cualitativa o Diferenciadora

Si bien, ambas ramas del derecho pueden incluso coincidir en supuestos de hechos, la diferencia entre ambas se materializa en primer lugar en los fines que persiguen, así se tendrá que la sanción penal busca la prevención, protección y resocialización, en tanto que en sede administrativa la sanción es de naturaleza represiva, en segundo lugar el objeto de protección en el derecho penal son los bienes jurídicos en tanto en el derecho administrativo se procura proteger el bien estatal, y en tercer lugar el criterio de imputación o tipo de responsabilidad que se requiere para imponer una sanción administrativa es el de la responsabilidad meramente objetiva, la cual en el ámbito penal esta proscrita, ya que se requiere que el agente haya obrado de forma dolosa o en su caso culposamente para que sea pasible de sanción.

García Cavero, señala, “Sobre la base de esta distinción puede encontrarse, a nuestro entender la distinción cualitativa entre el derecho penal económico y el derecho administrativo sancionador: la pena se dirige a la persona en cuanto ser inteligente al que trata como ser racional, dándole a su comportamiento delictivo una pretensión de validez y asignándole a la pena la función de negar tal validez; por el contrario, la sanción administrativa se dirige al infractor como ser sensible al que procura orientar por medio de estímulos externos negativos (como las multas) a actuar correctamente en determinado sector social. La idea precedente explica razonablemente las sustanciales diferencias entre el derecho penal económico y el derecho administrativo sancionador. Así, en el primero no es posible prescindir del principio de culpabilidad, pues el imputado es tratado como un ser trascendente al que se le imputa un hecho como propio; mientras en el segundo la situación es distinta, ya que el infractor es considerado un ser sensible al que hay que estimular para que no vuelva hacer lo que hizo o para que los demás tampoco lo hagan. Por otro lado, la imputación penal se sustenta ineludiblemente en un injusto propio, lo que no sucede con la regulación administrativa, la que tiene la vista puesta en el funcionamiento global del sector

regulado, lo que le hace admitir criterios objetivos de imputación de responsabilidad, sustentados más en la lógica de una distribución eficiente de los riesgos del sector regulado. La impronta cognitiva del derecho administrativo sancionador se deja ver claramente en otros mecanismos administrativos de reacción, tales como el decomiso de objetos peligrosos o el cierre de establecimientos, en donde se no se reacciona frente a conductas sino frente a situación peligrosas”³¹. Así también, Tiedemann manifiesta, “en cuanto a la división en hechos punibles e infracciones administrativas salta a la vista que el criterio de la división es la forma de culpabilidad con que se lleva a cabo la comisión: la reducción imprudente de impuestos, por imprudencia grave es una infracción administrativa, y para su sanción es competente la administración tributaria”.³²

b) Teoría Cuantitativa o Unitaria

Esta teoría, se basa en que tanto el derecho penal como el derecho administrativo sancionador protegen los mismos bienes jurídicos y que su diferencia únicamente obedece al mayor o menor grado de afectación que realicen las personas sobre estos, siendo reconocidas y delimitadas sus ámbitos de acción y sanción normativa por el legislador, es así que a una menor afectación intervendrá el derecho administrativo sancionador y en caso medie una puesta en peligro significativa del bien jurídico protegido o afectación relevante del mismo se aplica el derecho penal como mecanismo formal de control social de ultima ratio, en ese sentido en doctrina se señala:

Para Alpaca Pérez, “la infracción penal y la infracción administrativa son esencial, material y sustancialmente idénticas. Dado que considero correcto entender que tanto el delito como la infracción administrativa son manifestaciones de la potestad punitiva del Estado, ambas están orientadas a la protección de bienes jurídicos”.³³

³¹GARCIA CAVERO, Percy. Derecho Penal Económico Parte General, Op Cit., p. 141.

³²KLAUS TIEDEMANN, Mult. Manual De Derecho Penal Económico Parte General Y Especial, Op Cit., pág. 266

³³ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p.110.

Cabrera Freyre sostiene, “Fijar la delimitación entre delito y la infracción administrativa, importa remitirnos a criterios cuantitativos, en lo que respecta a la gravedad del ataque normativo, suponiendo que ambas esferas de la juridicidad tienden de forma convergente, a tutelar bienes jurídicos, pero desde distintos ángulos. Mientras el derecho penal, se encamina a tutelar el interés jurídico, reprimiendo las conductas de mayor gravedad, esto es, cuando se manifiesta una grave perturbación al normal funcionamiento de la administración, en cuanto a las prestaciones públicas que ha de prestar a la población, el derecho administrativo sancionador, se dirige a tutelar este mismo interés, pero desde criterios de optimización y cabal ejecución de los objetivos trazados por los diversos estamentos de la administración”.³⁴

Por su parte García Cavero señala, “La flexibilidad de los criterios de imputación en los delitos económicos y cierto relajamiento de las garantías jurídico-penales tradicionales, han producido un acercamiento innegable entre la legislación penal económica y la normativa administrativa sancionatoria de los sectores económicos que hace especialmente difícil su delimitación. Esta situación se complica aún más por la tesis dominante del criterio cuantitativo de diferenciación, según el cual tanto el injusto penal como el administrativo lesionan bienes jurídicos, radicando la diferencia únicamente en la mayor gravedad de la lesión del bien jurídico protegido. Bajo estas consideraciones, no habría ninguna razón para realizar un tratamiento diferenciado de ambos ámbitos jurídicos, por lo que dentro del derecho penal económico podría incluirse la normativa administrativa sancionadora en materia económica”.³⁵

Según Tiedemann, “la delimitación entre el delito y contravención administrativa, debe tomar lugar desde una perspectiva de *lege lata*, pues es finalmente el legislador quien normativamente define dicha zona fronteriza”.³⁶

³⁴PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Tomo VII, Op Cit., Pág. 149

³⁵GARCIA CAVERO, Percy. Derecho Penal Económico Parte General, Op Cit., p. 135.

³⁶KLAUS TIEDEMANN, Mult. Derecho Penal Administrativo Y Estado De Derecho Pág. 60. Citado por PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Tomo VII, Op Cit., Pág. 149

La doctrina Argentina, representada por Oscar Díaz, afirma sobre el delito tributario que, “constituye un injusto agravado con relación al sistema sancionador administrativo; delito construido sobre un “plus” de desvalor, donde el carácter multidisciplinario del delito tributario lo encuadra dentro del derecho penal tributario.”³⁷En igual sentido, Para Soler, citando a García Belsunce, “no hay diferencia cualitativa u ontológica entre la contravención y el delito, existiendo, en cambio, solo una diferencia cuantitativa o de grado, dada por la importancia y naturaleza de la pena, agregando que esta última (la penal), en función precisamente de ese grado o importancia, será penal en el delito y administrativa en la contravención”³⁸. No obstante, no debemos pasar por alto que en la legislación argentina está reconocido positivamente el criterio de delimitación cuantitativo de tipo económico de las infracciones administrativas tributarias y los ilícitos tributarios propiamente dichos, situación que en el caso peruano no se da respecto de delitos tributarios pero si en lo concerniente a los delitos aduaneros, como es el caso del delito de contrabando en el cual como elemento objetivo del tipo se exige que el objeto del delito o mercadería tenga un valor superior a 4 unidades impositivas tributarias, ya que de no ser así, tal conducta es sancionada administrativamente

2.1.2 DERECHO TRIBUTARIO Y DERECHO PENAL TRIBUTARIO

2.1.2.1 DERECHO TRIBUTARIO

Para que el Estado cumpla con sus deberes necesariamente requiere de un presupuesto, es así que a partir de la potestad tributaria que detenta, crea de forma unilateral los tributos, a través del poder legislativo, o vía decretos legislativos por el poder ejecutivo, en caso de delegación de facultades. De esta forma el poder legislativo establece la política tributaria nacional no solo con la creación del tributo sino también con la prerrogativa de modificación, derogación o establecimiento de exoneraciones de los mismos, a partir del cual a diversas actividades económicas se les imputa una obligación tributaria, consagrándose así

³⁷ OSCAR DIAZ, Vicente, *Ilícitos Tributarios Perspectivas Jurídica Y Económica*, 1ra Edición, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2006, Pág. 113.

³⁸SOLER, Osvaldo Hector, *Tratado De Derecho Tributario*. Op Cit., Pág. 689

una relación jurídica tributaria donde el Estado, a través del órgano administrador del tributo goza de la atribución de fiscalización y sanción; precisando que este poder coactivo es necesario para garantizar el cumplimiento final del pago de la deuda tributaria.

Soler, sostiene sobre el derecho tributario, “es la recaudación de tributos, uno de los más importantes recursos del Estado, está regulada por normas que integran el denominado derecho tributario que, a su vez, constituye una parte del derecho financiero, entendido este como el conjunto de normas que se refieren a los gastos y recursos del Estado y la aplicación de éstos a aquéllos”.³⁹ y acota que “la ley fiscal se estructura sobre la base de dos preceptos: el primero es el hecho abstracto o supuesto de hecho, previsto en la norma que, de producirse concretamente da lugar al nacimiento de la obligación y el segundo, es aquel que establece los efectos jurídicos derivados en el caso de que se realice el hecho previsto en la ley. Al supuesto de hecho, también se le conoce con el nombre de hecho imponible”.⁴⁰

Así mismo, Soler citado por Peña Cabrera, señala que “la regulación de las consecuencias que la realización del hecho imponible produce entre el Estado y los sujetos obligados (relación jurídica tributaria) se conoce con la denominación de derecho tributario sustancial o material a cuyo lado hallamos al derecho tributario administrativo, subordinado al primero pero con características jurídicas propias que se ocupa de sistematizar la tarea de la administración tributaria del Estado en punto a la ejecución de la pretensión impositiva. Según dicha descripción, es que este mismo autor anota (...) desde el punto de vista de la investigación científica en cuanto de la acción pedagógica, el derecho tributario puede descomponerse básicamente, en un derecho material o sustancial, ligado a la relación jurídica tributaria y en un derecho formal o administrativo relacionado con todo aquello vinculado con la actuación administrativa de aplicación del tributo”.⁴¹

Por su parte, Peña Cabrera define al derecho tributario, “como aquella parcela del ordenamiento jurídico que se ocupa del área de la tributación, en cuanto a la imposición

³⁹ SOLER, Osvaldo Hector, Tratado De Derecho Tributario. Op Cit., Pág. 97.

⁴⁰Ibíd., Pág. 293.

⁴¹ SOLER, Osvaldo Hector, Derecho Tributario, pág. 66. citado por PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Tomo VII, Op Cit., Pág. 86.

pecuniaria que recaea sobre los ciudadanos, en base al poder que el Estado tiene sobre éstos, para imponerles ciertos gravámenes sobre toda fuente de riqueza, todo ello definido sobre la denominada obligación tributaria”.⁴²

Bajo lo anotado, podemos entender al derecho tributario como una rama del derecho público específicamente del derecho financiero, el cual tiene como objeto de estudio al tributo y las relaciones jurídicas tributarias que emerge de él, como consecuencia de la realización del hecho imponible por parte de los ciudadanos.

2.1.2.1.1 PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO

Sobre los principios que inspiran el derecho tributario el Tribunal Constitucional sostiene, “Los principios constitucionales son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74 de la Constitución”⁴³. En igual sentido Zambrano Torres citado por Peña Cabrera refiere, “Los principios jurídico tributarios se constituyen en fundamento y en límite de la potestad tributaria estatal; lo primero, al instituirse en el pórtico de valores, que justifican dicho poder, en el marco de un orden democrático de derecho y, lo segundo, al delimitar su manifestación regulativa, básicamente como mecanismos de interdicción a toda expresión de arbitrariedad pública, susceptible de afectar el contenido esencial de los derechos fundamentales. Por eso los principios tributarios son el límite del poder tributario del Estado, a fin de que no se vulnere los derechos de la persona, ni se colisione con otros sectores y potestades con las cuales se debe coexistir. Y estos derechos fundamentales están preferentemente, por ejemplo, en el derecho a la

⁴²PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Op Cit., Pág. 88.

⁴³ EXP N° 2689-2004-AA/TC, lima, III.- De Los Fundamentos Núm. 12.

propiedad privada y a la riqueza, por que como se sabe, los tributos son una afectación a la riqueza de las personas”.⁴⁴ En ese sentido los principios desarrollados por la doctrina son:

a) Principio de Reserva de la Ley

Este principio deviene en rector de la potestad tributaria y cuyo reconocimiento constitucional está contenido en el Artículo 74 de nuestra Carta Magna, en virtud del cual solo por ley se puede crear tributos, recayendo esta potestad en el poder legislativo, en virtud a la separación de poderes, como la forma de organización de nuestro Estado, reconocidos por los artículos 43 y 102 de la Constitución Política del Estado. Es preciso señalar que como una forma de relativización o flexibilización a este principio tenemos el supuesto de delegación de facultades que da pie a la emisión de decretos legislativos, no obstante ello, en este supuesto el poder ejecutivo no goza de una potestad tributaria plena y unilateral ya que siempre está bajo los controles; tales como el de contenido referido a la contrastación si el decreto legislativo está de acuerdo a la ley autoritativa, de apreciación que se circunscribe a examinar si el contenido del decreto legislativo está de acuerdo a los parámetros de la dirección política- tributaria del Poder Legislativo y finalmente el de evidencia que busca asegurar que el decreto legislativo no es incompatible o violatorio por el fondo o forma de la Constitución, controles estos precisados por el máximo intérprete de la Constitución en el Expediente N° 0042-2004-AI.

Baldo Kresalja/Cesar Ochoa precisan. “Es así que no hay tributo sin ley (artículo 74), pero igualmente sin ley no hay presupuesto (artículo 77); ni endeudamiento (artículo 78); ni créditos suplementarios, habilitaciones ni transferencias (artículo 80); ni moneda (artículo 83). En suma, en nuestro régimen constitucional sin ley no hay finanzas públicas”.⁴⁵

b) Principio de legalidad

⁴⁴ZAMBRANO TORRES, A.R. Los Principios Del Derecho Tributario, pág. 1 citado por PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Tomo VII, Op Cit., Pág.67.

⁴⁵BALDO KRESALJA/CESAR OCHOA, Derecho Constitucional Económico, Op Cit., p. 639.

El principio de legalidad, que inspira todo el ordenamiento jurídico, a partir de su reconocimiento en el literal a) del numeral 24 del artículo 2 de la Constitución Política del Estado, en el ámbito del derecho tributario podemos concebirlo como la subordinación y acatamiento tanto de los poderes del Estado como de los ciudadanos a la ley o norma tributaria; en ese sentido, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, remitiéndose al Tribunal Constitucional precisa, el principio de legalidad, en materia tributaria, parte del aforismo *nullum tributum sine lege*, que se traduce como la imposibilidad de requerir el pago de un tributo sin una ley o norma que exija su cumplimiento⁴⁶

Soler precisa, “el principio de legalidad en la tributación quiere significar que el nacimiento de la obligación tributaria solo debe producirse en base a la existencia de una ley formal que lo establezca, pero, además, que dicha ley debe establecer claramente el concepto del hecho imponible, definiendo los componentes del elemento objetivo del hecho generador, elemento subjetivo del mismo, la alícuota aplicable, las exenciones objetivas y subjetivas, es decir todo aquello que resulte sustancial a la materia sobre la cual legisla”.⁴⁷

Por su parte, Cervini Raúl, señala, “Se vincula al aspecto instrumental de derecho tributario. De acuerdo a este principio, ninguna prestación patrimonial puede imponerse sino sobre la base de la ley. Solo la ley puede incidir en la esfera de la propiedad individual del ciudadano. El sujeto pasivo de la relación tributaría tiene la seguridad de que exclusivamente la ley podrá obligarlo a la contribución tributaria”.⁴⁸

Sobre la definición, características y diferencias entre el principio de reserva de ley y de legalidad, es imprescindible tomar en cuenta *In Extenso* lo manifestado por el Tribunal

⁴⁶ Casación N°13587-2915 Lima. Considerando Decimo Tercero.

⁴⁷SOLER, Osvaldo Hector, Tratado De Derecho Tributario. Op Cit., Pág. 201.

⁴⁸CERVINI, Raul., Principios Del Derecho Penal Tributario En El Estado Constitucional De Derecho, en Derecho Penal Tributario. ALTAMIRANO Alejandro C. y RUBINSKA Ramiro M. (coordinadores), Tomo I, 1ra Edición, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, pág. 44.

Constitucional, que haciendo docencia en el expediente N°2689-2004-AA/TC LIMA, precisa:

“...18. a criterio de este Tribunal Constitucional no existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva de ley. Mientras que el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes; el principio de reserva de ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, solo por ley, de ciertas materias.

En tal sentido, cabe afirmar que “mientras el principio de legalidad supone una subordinación del ejecutivo al legislativo, la reserva no solo es eso, sino que el ejecutivo no puede entrar, a través de sus disposiciones generales, en lo materialmente reservado por la Constitución al legislativo. De ahí que se afirme la necesidad de la reserva, ya que su papel no se cubre con el principio de legalidad, en cuanto es solo límite, mientras que la reserva implica exigencia reguladora” (De Cabo Martín, Carlos, sobre El Concepto de Ley. Madrid: Trota, 2000. P. 69)

19. En el ámbito constitucional tributario, el principio de legalidad no quiere decir que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado está sometido solo a las leyes de la materia, sino, antes bien que la potestad tributaria se realiza principalmente de acuerdo con lo establecido en la Constitución. Por ello, no puede haber tributo sin mandato constitucional que así lo ordene (Sotelo Castañeda, Eduardo y Vargas León, Luis. ” En torno a la definición de tributo: Un vistazo a sus elementos esenciales”, en Ius Et Veritas. N°17, Lima, 1998. p. 297). La potestad tributaria, por tanto, está sometida, en primer lugar, a la Constitución y, en segundo lugar, a la ley.

A diferencia de este principio, el principio de reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración-entre otros- de tributos queda reservada para ser actuada únicamente mediante una ley. Este

principio tiene como fundamento la formula histórica “no taxation without representation”; es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir.

20. Ahora bien, conforme hemos señalado supra, los principios constitucionales tributarios previstos en el artículo 74 de la Constitución no solo son límites sino también garantías. En tal sentido, El principio de reserva de ley es también, ante todo, una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos.

Este Tribunal Constitucional ha señalado en anterior oportunidad (Exp. 2762-2002-AA/TC) que el principio de reserva de ley en materia tributaria es, prima facie, una reserva relativa, salvo en el caso previsto en el último párrafo del artículo 79 de la Constitución, que está sujeto a una reserva absoluta de ley (ley expresa). Para los supuestos contemplados en el artículo 74 de la Constitución, la sujeción del ejercicio de la potestad tributaria al principio de reserva de ley- en cuanto al tipo de norma- debe entenderse como relativa, pues también la creación, modificación, derogación y exoneración tributarias pueden realizarse previa delegación de facultades, mediante decreto legislativo. Se trata, en estos casos, de una reserva de acto legislativo.

21. Asimismo, en cuanto a la creación del tributo, la reserva de ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia ley o norma con rango de ley. Para ello, se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al ejecutivo para regular la materia.

De este modo, la regulación del hecho imponible en abstracto- que requiere la máxima observancia del principio de reserva de ley-, debe comprender la alícuota,

la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial), según ha señalado este tribunal (Exp. N°2762-2002-AA/TC y N°3303-2003-AA/TC)... ”⁴⁹

c) Principio de Obligatoriedad

Este principio, está orientado al deudor tributario, cuando éste realiza el supuesto de hecho de la norma tributaria la que tiene como correlato el nacimiento de la obligación tributaria. Cervini Raúl precisa que, “se entiende que en el derecho tributario la voluntad del contribuyente que sufre la exacción o coerción tributaria es ajena a la producción de la obligación jurídica. Precisamente el carácter obligatorio distingue los ingresos de derecho público, como los tributos, de los del derecho privado, cuya fuente es un negocio jurídico”.⁵⁰

d) Igualdad

El principio de igualdad en el derecho tributario, se concreta al reconocer una situación de equiparidad entre aquéllos que cuentan con similares capacidades económicas, a partir de la cual se exige que tributen en mayor medida a aquéllos que tienen más, a diferencia de aquéllos que no gozan de dicha situación.

Baldo Kresalia/César Ochoa precisan que, “constituye un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos sujetos que se encuentran en situaciones económicas diferentes. El principio bajo mención supone que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales

⁴⁹Expediente N°2689-2004-AA/TC LIMA, en similar sentido se señala Los expedientes N° 0042-2004-AI y N°1837-2009-PA/TC LIMA.

⁵⁰CERVINI, Raul., Principios Del Derecho Penal Tributario En El Estado Constitucional De Derecho, en Derecho Penal Tributario. ALTAMIRANO Alejandro C. y RUBINSKA Ramiro M. (coordinadores), Tomo I, Op Cit., P 46.

consecuencias jurídicas”⁵¹. También refieren que, “La doctrina integra el principio de igualdad tributaria con los conceptos de capacidad contributiva y progresividad. La igualdad tributaria debe apuntar a la equidad fiscal, lo cual implica una cierta desigualdad cualitativa para entender cumplido este principio, pues situaciones iguales deben ser tratadas igualmente y situaciones desiguales desigualmente. Es así que se sostiene en materia fiscal que deben pagar más quienes más ganan”.⁵²

e) Principio de Tutela del Derecho Fundamental

Este principio, como obligación para la potestad tributaria, tiene su base en lo establecido por el Artículo 1 de la Carta Fundamental que afirma que la defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado, y se relaciona con los demás principios constitucionales tributarios, los que sirven además de fundamento de actuación de la prerrogativa tributaria, como también y de forma principal como límites y garantías en favor de los ciudadanos para evitar arbitrariedades en el ámbito tributario por parte del Estado.

Zambrano Torres precisa que, “no serán constitucionalmente adecuadas la explicación y solución de la problemática económica desde una perspectiva alejada de la dignidad humana, pues la persona no puede ser el medio para alcanzar una economía estable sino, por el contrario, debe ser la que auspicie la consecución de un fin superior para el Estado y la sociedad; a saber, la consolidación de la dignidad del hombre”.⁵³

f) Principio de No Confiscatoriedad

⁵¹BRAVO CUCCI, J. Fundamentos De Derecho Tributario pág. 114. citado por PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Tomo VII, Op Cit., Pág.70.

⁵²BALDO KRESALJA/CESAR OCHOA, Derecho Constitucional Económico, Op Cit., p. 646.

⁵³ZAMBRANO TORRES A R. Principios del Derecho Tributario Pág. 4. citado por PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Tomo VII, Op Cit., Pág.82

Sobre este principio, Peña Cabrera refiere, “ha de ser un postulado esencial del derecho tributario que las cargas y/o gravámenes contributivos, se apliquen sobre las ganancias, utilidades, rentas y/u otros, que una determinada persona (natural y/o jurídica) ha podido obtener en un lapso determinado de tiempo; ello implica, que los impuestos no impliquen una afectación al derecho de propiedad; que el gravamen tributario no se constituya en una imposición confiscatoria, afectando ya no las utilidades, sino el capital”.⁵⁴

Rodríguez Bereijo, precisa, “en rigor, el principio de no confiscatoriedad es un principio rector de la constitución financiera, dirigido a garantizar el respeto por parte del sistema tributario de otros principios y derechos consustanciales a la constitución económica, tales como el derecho a la propiedad privada, la libertad de empresa y la economía social de mercado”⁵⁵

g) Principio de Seguridad Jurídica

Este principio, no está reconocido de forma expresa en la Constitución Política del Estado, sin embargo, su contenido se desprende de una interpretación sistemática de los principios de legalidad, jerarquía normativa, irretroactividad de las leyes y publicidad, sin perjuicio de la autonomía propia de éstos.

Soler sostiene que, “El principio de seguridad jurídica, en materia tributaria, podría definirse como la pretensión de todo contribuyente o responsable de saber a qué atenerse en su relación con el fisco. La existencia del derecho, de un orden jurídico, constituye en sí misma una garantía de seguridad y esa seguridad es lo que da fundamento y justificación a las instituciones y al propio Estado”.⁵⁶ Adicionalmente señala, “El principio de seguridad jurídica se dirige, al menos, a alcanzar un triple propósito: conocimiento y certeza del derecho

⁵⁴PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Tomo VII, Op Cit., Pág.74.

⁵⁵RODRIGUEZ BEREIJO,A. (1992) El Sistema Tributario En La Constitución, Límites Del Poder Tributario en la Jurisprudencia Del Tribunal Constitucional. En Revista Española De Derecho Constitucional, núm. 36, Septiembre/Diciembre. Citado por BALDO KRESALJA/CESAR OCHOA, Derecho Constitucional Económico, Op Cit., p. 654

⁵⁶SOLER, Osvaldo Héctor, Tratado De Derecho Tributario. Op Cit., Pág. 206.

positivo, confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico y previsibilidad de los efectos derivados de la aplicación de las normas, así como de las propias acciones o de las conductas de terceros”.⁵⁷

h) Capacidad Contributiva

Este principio, tiene por objeto reconocer la capacidad económica de los contribuyentes, a partir de cual se les impone una respectiva y proporcional carga tributaria. Según, Cabrera Freyre, “si bien los gravámenes tributarios, esto es la imposición contributiva, debe recaer a todos los ciudadanos por igual, no es menos cierto que acorde a las diversas capas socio-económicas, existentes, lo cual hace identificar a personas (jurídicas y naturales) que generan diversos índices de riqueza, es que la obligación jurídico- tributaria debe ir en armonía con la capacidad económica de los contribuyentes. De recibo, quienes ganan más, han de pagar mayores sumas dinerarias, por concepto de impuestos, algo acorde a las bases de justicia social; siendo, así las cosas, este principio es un derivado del principio de igualdad”.⁵⁸

i) Principio de Publicidad

Importa el acto de publicación de la ley por parte del Estado, a través del cual se difunde o se pone de conocimiento de la sociedad, y que, a partir del día siguiente de la misma, su cumplimiento se vuelve obligatorio, principio este, recogido por el artículo 109 de la Carta Magna, que condiciona la obligatoriedad de la ley a su previa publicación en el Diario Oficial, esto es El Peruano. En materia tributaria el Artículo 74 del antedicho cuerpo constitucional consagra que las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

⁵⁷Ibíd., p. 209.

⁵⁸CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Tomo VII, Op Cit., Pág. 72.

2.1.2.2 DERECHO PENAL TRIBUTARIO

Bajo el parámetro de esta investigación, podemos entender al derecho penal tributario como aquel que, constituye un plexo y/o conjunto de normas jurídicas que reconocen a determinadas conductas, que son infractoras de las normas sustantivas tributarias, como ilícitos penales tributarios, estableciéndose como consecuencia jurídica la imposición de una pena, por lo que constituye un mecanismo de control formal, de carácter fragmentario, al proteger bienes jurídicos tributarios trascendentes, donde concurre una mayor afectación ya sea en razón al resultado, a los medios empleados o a la calidad de autor, y de ultima ratio, en el caso que otros medios de control formal –administrativo- hayan fracasado en el orden jurídico tributario.

Sobre la dogmática del delito tributario Granda Da Silva, sostiene que, “para introducirse en la dogmática penal del delito tributario, debemos empezar por tener presente que no se persigue tan solo la falta de pago de impuestos, sino las conductas que demuestran la deformación ardidosa de sus bases imponibles, lo que obliga a anticipar que no hay delito tributario sin la existencia de una intención de engañar al fisco por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria”.⁵⁹

Soler, señala, “El incumplimiento de las obligaciones tributarias acarrea no solo consecuencias civiles (resarcimiento del daño) sino consecuencias penales (privación de bienes jurídicos del infractor, en su patrimonio o en su libertad). Pero esta consecuencia penal no se aplica por el mero incumplimiento de la obligación tributaria, sino porque ello implica un menosprecio al deber de solidaridad y una agresión indirecta al bienestar socioeconómico de la comunidad en su conjunto. La tarea seleccionadora de las conductas consideradas socialmente disvaliosas y, por ende, merecedora de sanciones, es realizada por el derecho penal y se plasma en “tipos” que describen las modalidades de ataque a los bienes jurídicos protegidos”.⁶⁰

⁵⁹ GRANDA DA SILVA, Martins, Crimes Contra A Ordem Tributaria, citado por OSCAR DIAZ, Vicente, Ilícitos Tributarios Perspectivas Jurídica Y Económica, Op Cit., Pag. 3.

⁶⁰ SOLER, Osvaldo Héctor, Tratado De Derecho Tributario. Op Cit., Pág. 691.

Peña Cabrera refiere, “se puede indicar, que el auge del derecho penal tributario, en las sociedades contemporáneas (post industrial), obedece a la versatilidad y dinamismo con que se mueve el orden económico y, con las necesidades sociales a cubrir por parte de la administración, lo que repercute en toda la frondosa normativa tributaria, que se va reformando de forma incesante con el devenir del tiempo, lo cual incide en el ámbito de definición de la conducta penalmente relevante (ley penal en blanco)”⁶¹

2.1.2.2.1 NATURALEZA DEL ILÍCITO TRIBUTARIO

Sobre la naturaleza del delito tributario la doctrina sostiene:

Para, García Belsunce, “*la naturaleza penal del ilícito tributario se afirma en la consideración de que la infracción tributaria lesiona o infringe el derecho, el orden jurídico, el deber ético y jurídico de cada individuo de contribuir al sostenimiento de los gastos del estado y la seguridad y los derechos esenciales del individuo, de la sociedad y del estado; en suma, el bienestar público estatal*”.⁶²

Spisso Acota, “*más allá de que la especificidad y la unidad del ilícito tributario ofrecen un acentuado particularismo que justifica su consideración independiente, lo esencial que cabe remarcar es que las sanciones fiscales revisten un carácter sancionador, establecidas en orden a la prevención y represión de las infracciones y no con miras a la indemnización de daño alguno, lo que denota su naturaleza penal*”⁶³.

2.1.2.2.2 PRINCIPIOS DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO

En primer lugar, debemos señalar que los principios del derecho penal tributario, deben ser interpretados y aplicados de forma conjunta y concordada con los principios

⁶¹PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Tomo VII, Op Cit., Pág. 120

⁶² GARCIA BELSUNCE Horacio, Derecho Tributario Penal, pág. 59 citado por SPISSO, Rodolfo R., Derecho Constitucional Tributario, 3ra edición, Buenos Aires, Lexisnexis Argentina, 2007, Pág. 567.

⁶³SPISSO, Rodolfo R., Derecho Constitucional Tributario, Op Cit., Pág. 567

generales del derecho penal común conforme así lo establece el artículo X del Título Preliminar del Código Penal, y a su vez con los principios del derecho sustantivo tributario, todo esto como parte del sistema tributario en su conjunto; siendo los principales principios del derecho penal tributario, desarrollados por la doctrina, los siguientes:

a) Principio de Protección de la Dignidad de la Persona

La base constitucional de este principio, está contenida en el artículo 1° de la Constitución Política del Estado. Al respecto Cervini precisa, “Concebida, ahora, ya no más como precepto puramente abstracto, sino como valor concreto de cada ser humano, el invocar la dignidad de la persona humana impide la elaboración de normas penales tributarias irracionalmente discriminatorias”⁶⁴, agrega además que, “recordar como la premisa de la protección de la dignidad de la persona es que el orden jurídico todo y el penal tributario en particular no puede tomar al ciudadano como un simple medio, sino como fin”.⁶⁵

b) Principio de Imputación y Reprochabilidad o Culpabilidad

Este principio tiene su basamento en el principio de responsabilidad penal denominado también como el de proscripción de la responsabilidad objetiva o responsabilidad por el resultado, estatuida en el artículo VII del Título Preliminar del Código Penal, a partir del cual se señala que solo puede ser susceptible de sanción penal aquella conducta dolosa o culposa con la que se haya realizado el supuesto de hecho del tipo penal, y por tanto de no concurrir estos aspectos integrantes del elemento subjetivo del tipo, dicha conducta no merece sanción penal.

Diez Ripolles citado por Cervini precisa que se, “exige que la vinculación objetiva entre el hecho y la persona que lo ha causado pueda atribuirse, de un modo socialmente asumible, a la voluntad de actuar o no actuar de esta misma persona, a cuyos efectos fija las

⁶⁴CERVINI, Raúl., Principios Del Derecho Penal Tributario En El Estado Constitucional De Derecho, en Derecho Penal Tributario. ALTAMIRANO Alejandro C. y RUBINSKA Ramiro M. (coordinadores), Tomo I, Op Cit., P 51

⁶⁵Ibid., p 51.

condiciones de pertenecía subjetiva de un hecho a quien materialmente lo ha realizado o producido”.⁶⁶

c) Principio de Protección del Bien Jurídico

Cervini precisa, “En el caso de los delitos tributarios, las reflexiones sobre el bien jurídico tutelado redimensionan su importancia. Si se considera que el bien jurídico está en el interés público en el cobro de los impuestos, la categoría de la ofensividad se mide en relación a dicha finalidad. Si se identifica al patrimonio del Estado como bien jurídico legítimamente tutelable por la normativa penal tributaria, tal es nuestra posición, la ofensividad tendrá otros límites. En tal caso el daño se aprecia concretamente en la limitación causada al bien o a su funcionalidad”.⁶⁷

d) Principio de Ofensividad

Este principio penal tributario tiene un sentido de identidad con el principio de lesividad contemplado en el artículo IV del Título Preliminar del Código Penal, a partir del cual reconoce que la sanción penal, y en el caso penal tributario, necesariamente requiere de afectación o amenaza inminente de desmedro del bien jurídico protegido.

Sobre este punto, Cervini señala, “en el Estado democrático social de derecho la represión penal tributaria debe limitarse a los hechos directamente relacionados, tanto en el aspecto objetivo como en el subjetivo, con la lesión de los intereses fiscales relevantes. Con la consiguiente renuncia a la criminalización de las violaciones meramente formales y preparatorias, abandonándose también el primitivo modelo contravencional”.⁶⁸

⁶⁶J.L Diez Ripolles, La Racionalidad de las Leyes Penales, Madrid, Trotta, 2003, p 147. citado por CERVINI, Raul., Principios Del Derecho Penal Tributario en el Estado Constitucional De Derecho, en Derecho Penal Tributario. ALTAMIRANO Alejandro C. y RUBINSKA Ramiro M. (coordinadores), Tomo I, Op Cit., P 60

⁶⁷ Ibíd., p. 53.

⁶⁸ Ibíd., p. 55.

e) Principio de Reserva de la Ley

A partir del cual se reconoce que solo por ley se pueden crear y reconocer que hechos contrarios al orden sustantivo tributario, serán considerados como ilícitos penales tributarios y en su caso el reconocimiento de que solo por ley podrán ser modificados o derogados, quedando dicha atribución de creación o modificación reservada al poder legislativo, en un primer término o de forma derivada en el poder ejecutivo a través de los decretos legislativos, previa ley autoritativa.

f) Principio de Taxatividad

Sobre este principio el Tribunal Constitucional señala que, “el sub principio de tipicidad o taxatividad constituye una de las manifestaciones o concreciones del principio de legalidad respecto de los límites que se imponen al legislador penal o administrativo, a efecto de que las prohibiciones que definen sanciones, sean estas penales o administrativas, sean redactadas con un nivel de precisión suficiente que permita a cualquier ciudadano de formación básica comprender sin dificultad lo que se está proscribiendo bajo amenaza de sanción en una determinada disposición legal”.⁶⁹

Lo Monte a su vez manifiesta, “impone que se formulen figuras muy claras, comprensibles para todos los contribuyentes y cerradas, para evitar los excesos de discrecionalidad de la administración y de los jueces, en atención a la tutela de la libertad del individuo”.⁷⁰

g) Principio de Intervención Mínima

⁶⁹ Sentencia Del Tribunal Constitución expediente 2192-2004-AA/TC.

⁷⁰ E, Lo Monte, Principios Del Derecho Penal Tributario, Montevideo-Buenos Aires, Editora B de F, Julio Cesar Faira Editor, 2006, p 132. Citado por CERVINI, Raul., Principios Del Derecho Penal Tributario En El Estado Constitucional De Derecho, en Derecho Penal Tributario. ALTAMIRANO Alejandro C. y RUBINSKA Ramiro M. (coordinadores), Tomo I, Op Cit., P 56.

Este principio, es propio del derecho penal común, y la doctrina es unánime en reconocer en general al derecho penal y en el caso particular al derecho penal tributario, como mecanismo de control formal que interviene únicamente cuando se afecten gravemente los bienes jurídicos protegidos, incluyendo este principio como sub especies al de fragmentariedad y subsidiariedad. *“La exigencia de los derechos humanos, en el aspecto de la intervención mínima, debe centrarse en que el ámbito de la sanción penal fiscal solo debe ser acogido cuando se demuestra racional y fundadamente solida su utilidad, como instrumento de cohibir, en última ratio, la injusticia estructural⁷¹”*.

h) Principio de Proporcionalidad o Prohibición de Exceso

Este principio tiene su fundamento en lo establecido por el artículo VIII del Título Preliminar del Código Penal el cual lo reconoce y precisa que la sanción penal deberá ser congruente y debe corresponderse con las consecuencias que haya ocasionado la conducta ilícita penal, en este caso la tributaria.

Cervini acota, “Concebida como expresión de poder, la pena debe guardar, con todo, una relación proporcional con el daño social producido por el delito. Esto es evidente en el caso del delito tributario. Cuando no exista esa relación o se presente de un modo absolutamente inexpresivo, se podrá cuestionar la validez de la norma que instituyó la punición, en atención a que el legislador actuó arbitrariamente en su elaboración”.⁷²

i) Principio de Exclusión de Punibilidad del Error de Derecho

Cervini manifiesta, “La tendencia moderna es que no dan lugar a hechos punibles las violaciones de normas tributarias dependientes de condiciones objetivas de incertidumbre sobre su alcance y respecto de su ámbito aplicativo. Los legisladores toman conciencia de las dificultades interpretativas, derivadas de la especialidad de la materia y deciden no someter

⁷¹CERVINI, Raul., Principios Del Derecho Penal Tributario En El Estado Constitucional De Derecho, en Derecho Penal Tributario. ALTAMIRANO Alejandro C. y RUBINSKA Ramiro M. (coordinadores), Tomo I, Op Cit., P 57.

⁷² Ibíd., p. 57.

a sanciones penales los comportamientos del contribuyente que, si bien constituyen violaciones formales de normas, son generados por errores privados de la complejidad del sector tributario, por el excesivo uso de términos de naturaleza puramente técnico-contable o la remisión frecuente a otras normas tributarias escasamente coordinadas e incluso frecuentemente contradictorias”.⁷³

2.1.3 REGULACIÓN PENAL TRIBUTARIA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO PERUANO

2.1.3.1 DE LOS ANTECEDENTES NORMATIVOS

En el caso peruano Trimborn precisa, “el delito tributario se ha dado desde la época remota, como por ejemplo en el periodo incaico, en esa época los contadores que falsificaban las cuentas eran castigados con la pena de muerte. Por otra parte, se sometía a pena de azote a los caciques indígenas que escondiesen a los indios durante los censos populares con la intención de alterar el cálculo de la distribución de las cargas tributarias”.⁷⁴

Hurtado Pozo señala sobre la época republicana que, “Durante los inicios de la etapa republicana, Simón Bolívar, por decreto del 18 de marzo de 1824, dispuso la pena de muerte para los empleados que participaran en la comisión del delito de contrabando”⁷⁵. Años después, la ley contra el delito de contrabando (04 de enero de 1896) castigaba dicho delito

⁷³ *Ibíd.*, p. 59.

⁷⁴ TRIMBORN, Hermann, *El Delito En Las Altas Culturas De América*, Trad. De José León Herrera y Ernensto Moren, Lima, Universidad Nacional Mayor De San Marcos, 1968, p 67, citado por ALVA MATTEUCCCI, Mario/MAMANI YUPANQUI, Janet/REYES PUCHURI, Victoria, *Delitos Tributarios, Análisis De La Ley Penal Tributaria, Incremento Patrimonial No Justificado*, 1ra edición, lima, pacifico editores, 2018, pag. 11.

⁷⁵ HURTADO POZO, José, “Pena De Muerte Y Política Criminal En El Perú”, *La Nueva Constitución Y Derecho Penal*, lima, 1980 p. 109 citado por ALVA MATTEUCCCI, Mario / MAMANI YUPANQUI, Janet/Reyes PUCHURI, Victoria, *Delitos Tributarios, Análisis De La Ley Penal Tributaria, Incremento Patrimonial No Justificado*, Op Cit, p. 11.

con penas de comiso, multa y pena corporal aflictiva⁷⁶ En 1966, se emitió la ley N° 16185, ley de represión del contrabando”.⁷⁷

Alpaca Pérez señala, “Desde una perspectiva histórica, es posible afirmar que ni el Código Penal de 1863 ni el Código Penal de 1924 contemplaron preceptos con los cuales sancionar las infracciones fiscales merecedoras de sanción penal. Siendo esto así, las primeras referencias a las infracciones de carácter tributario que suponían la imposición de consecuencias jurídico-penales se hallaban reconocidas en el Código Tributario de 1966 (libro IV de este cuerpo normativo) y en la ley N° 16185 de 28 de julio de 1966 (ley de represión del contrabando), que la complementaba”.⁷⁸ Agrega: “Así se señala que, un primer asunto de especial importancia en lo referido al debate acerca de la alternativa político-criminal que debe asumirse en el marco de la criminalización de los hechos lesivos de trascendencia tributaria consiste en alegar argumentos a favor de optar por la inclusión de las figuras delictivas dentro del Código Penal o por el establecimiento de un cuerpo normativo específico que recoja tales figuras, esto es, el debate entre la adopción de un modelo sistemático y de agrupación sistemática (inclusión en el propio Código Penal de un título específico en el que se contemplen todas las figuras delictivas) o de un modelo especial (bajo la forma de Ley Penal Especial)”.⁷⁹

En el caso peruano, históricamente se advierte la implementación de ambos modelos de manera sucesiva ya que en un primer momento, los delitos tributarios fueron tipificados en el Código Penal de 1991 con lo que se implementó el modelo sistemático, empero después de 5 años, con la puesta en vigencia del Decreto Legislativo N° 813 de abril de 1996 el legislador optó por el modelo especial, al poner en vigencia la Ley Penal Especial que regula los ilícitos penales tributarios, acotando que en este último se incluyen adicionalmente una

⁷⁶ GARCIA RADA, Domingo, El Delito Tributario (Con Especial Referencia Al Derecho Peruano), Lima, Librería y Distribuidora Servillano, 1975, pag. 277, citado por ALVA MATTEUCCCI, Mario / MAMANI YUPANQUI, Janet/Reyes PUCHURI, Victoria, Delitos Tributarios, Análisis De La Ley Penal Tributaria, Incremento Patrimonial No Justificado, Op Cit, p. 11.

⁷⁷ALVA MATTEUCCCI, Mario / MAMANI YUPANQUI, Janet/Reyes PUCHURI, Victoria, Delitos Tributarios, Análisis De La Ley Penal Tributaria, Incremento Patrimonial No Justificado, Op Cit, p. 11

⁷⁸ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p.162.

⁷⁹Ibid., p.158.

serie de normas de contenido procesal, las cuales deben ser aplicadas conjuntamente con el Código Procesal Penal, Decreto Legislativo N° 957.

2.1.3.2 CÓDIGO PENAL DE 1991 Y DELITOS TRIBUTARIOS

Para, Alpaca Pérez, “El Código Penal de 1991, siguiendo el modelo español (que a su vez se inspiró en el proyecto alternativo alemán de 1977), sistematizó los delitos económicos en un solo cuerpo normativo, logrando con ello cesar la dispersión de la legislación penal económica existente hasta ese momento”.⁸⁰

Es importante, tomar en cuenta la Exposición de Motivos del Código Penal de 1991 en el que sobre los delitos tributarios refiere, “*Los delitos tributarios constituyen otra innovación que presenta el nuevo texto punitivo. Constitucionalmente todos los ciudadanos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos (artículo 77). Además, el pago de tributos, así como su supresión o modificación y la concesión de exoneraciones y otros beneficios tributarios están regulados por ley. Por ello, el Código Penal reprime a las personas que realicen conductas constitutivas del delito de contrabando, la defraudación de rentas de aduanas, la defraudación tributaria y la elaboración y comercio clandestino de productos*”

Los delitos tributarios estaban regulados, en el Título XI de la parte especial, libro segundo del Código Penal, el cual contemplaba las siguientes figuras delictivas: contrabando, modalidades específicas de contrabando, modalidades agravadas de contrabando, defraudación de rentas de aduanas, modalidades especiales de defraudación de rentas de aduanas, modalidades agravadas de defraudación de rentas de aduanas, defraudación tributaria, modalidades especiales de defraudación tributaria, elaboración clandestina de productos y comercio clandestino.

⁸⁰Ibid., p. 162.

2.1.3.3 LEY PENAL TRIBUTARIA, DECRETO LEGISLATIVO N° 813

El criterio de política criminal que justificó la adopción, de una ley penal especial para regular los ilícitos penales tributarios los encontramos justamente en la exposición de motivos del Derecho Legislativo N° 813, en el que se precisa, *“El delito tributario, en su modalidad de defraudación tributaria, se encuentra contenido en la sección II del capítulo II del título XI del libro segundo del Código Penal; sin embargo, dada su especialidad y en razón de las materias jurídicas que confluyen-derecho tributario y derecho penal-, así como la vinculación del citado ilícito con la actuación de las respectivas administraciones tributarias, resulta necesario que en una ley penal especial se legisle sobre esta materia. En ese sentido, el delito de defraudación tributaria puede ser legislado íntegra y ordenadamente en su parte sustantiva; asimismo, pueden establecerse normas procesales que posibiliten una efectiva investigación y especializado juzgamiento en su parte adjetiva.*

Por su parte, la existencia de una norma penal especial origina un mayor conocimiento y difusión de la materia que se legisla, así como un mayor efecto preventivo en la sociedad. Estos efectos deben ser necesariamente considerados al momento de legislar sobre el delito de defraudación tributaria, a fin de generar una mayor conciencia tributaria y una abstención en la comisión del citado ilícito, dado que el mismo afecta de manera significativa a la sociedad, por cuanto perjudica el proceso de ingresos y egresos a cargo del Estado, imposibilitando que este pueda cumplir con su rol principal de brindar los servicios básicos a los miembros de la sociedad y generando además planes de desarrollo global.

La dación de una norma penal especial en materia penal no afecta el sistema jurídico penal, ni procesal penal, por cuanto los principios rectores del derecho penal, así como las garantías contenidas en el derecho procesal penal, son de aplicación obligatoria a todas las normas relacionadas con estas materias. Por consiguiente, las disposiciones de esta norma

penal especial no alteran el sistema jurídico penal, ni por ende los derechos y garantías de las personas, contenidas en la constitución política del Perú”.

2.1.3.4 BIEN JURÍDICO EN EL DELITO TRIBUTARIO

Sobre el bien jurídico protegido en el delito tributario la doctrina especializada preconiza dos importantes corrientes; tales como, la tesis patrimonialista y la funcionalista; así tendremos:

Gracia Martin, señala, “en la doctrina se pueden verificar dos importantes orientaciones que desde hace algunos años han alcanzado protagonismo en el ámbito de la discusión sobre el bien jurídico protegido en los delitos tributarios: la denominada tesis patrimonialista, que ve como el objeto ideal de necesaria protección jurídico-penal al patrimonio de la hacienda pública, y las tesis funcionales, que postulan que el bien jurídico tutelado está representado por la función tributaria o las funciones del tributo”.⁸¹

Respecto de la tesis patrimonialista Muñoz Conde precisa que el bien jurídico protegido es, “el erario público, el bien jurídico objeto de protección por parte del derecho penal tributario. Dentro de sus diversas acepciones y funciones, la hacienda pública es en estos preceptos el bien jurídico protegido, tanto en su vertiente de ingreso público, como en la de gasto público”.⁸²

Por otro lado, la tesis funcionalista representada por Yacolta Estares sostiene que, “el bien jurídico protegido en los delitos tributarios es la función del tributo o la actividad dinámica de la hacienda pública”.⁸³

⁸¹GRACIA MARTIN, infracciones, 1990, 49, citado por ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p.173 .

⁸²MUÑOZ CONDE, Francisco. Derecho Penal. Parte especial, 8va edición, valencia, p 1038. Citado por PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Tomo VII, Op Cit., Pág. 137.

⁸³YACOLTA ESTARES, Daniel. El Bien Jurídico En Los Delitos Tributarios, En Derecho Procesal Tributario, Planificación Fiscal Y Penal Tributario, YACOLTA ESTARES, Daniel y DE BARROS CARVALHO, Paulo (Directores), 1ra Edición, Lima, Legales Ediciones, 2018, pág. 503.

Por su parte para Alpaca Pérez, “el bien jurídico en el derecho penal tributario consistirá en la efectiva realización de la recaudación tributaria”⁸⁴, explicándolo de la siguiente manera, “en síntesis, cuando se dice que el bien jurídico colectivo protegido en el delito de defraudación tributaria es la efectiva realización de la recaudación tributaria, por efectividad, no se debe entender un incremento objetivo del patrimonio público a partir del cobro de un tributo (cuestión que sin dudas sucede, pero que no debe ser el criterio rector para la interpretación de los tipos de delito en el derecho penal tributario), sino una objetiva y consecuente actuación de las normas tributarias correspondientes, a través de las cuales el Estado hace posible el cumplimiento de las ya mencionadas funciones del tributo y materializa la capacidad de rendimiento del mismo”.⁸⁵

En este trabajo de investigación, nos adherimos a la tesis funcionalista del bien jurídico protegido en los ilícitos penales tributarios, en virtud del cual lo conceptualizamos como la protección jurídica penal del proceso de recaudación tributaria de cara al acopio de ingresos fiscales y ulterior redistribución, de los mismos por parte del Estado.

2.1.4 EXEGESIS DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA

2.1.4.1 Delito De Defraudación Tributaria

Este delito está previsto en el Artículo 1 del Decreto Legislativo N° 813, estableciéndose que: “El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años y con 365 a 730 días multa”

2.1.4.1.1 Bien Jurídico

⁸⁴ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p. 191

⁸⁵Ibid., p. 193

El bien jurídico protegido del ilícito penal de la defraudación tributaria consiste en la protección jurídica penal del proceso de recaudación tributaria de cara al acopio de ingresos fiscales y ulterior redistribución, de los mismos por parte del Estado.

Para Nakasaki Servigon, “el bien jurídico protegido por los tipos de defraudación tributaria es el adecuado funcionamiento del sistema tributario, a través de la recaudación de ingresos correspondientes a obligaciones tributarias por hechos imposables establecidos en la ley”.⁸⁶

Por su parte, Bustos Ramírez sostiene, “El bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria es el proceso de ingresos y egresos del Estado. Esto es, el bien jurídico protegido es el proceso de recaudación de ingresos y de distribución de los egresos”.⁸⁷ La jurisprudencia penal peruana precisa que, “el bien jurídico en el delito de defraudación tributaria está constituido por, la vigencia de determinadas expectativas sociales esenciales. En ese sentido el derecho penal no protege penalmente el patrimonio ni la recaudación estatal, sino más bien, la expectativa de que el Estado reciba los ingresos generados por los distintos tributos internos. A partir de esta expectativa normativa esencial del sistema económico se definen en los tipos penales las conductas que la defraudan gravemente y por ello requieren de una sanción penal para su vigencia”.⁸⁸

2.1.4.1.2.- Tipicidad Objetiva

b) Sujetos

▪ Sujeto activo

⁸⁶NAKASAKI SERVIGON, Cesar, Derecho Penal Y Procesal Penal, Desde La Perspectiva Del Abogado Penalista Litigante, 1ra Edición, 2017, Lima, Gaceta Jurídica, 2017, pág. 303

⁸⁷ BUSTOS RAMIREZ, Manual De Derecho Penal, Parte Especial. 2da Edición, Barcelona, Editorial Ariel. P 290, citado por BRAMONT ARIAS TORRES, Luis Alberto y GARCIA CANTIZANO, María Del Carmen, Manual De Derecho Penal, 6ta Edición, Lima, Editorial San Marcos, 2015, pág. 482.

⁸⁸Ejecutoria Suprema del 10/03/2010. RN 1895-2008-LIMA

El delito de defraudación tributaria, constituye uno de tipo especial, en razón a que el sujeto activo, para ser tal, debe reunir determinada cualidad, esto es, la de ser deudor tributario; por tanto, no cualquier persona podrá realizar el supuesto de hecho contemplado por este ilícito penal, además se debe tomar en cuenta la calidad de delito especial propio ya que esta conducta típica no tiene una regulación paralela en un tipo penal común.

Por tanto, para identificar al sujeto activo del delito de defraudación tributaria, es menester remitirnos al Código Tributario, así Peña Cabrera refiere, “no podemos fijar el círculo de autores, en el tipo penal de defraudación tributaria, al margen de la regulación descrita en el Código Tributario, pues es esta parcela del orden jurídico, que define normativamente quien es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, por ende, susceptible de responder penalmente por dicha figura del injusto penal”.⁸⁹

En ese sentido Alpaca Pérez precisa, “aunque el principal obligado a pagar los tributos es el contribuyente (artículo 8 del Código Tributario), resulta posible exigir legalmente a otros a realizar el pago, bajo la condición de responsables (Artículo 9 del Código Tributario), quienes, a pesar de no ser los contribuyentes, están obligados a cumplir con el pago de los tributos. De esta manera-y de conformidad a la comprensión del delito de defraudación tributaria como delito especial propio-, en la medida que en el código tributario se maneja un concepto amplio de deudor tributario (artículo 7 del Código Tributario), podrán ser sujetos activos del delito tanto el contribuyente como el responsable”.⁹⁰

García Cavero, sobre el particular hace una precisión importante, “en lo que respecta a las personas jurídicas, normalmente se alega que debe aplicarse la cláusula de actuar en lugar de otro (artículo 27 del Código Penal) para solucionar el problema de la imputación al responsable que comete el hecho tipificado en el artículo 1° de la Ley Penal Tributaria, sin embargo, esta interpretación no resulta ser correcta, ya que el propio artículo 16 del Código Tributario establece la posibilidad de considerar como obligado tributario a los

⁸⁹PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Tomo VII, Op Cit., Pág. 182.

⁹⁰ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p. 201

representantes de las personas jurídicas (artículo 16 numeral 2 del Código Tributario)”⁹¹. Vale decir, que no existe ningún tipo de inconveniente jurídico para imputar la calidad de autor del delito de defraudación tributaria al representante de la persona jurídica, el cual de conformidad a lo establecido por el artículo del Código Tributario detentara la calidad de responsable, deviniendo en innecesaria la remisión al artículo 27 del Código Penal.

En ese sentido, resultara innecesario aplicar la cláusula del actuar en lugar de otro para imputar como autor al representante legal de la persona jurídica por la realización del hecho penalmente desvalorado ya que, en la medida que el mencionado dispositivo legal establece la posibilidad de que aquellos individuos (representantes legales y los designados por la propia persona jurídica) posean la calidad de obligados tributarios a manera de responsables (y, de esa manera, reúnen sin problema la calidad especial que exige el tipo), podrán ser considerados autores del delito de defraudación tributaria

▪ **Sujeto pasivo**

El sujeto pasivo, es el Estado, representado por la administración tributaria denominada también la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, ello en su calidad de sujeto activo de relación jurídica tributaria, y acreedor de la obligación tributaria impaga.

c) Conducta Típica

1- Conducta defraudatoria

Peña Cabrera refiere que, “en el artículo 1° de la Ley penal tributaria se develan dos aspectos distintos de la tipificación penal tributaria: -primero, los medios que emplea el agente, en las diversas modalidades típicas: cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta y, segundo, el estado de desvalor, que el legislador sanciona con pena:

⁹¹GARCIA CAVERO, Percy, Derecho Penal Económico, Parte Especial, Lima, Grijley, 2007, P. 614. citado por ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p. 211.

dejar de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes. Entonces acá identificamos dos aspectos, uno concerniente al desvalor de la acción, que es justamente el que reviste de materialidad sustantiva a esta modalidad del injusto penal y, el otro, referido a la afectación de la hacienda pública, en sus legítimas pretensiones recaudadoras, producto del incumplimiento jurídico-tributario del contribuyente”.⁹²

Conforme a la descripción típica, la defraudación para su consumación requiere la concurrencia indistinta de medios comisivos tales como, artificio engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, medios estos que a decir de Oneca Antón, “pueden ser subsumidos bajo el término “engaño”, entendido como toda simulación o disimulación capaz de inducir a otro a error”.⁹³

Klaus Tiedemann, acota, “el mero impago del impuesto ciertamente no basta para la punibilidad en ningún caso, a ello tiene que agregarse un engaño por medio de una hacer o una omisión, contraria al deber, de una declaración”.⁹⁴

Sobre las maniobras ardidosas o engañosas aludidas en el ilícito penal de defraudación tributaria, Soler señala, “se busca a través del ardid o el engaño que el Estado no advierta que ha sufrido el daño. La maniobra no busca la disposición patrimonial, busca, en cambio, dificultar o impedir la fiscalización de tributos con el objeto de que el delito quede impune. El perjuicio patrimonial se produce sin que el Estado haya tenido ocasión de intervenir”.⁹⁵ “El ardid o engaño que requiere la figura justifica la agravación de la penalidad, no porque sea necesario el uso de tales artificios para que la infracción se concrete, sino porque a través de ellos se intenta impedir que la víctima conozca su perjuicio”.⁹⁶ “Constituye ardid el despliegue intencional de alguna actividad cuyo efecto sea el de hacer aparecer, a los ojos de otro, una situación falsa como verdadera, en tanto que engañar significa dar a la

⁹²PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Tomo VII, Op Cit., Pág. 236.

⁹³ ONECA, Antón, Estafa, P.61 citado por BRAMONT ARIAS TORRES, Luis Alberto y GARCIA CANTIZANO, María Del Carmen, Manual De Derecho Penal, Op Cit, pág. 483.

⁹⁴KLAUS TIEDEMANN, Manual De Derecho Penal Económico Parte General y Especial, Op Cit, p. 269

⁹⁵ SOLER, Osvaldo Héctor, Tratado De Derecho Tributario. Op Cit., Pág. 797.

⁹⁶ Ibíd., p. 797.

mentira apariencia de verdad, o inducir a otro a creer y tener por cierto lo que no es, valiéndose de palabras u obras aparentes o fingidas, o también faltar a la verdad en lo que se dice o en lo que se hace”.⁹⁷

Por su parte, para Bertazza “La defraudación tributaria consiste en, la acción u omisión deliberada del contribuyente obligado, quien a través de distintos medios arduos o engañosos, procura ocultar su real capacidad contributiva con el preciso objetivo de evitar el pago íntegro de los tributos nacionales que le corresponde efectivizar por ley en calidad de sujeto obligado a título propio o por deuda ajena”.⁹⁸

Alpaca Pérez, precisa, “Cabe mencionar que importa poco que el tributo sea auto liquidable (por ejemplo, el impuesto a la renta o el impuesto general de ventas) o lo determine la propia administración tributaria, ya que en ambos escenarios el obligado tributario cuenta con la posibilidad de alterar la información con la cual resulta posible la determinación del tributo”.⁹⁹

García Cavero, expresa, “debe determinarse ahora el momento en que se despliega la conducta defraudatoria del autor. Pues bien, tal comportamiento debe llevarse a cabo durante el procedimiento de determinación del tributo, esto es, el momento en que se verifica la realización del hecho imponible, se identifica al deudor tributario y se establece la base imponible y la cuantía del tributo”.¹⁰⁰

En ese sentido, En la doctrina, se hace la distinción entre el delito de estafa y el delito de defraudación tributaria, ello debido a que en ambos concurriría como nota característica el engaño, a partir de la exigencia de concurrencia de los medios comisivos artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, debiendo en este caso precisar que pese a la

⁹⁷ *Ibíd.*, p. 798.

⁹⁸ BERTAZZA, Humberto J. y MARCONI, Norberto J, El Delito De Evasión Tributaria, En Tratado Del Régimen Penal Tributario. BERTAZZA, Humberto J. y MARCONI, Norberto J.(Directores), Tomo I, Op Cit., Pág. 280.

⁹⁹ ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p. 227.

¹⁰⁰ GARCIA CAVERO, Percy, Derecho Penal Económico, Parte Especial, Lima, Grijley, 2007, P. 619. citado por ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p. 227.

coincidencia de dichos medios a través de los cuales se consuma ambos delitos, podemos sostener categóricamente que el resto de la estructura típica de ambos ilícitos penales es totalmente disímil, en razón a que en el delito de estafa se utilizan tales medios comisivos para inducir a error al sujeto pasivo y a través de este conseguir un desprendimiento patrimonial en favor del agente, en tanto que en delito de defraudación tributaria se vale de los predichos medios comisivos con el objeto de dejar de pagar en parte o totalmente los tributos establecidos por ley, ello implica que el sujeto pasivo, Estado, en ningún momento realiza un desprendimiento patrimonial en favor del agente. He ahí la nota característica que da peculiaridad a ambos tipos penales.

Finalmente, es de resaltar el que ilícito penal de defraudación tributaria es uno de resultado ya que su consumación, exige que como consecuencia de la conducta defraudatoria se produzca el no pago total o parcial de la deuda tributaria que exige la ley, ocasionándose así un perjuicio para el Estado, representado por la Administración Tributaria.

Sobre el aserto consistente en que se trata de un delito de resultado, Abanto Vásquez precisa, “resulta posible distinguir dos momentos separables espacio-temporalmente: la conducta típica (conducta defraudatoria) y el resultado típico (ausencia de percepción o percepción reducida de una determinada cantidad de dinero por concepto de obligación tributaria de pago)”.¹⁰¹ En igual sentido, en la doctrina argentina, Ventura Gonzales precisa, “se trata de un delito material, el delito es material cuando para su consumación se requiere la producción de un resultado externo a la acción del sujeto. No se sanciona penalmente al que no paga. Se sanciona al que no paga valiéndose de cualquier ardid o engaño. Se causa un perjuicio mediante ardid o engaño”.¹⁰²

2.- Defraudación Tributaria como Delito de Comisión por Omisión

Al respecto, Alpaca Pérez precisa, “el delito contemplado en el artículo 1° de la Ley

¹⁰¹ ABANTO VASQUEZ, Manuel. Derecho Penal económico. Parte especial, Lima, Idemsa, 2000, P. 431, citado por, ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p. 238.

¹⁰² VENTURA GONZALES, Nociones Generales Sobre Derecho Penal Económico, Op Cit, pág. 61.

Penal Tributaria posee claramente una estructura omisiva (la estructura del tipo requiere, para la consumación del hecho el no pagar) específicamente, de una comisión por omisión (sin que el precepto contemple referencia a una modalidad activa). Esto, sin embargo, no quiere decir que los medios o formas contemplados en el tipo (engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta) no puedan ser realizados por conductas activas”.¹⁰³

En el mismo sentido, Vizcardo Silfredo señala: “la construcción técnico-jurídica del delito de defraudación tributaria encuentra su fundamento en un acto omisivo basado en el incumplimiento por parte del obligado a la contribución (contribuyente), de su obligación a contribuir con el sostenimiento de los gastos del Estado (por lo que se establece que esencialmente se constituye como un delito socioeconómico)”.¹⁰⁴

Por tanto, se considera a la defraudación tributaria como un ilícito penal de comisión por omisión, porque su consumación, importa el no pago total o parcial de los tributos adeudados al Estado.

3 Ley Penal en Blanco

Ayats Verges refiere, “La expresión “ley penal en blanco” se debe a Binding, que la propuso por primera vez en el año 1872. Posteriormente, han sido muy numerosas y variadas las expresiones utilizadas para referirse a las también llamadas genéricamente “leyes penales incompletas”¹⁰⁵, así mismo sobre las definiciones doctrinales, Doval País, señala, “las leyes penales en blanco son leyes necesitadas de complemento pues el supuesto de hecho que regulan esta formulado de manera incompleta. Este complemento debe buscarse en otras disposiciones del ordenamiento jurídico”.¹⁰⁶

¹⁰³ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p. 232.

¹⁰⁴ VIZCARDI SILFREDO, Hugo, Análisis De Los Delitos Tributarios En El Perú, en Actualidad Jurídica, Tomo 172, 2008, pág. 118, citado por CARO CORIA, Dino Carlos y REYNA ALFARO, Luis Miguel, Derecho Penal Económico Parte Especial, Tomo II, Op Cit., pág. 579.

¹⁰⁵AYATS VERGES, Miro y DE JUAN CASDAVALL, Jordi, Informe Sobre Las Novedades Introducidas En La Nueva Regulación Del Delito Fiscal, Algunas Propuestas De Mejora, 1ra Edición, España, Epraxis, 2013, pág. 31.

¹⁰⁶DOVAL PAÍS, A . Posibilidades y límites para la formulación de las normas penales. El caso de las leyes en blanco. Ed tirant to Blanch, Valencia, 1999 p. 95, citado por AYATS VERGES, Miro y DE JUAN CASDAVALL, Jordi,

En La doctrina nacional es posición mayoritaria, con la que compartimos, de que el delito de defraudación tributaria contemplado en el artículo 1° de la ley penal tributaria posee la estructura de una ley penal en blanco debido a que, la misma se consuma cuando se deja de pagar los tributos que establecen las leyes, valiéndose de una conducta engañosa y fraudulenta, ello importa que para verificar si se realizó el supuesto de hecho de la norma penal tributaria debemos remitirnos a la legislación sustantiva tributaria, en la que por criterio de especialidad se encuentra regulado, el tributo, el hecho generador de la obligación tributaria, quien detenga la calidad de deudor tributario, y cuando una obligación tributaria es considerada impaga.

Caro Cario y Reyna Alfaro precisan, “en el caso del delito de defraudación tributaria, estamos hablando de lo que la ciencia penal ha denominado” ley penal en blanco o sistema de remisión” supuesto absolutamente lícito, necesario y unánimemente reconocido por la doctrina penal, pues el derecho penal debe nutrirse de conceptos, reglas y principios ya preestablecidos por una norma extra-penal, como en este caso, del derecho tributario. Por ello, el concepto de tributo contiene tres elementos relevantes: realización del hecho imponible, existencia del hecho generador y precisión de la deuda tributaria”.¹⁰⁷

Por su parte, Oscar Díaz manifiesta, “siendo las leyes tributarias un tipo penal parcialmente en blanco, cuya integración se debe efectuar por intermedio de la ley fiscal que constituye la norma integradora, ello determina que ni siquiera el juez penal puede improvisar a la hora de establecer cuáles son los elementos esenciales de la relación jurídica tributaria que sirva de marco al incumplimiento, el hecho imponible, el devengo y la base, sino que estos vendrán regulados por lo establecido por la norma integradora”.¹⁰⁸ En igual sentido Bertazza y Marconi señalan, “el delito de evasión tributaria es un delito especial o de primera mano, que necesariamente debe integrarse con la norma tributaria (como norma

Informe Sobre Las Novedades Introducidas En La Nueva Regulación Del Delito Fiscal, Algunas Propuestas De Mejora, Op Cit., pág. 31.

¹⁰⁷ CARO CORIA, Dino Carlos y REYNA ALFARO, Luis Miguel, Derecho Penal Económico Parte Especial, Tomo II, Op Cit., pág. 593.

¹⁰⁸ OSCAR DIAZ, Vicente, Ilícitos Tributarios Perspectivas Jurídica Y Económica, Op Cit., Pag. 202.

extrapenal) a los efectos de la definición del tipo objetivo y subjetivo, así como de los sujetos del tipo del injusto. Por lo tanto, existiendo un marco de una relación jurídica preexistente que tiene naturaleza estrictamente tributaria, su incumplimiento nos puede llevar al régimen sancionatorio penal”.¹⁰⁹

La doctrina española representada por Bacigalupo, sostiene en lo concerniente al delito de defraudación tributaria que en su término es delito fiscal “que la conducta típica consiste en la infracción de una norma tributaria que no está expresa en el texto de la ley penal. Para poder aplicar el Artículo 305 del Código Penal hay que recurrir a la ley fiscal que establece el tributo, pues esta es la que define el hecho imponible y obligación tributaria que de él emerge”¹¹⁰

Sin embargo, desarrolla una posición diferente Luzón Peña para quien, “si bien la determinación de los alcances del tributo dejado de pagar, como antes se dijo, indudablemente requiere la referencia a una norma extrapenal, aquella referencia se realiza únicamente con fines interpretativos: la frase tributos que establecen las leyes es un elemento normativo, que para ser interpretado, necesita ser remitido a una norma extrapenal, o dicho de otra manera, se interpreta mediante la norma extrapenal los alcances de un elemento típico que ya se ha establecido en la propia ley penal”.¹¹¹. De este parecer es Alpaca Pérez quien agrega que, “por ello, pienso más bien que la referencia al elemento los tributos que establecen las leyes es una remisión interpretativa al derecho tributario, pues el tipo penal ya está completo y solamente contiene elementos normativos que deben ser interpretados acudiendo a normas tributarias”¹¹², agrega: “El concepto tributo, entonces, constituye un elemento normativo que debe ser interpretado de conformidad a la normativa extrapenal correspondiente”¹¹³.

¹⁰⁹BERTAZZA, Humberto J. y MARCONI, Norberto J, El Delito Fiscal En La Ley Penal Tributaria, En Tratado Del Régimen Penal Tributario. BERTAZZA, Humberto J. y MARCONI, Norberto J.(Directores), Tomo I, Op Cit., Pág. 257.

¹¹⁰ BACIGALUPO, Enrique, El Delito Fiscal. En: Curso De Derecho Penal Económico, Bacigalupo Enrique (Director), OpCit, p. 476.

¹¹¹LUZON PEÑA, Diego Manuel. Lecciones De Derecho Penal. Parte General, 2da Edición, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2012, Pág. 66 citado por ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., P. 234.

¹¹²ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p. 234.

¹¹³Ibid., p.235.

2.1.4.1.3 Tipicidad Subjetiva

Se trata de un ilícito penal eminentemente doloso el cual para su consumación requiere conocimiento de la conducta defraudatoria que se pretende realizar de cara al objetivo de no pago de tributos que establece la ley y la voluntad de acometimiento de tal proceder.

Así, Peña Cabrera precisa, “Una acriminación así concebida, solo puede resultar punible a título de dolo, de que el agente encamine su conducta fraudulenta, a la evasión tributaria, sabiendo dos cosas: - primero, que está empleando un medio falsario para engañar al fisco y, segundo, la realización de tal comportamiento, tiene como objetivo no pagar (o pagar parcialmente), lo que la ley tributaria exige a todo contribuyente”.¹¹⁴

Por su parte, García Navarro, sostiene que, "de la referencia que se hace en el artículo 1º de la ley penal tributaria al requisito de que el agente debe actuar en provecho propio o de un tercero, se alega la necesaria concurrencia de un elemento subjetivo distinto al dolo, a saber, un ánimo de lucro, esto es la búsqueda de una ventaja patrimonial como consecuencia del impago de una deuda tributaria, esto es de tendencia interna intensificada”.¹¹⁵

2.1.4.1.4 Tentativa y Consumación

a) Tentativa

Sobre la tentativa contemplada en el Artículo 16 del Código Penal, advertimos que puede ser aplicable en el caso del delito de defraudación tributaria, y ello justamente porque este es un ilícito penal de resultado, así García Caverro señala, “es factible plantear el escenario en el que el individuo ha comenzado los actos necesarios para no pagar el tributo

¹¹⁴PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Tomo VII, Op Cit., Pág. 254.

¹¹⁵GARCIA NAVARRO, Edwar, análisis del tipo básico de la defraudación tributaria, en act, jur. N 147 febrero. 2006, P. 98 citado por ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p. 245.

y el pago se realiza por causas ajenas a su voluntad”.¹¹⁶

b) Consumación

Se consumará este ilícito penal cuando el agente haya realizado todos los elementos objetivos del tipo penal de defraudación tributaria, esto es, que haya hecho uso de medios fraudulentos y obtenga como resultado, el que, al vencimiento del plazo establecido por la normatividad tributaria, no realice el pago total o parcial de la deuda tributaria.

La doctrina nacional, sobre la consumación de este ilícito penal tributario hace la disquisición sobre el modo en el que se realiza la liquidación de la cuota tributaria para determinar su materialización, así tenemos:

En primer lugar, “si la liquidación lo hace la propia administración, el delito de defraudación tributaria se consumará cuando el contribuyente no paga el monto pecuniario correspondiente al tributo o paga el referido monto de conformidad a lo fijado de manera incorrecta por la administración tributaria como resultado de su declaración fraudulenta. Desde esta perspectiva, en la medida que el tipo penal recoge el término dejar de pagar en todo o en parte cabe tener en cuenta dos escenarios, dependiendo si la defraudación se produce mediante la no presentación fraudulenta de la declaración o mediante la presentación de una declaración fraudulenta. En el primer caso, el delito se consumará cuando haya transcurrido el plazo establecido legalmente para el pago del tributo, esto es cuando finalice el último día del periodo para el pago de la obligación tributaria”.¹¹⁷ “En el segundo, el delito se consumará cuando, el individuo, después de notificado, realiza efectivamente el ingreso de la cuota tributaria por la cantidad (errónea) que la administración le ha señalado tras su previa (y falsa) declaración de los datos configuradores de la base imponible”.¹¹⁸

¹¹⁶GARCIA CAVERO, Percy, Derecho Penal Económico, Parte Especial, Lima, Grijley, 2007, P. 644. citado por ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p. 250.

¹¹⁷ VERDUGO GOMEZ DE LA TORRE, Ignacio y FERRE OLIVE, Juan Carlos, todo sobre el fraude tributario, Barcelona, praxis, 1994, p 71 citado por ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p. 247.

¹¹⁸MARTINEZ-BUJAN PEREZ, Derecho Penal Económico, Parte General, 2da Edición, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2007 P, 567, citado por ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p. 247.

En segundo lugar, “si la liquidación lo hace el propio contribuyente (autoliquidación), cabe diferenciar también los escenarios en los que se produce una omisión de la declaración o cuando se realiza una declaración fraudulenta. En el caso de que el contribuyente no presente la autoliquidación, la consumación del delito precisa del vencimiento del plazo legal voluntario de ingreso establecido por la norma tributaria correspondiente o el vencimiento de la prórroga fijada por la administración tributaria. Esta forma de comprender la consumación del delito de defraudación tributaria en el caso de tributos auto liquidables es congruente con la exigencia típica del resultado consistente en dejar de pagar: si el plazo ha vencido, no hay duda en afirmar que el individuo ha dejado de pagar en las condiciones establecidas por las normas tributarias, dejándose de recaudar un tributo en el momento en que debía realizarse. Por otro lado, en caso que el contribuyente presente la autoliquidación fraudulenta, la consumación se produce en el instante que se presenta la declaración fraudulenta por parte del obligado tributario (pagando parcialmente el tributo o no pagándolo completamente)”.¹¹⁹

Como se advierte del tipo penal, no se requiere una determinada cuantía económica del tributo dejado de pagar, situación diferente ocurre en legislaciones penales tributarias como las de España, contemplada en el Artículo 305.1 de su Código Penal y el de Argentina regulado en el Artículo 1° de la ley 224.769 del Régimen Penal Tributario.

2.1.4.2 Modalidades De La Defraudación Tributaria

Las modalidades del ilícito penal de defraudación tributaria se encuentran contempladas en el artículo 2° del Decreto Legislativo N° 813, estableciéndose que:

“Son modalidades de defraudación tributaria reprimidas con la pena del artículo anterior;

- 1. Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar*
- 2. No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de*

¹¹⁹ ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p. 248.

tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes”

Este artículo tipifica modalidades adicionales con las cuales se consuma a su vez la defraudación tributaria, por tanto, es de aplicación para este apartado todo lo desarrollado precedentemente sobre el bien jurídico, y dentro de la tipicidad objetiva lo concerniente a los sujetos activo y pasivo, la tipicidad subjetiva, es así que, en este apartado nos centraremos a hacer un desarrollo sobre la conducta típica como elemento objetivo del tipo penal contemplados en estos dos supuestos

a) Del numeral 1° del Artículo 2 del Decreto Legislativo N° 813

A diferencia del delito de defraudación tributaria en el que como parte del tipo se requiere el dejar de pagar en todo o parte los tributos, esta modalidad no requiere tal resultado, por tanto, para su tipicidad únicamente se exige que se materialice el supuesto de hecho de la norma sin exigirse un perjuicio económico al erario público, por lo que, conforme así lo reconoce la doctrina nacional, estamos ante un delito de peligro concreto, sobre este punto, Alpaca Pérez señala: “será suficiente que se oculte o se falsifique ciertos datos relevantes para la determinación de la base imponible o la cuantía del tributo con el objeto de anular o reducir el tributo a pagar, esto es, el tipo exige la realización de conductas que generen un peligro de que la obligación tributaria de pago no pueda ser concretada”.¹²⁰

García Cavero precisa, “en la modalidad delictiva de ocultación o falsación de datos tributariamente relevantes las conductas defraudatorias deben llevarse a cabo durante el procedimiento de determinación del tributo, eso es, en el momento en que se verifica la realización del hecho imponible, se identifica al deudor tributario y se establece la base imponible y la cuantía del tributo”.¹²¹

¹²⁰ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p. 272.

¹²¹GARCIA CAVERO, Percy, Derecho Penal Económico, Parte Especial, Lima, Grijley, 2007, P. 659. citado por ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p. 272.

Esta modalidad contempla dos formas de materialización que pueden concurrir de manera excluyente y consisten en:

- La primera sub modalidad consiste en, *ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos rentas para anular o reducir el tributo a pagar*, el cual supone el acto, del deudor tributario o responsable de su pago, por el que esconde al órgano administrador de los tributos los bienes y/o utilidades que percibe, todo ello con el objeto de que el hecho imponible a partir del cual se determina la obligación tributaria, sea reducido o en su defecto, no contemple ingreso alguno, y por tanto la administración tributaria ante la falta de conocimiento real de los bienes o rentas del deudor tributaria fije, aun cuando no corresponda, una obligación tributaria menor o simplemente ninguna.

Al respecto Peña Cabrera refiere que, *“se trataría, de una conducta fraudulenta, mediante el cual el contribuyente o responsable, omite consignar dolosamente una serie de ingresos o la pertenecía de ciertos bienes, con el único afán de no pagar la deuda tributaria o de reducir el tributo a sufragar. ¿Quién oculta? Aquel contribuyente que ha efectuado una transacción económica, financiera o comercial, cuyo concepto ha incidido en generar el hecho imponible previsto en la ley tributaria y, así procede a esconder dicho acto a la administración, omite consignarlo, con el objetivo de que el fisco no determine contra aquel, una base imponible”*.¹²²

- La segunda sub modalidad consiste en *consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar*, lo que implica un proceder típico totalmente contrario al primer supuesto, ya que el sujeto activo no oculta sus reales ingresos y/o utilidades, sino por el contrario consigna o informa ante la administración tributaria de deudas, pérdidas, disminución de bienes o capital que no ocurrieron en la realidad, ya sea de forma total o solo parcialmente,

¹²²PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Tomo VII, Op Cit., Pág. 265.

información fraudulenta esta que es idónea para que la administración tributaria, de forma equivocada, no establezca o en su caso reduzca el tributo a pagar.

b) Del numeral 2 del artículo 2° del Decreto Legislativo N° 813

En esta modalidad típica estamos ante un delito especial propio, en razón a que el sujeto activo del delito, solo y únicamente puede ser un agente de retención o percepción de tributos, a su vez, es la norma sustantiva tributaria que regula y estatuye cuando estamos ante un agente de retención o percepción, es así que tenemos el artículo 10 del Código Tributario que señala “pueden ser designados agentes de retención o percepción los sujetos que, por razón de su actividad, función o posición contractual estén en posibilidad de retener o percibir tributos y entregarlos al acreedor tributario, adicionalmente la administración tributaria podrá designar como agente de retención o percepción a los sujetos que considere que se encuentran en disposición para efectuar la retención o percepción de tributos”

La conducta típica, importa en primer lugar que el sujeto activo del delito previamente recepcione los tributos o lo haya retenido, y que, pese a su obligación de entregarlos al órgano administrador del tributo, el acreedor tributario, no lo haya hecho. Asimismo, se exige el incumplimiento de la entrega del tributo en el plazo que fijen las leyes o reglamento, este extremo evidencia la calidad de la ley penal en blanco de este dispositivo ya que para verificar el plazo concreto incumplido tenemos que remitirnos a la normativa tributaria (leyes y reglamentos), en el caso en particular a lo establecido por el literal d) del artículo 29 de Código Tributario: *“los tributos, los anticipos y los pagos a cuenta no contemplados en los incisos anteriores, las retenciones y las percepciones se pagaran conforme lo establezcan las disposiciones pertinentes”* luego en el penúltimo párrafo del mencionado artículo se señala *“ la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria podrá establecer cronogramas de pagos para que éstos se realicen dentro de los seis días hábiles anteriores o seis días hábiles posteriores al día de vencimiento del plazo señalado para el pago. Asimismo, se podrá establecer cronogramas de pagos para las retenciones y percepciones a que se refiere el inciso d) del presente artículo”*

Alpaca Pérez, menciona, “los agentes de retención o percepción poseen un deber de colaboración con la administración tributaria en virtud del cual un individuo ejerce por mandato de la ley la condición de facilitador de la recaudación tributaria por su contacto directo con el contribuyente”.¹²³

Peña Cabrera precisa, “para poder apreciar, la configuración de esta modalidad del injusto tributario, hemos de determinar con toda precisión, el plazo de exigibilidad, que la ley tributaria, fija para que los agentes de percepción y/o retención procedan a la entrega de dichos montos dinerarios; aun no cumplido el plazo legal, no se puede advertir la comisión de este delito, pues no se manifiesta la voluntad de incumplimiento”.¹²⁴

Por su parte, Bramont Arias y García Cantizano señalan: “En realidad, bajo esta modalidad de defraudación tributaria no se está más que tipificando un supuesto especial de delito de apropiación ilícita, dado que el sujeto incumple con la obligación de entregar a la administración tributaria las cantidades que percibe o retiene por concepto de tributo”.¹²⁵

2.1.4.3 Defraudación Tributaria Agravada

Este ilícito penal se encuentra regulado en el Artículo 4° del Decreto Legislativo N° 813, señalando “*la defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 ni mayor de 12 años y con 730 a 1460 días-multa cuando:*

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

¹²³ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p. 274

¹²⁴PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Tomo VII, Op Cit., Pág. 270.

¹²⁵ BRAMONT ARIAS TORRES, Luis Alberto y GARCIA CANTIZANO, María Del Carmen, Manual De Derecho Penal, Op Cit, p. 486.

2.2.4.3.1 Bien Jurídico

El bien jurídico protegido de la defraudación tributaria agravada en el mismo sentido que su tipo base está constituido por la protección jurídica penal del proceso de recaudación tributaria de cara al acopio de ingresos fiscales y ulterior redistribución de los mismos por parte del Estado, así también se pronuncia Bramont Arias y García Cantizano, para quienes, “*se protege el proceso de ingresos y egresos del Estado*”.¹²⁶

2.1.4.3.2.- Tipicidad Objetiva

a) Sujetos activo y pasivo

Respecto del sujeto activo del delito, como del pasivo, este aspecto guarda identidad con lo regulado y desarrollado en este trabajo, en lo concerniente al tipo base, por lo que nos remitimos a dicha sección. No sin antes destacar la inversión de posición jurídica que se produce entre la relación jurídico tributaria donde el deudor tributario es el sujeto pasivo de la obligación tributaria y el Estado es el acreedor tributario y por tanto el sujeto activo de la mencionada relación jurídica, con el proceso penal, en el que el deudor tributario detenta ya también la calidad de sujeto activo del tipo penal, en tanto el Estado representado por el órgano administrador del tributo, asume la calidad de sujeto pasivo de la conducta ilícita penal.

b) Conducta Típica

Este artículo tipifica dos modalidades y/o circunstancias que le dotan de mayor lesividad a la conducta defraudatoria perpetrada por el sujeto activo del delito lo que ocasiona, como corolario, un incremento de la sanción penal, por lo que en lo que sigue haremos un análisis de estas:

¹²⁶BRAMONT ARIAS TORRES, Luis Alberto y GARCIA CANTIZANO, María Del Carmen, Manual De Derecho Penal, Op Cit, p. 488.

- **Numeral 1 del artículo 4 del Decreto Legislativo N° 813**

Bajo esta conducta se contempla una modalidad agravada mediante la cual, al tipo base de defraudación tributaria se le suma una circunstancia que importa un mayor desvalor de acto, es así que, la conducta que ha de materializarse en el mundo objetivo para darla por consumada, consiste en que el sujeto activo del delito previa solicitud, y correspondiente evaluación del órgano administrador del tributo, obtenga un beneficio tributario, tal como, una exoneración o inafectación, reintegro, saldo a favor, crédito fiscal, compensación, devolución, beneficios o incentivos tributarios, empero que para ello, haya procedido de forma fraudulenta aparentando y/o fingiendo haber realizado uno de los supuestos de hecho que la norma tributaria contempla para ser privilegiado con uno de los beneficios tributarios antes señalados, y por su parte, que la Administración Tributaria inducida a error lo haya concedido.

Por tanto, en este caso nos encontramos ante un delito de resultado, que requiere un perjuicio concreto de carácter pecuniario para el Estado, traducido en el tributo dejado de pagar como consecuencia de la obtención del beneficio tributario obtenido.

El reconocimiento legal de los beneficios tributarios es consecuencia de la creación por parte del Estado de incentivos que buscan en los ciudadanos comportamientos que son considerados convenientes en la sociedad y que principalmente inciden en el plano de promoción económica y social, de esta manera con la obtención de un beneficio tributario, se reduce a su vez la deuda tributaria

Para, Bramont Arias y García Cantizano, “el eje central de la conducta gira en torno a la previa existencia de una simulación, esto es, a la apariencia de realidad que otorga el sujeto a un hecho, que, como consecuencia, genera una situación ficticia, por medio de la cual, la administración incurre en un error sobre la concurrencia de los requisitos necesarios

para el otorgamiento de beneficios fiscales”.¹²⁷

Peña Cabrera resalta, “de capital importancia, entonces es que la falsedad que llevara intrínsecamente esta conducta típica, ha de referirse a los requisitos exigibles para el otorgamiento del beneficio tributario”.¹²⁸

Alpaca Pérez precisa, “la modalidad agravada de obtención fraudulenta de ventajas tributarias se consuma cuando el sujeto activo logra obtener injustificadamente la ventaja tributaria¹²⁹. Agrega además que, de no concretarse la obtención del beneficio (pero se haya realizado los actos previos antes descritos) únicamente habrá tentativa”.¹³⁰

Ahora, sobre lo que debemos entender por el término exoneración el Tribunal Constitucional sostiene, “las exoneraciones se configuran como supuestos de excepción respecto del hecho imponible, lo cual quiere decir que el hecho imponible nace, y/o, los sujetos(exoneraciones subjetivas) o actividades(exoneraciones objetivas), previstos en ella, se encuentran prima facie gravados; no obstante ello, en estos casos, no se desarrollara el efecto del pago del tributo en la medida que, a consecuencia de la propia ley o norma con rango de ley, se les ha exceptuado del mismo”.¹³¹

Así mismo, se señala, “La inafectación o no sujeción debe entenderse como aquellos supuestos que no se encuentran dentro del ámbito de afectación de un tributo determinado. Es decir, el legislador no ha previsto que determinados hechos, situaciones u operaciones estén dentro de la esfera de afectación del tributo que ha surgido como consecuencia del ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado”.¹³²;

Por su parte incentivo tributario, “son aquellas reducciones a la base imponible del

¹²⁷BRAMONT ARIAS TORRES, Luis Alberto y GARCIA CANTIZANO, María Del Carmen, Manual De Derecho Penal, Op Cit, p. 489.

¹²⁸PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Tomo VII, Op Cit., Pág. 284.

¹²⁹ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p. 281

¹³⁰Ibid., p. 281.

¹³¹ STC n 0042-2004- AI

¹³²Ibid.

tributo, otorgadas con el propósito de incentivar a determinados sectores económicos o actividades e inclusive aquellos subsidios que otorga el Estado a determinados sujetos”¹³³;

Peña Cabrera refiere, “la devolución implica que el sujeto contribuyente solicita a la administración tributaria, se le devuelva una alícuota del impuesto que no debió abonar, esto es, el reclamo se funda en que el fisco le cobró una base imponible que no se correspondía con la realidad económica generada”.¹³⁴;

Finalmente agrega que, crédito fiscal, “importa el derecho que la ley tributaria le confiere a los contribuyentes, para reducir los impuestos que han de sufragar por determinados conceptos, en otras palabras supone el monto que una persona (natural y/o jurídica), ha pagado en concepto de impuesto al adquirir un producto o insumo y que puede deducirlo al momento de realizar ciertas operaciones comerciales”.¹³⁵

- Numeral 2 del artículo 4° del Decreto Legislativo N° 813

La conducta fraudulenta sancionada bajo esta modalidad agravada consiste, en primer lugar, en que el agente finja y/o aparente una situación de insolvencia patrimonial, y, en segundo lugar, que el agente deliberadamente ocasione o cree en la realidad su situación de insolvencia patrimonial, modalidades estas que constituyen medios idóneos para conseguir que se impida el cobro de la deuda tributaria por parte del órgano administrador del tributo. Consideramos que este ilícito penal es de resultado, ya para su consumación se requiere que se haya efectivamente impedido el cobro de la deuda tributaria, y que de no haberse conseguido esto, pese a que el agente haya fingido o en su caso ocasionado su insolvencia patrimonial, estaremos en el grado de ejecución del delito de tentativa.

Sobre este punto Bramont Arias y García Cantizano señalan, “Lo decisivo es que el sujeto simule o genere su propio estado de insolvencia de cara a impedir satisfacer su

¹³³ *Ibíd.*

¹³⁴ PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Tomo VII, Op Cit., Pág. 283.

¹³⁵ *Ibíd.*, p. 284.

obligación tributaria. A este respecto, por simular habrá que interpretar el aparentar algo que no es real, mientras que provocar consiste encausar algo en la realidad”.¹³⁶

2.1.4.4.- Delito Contable Tributario

Ilícito penal este, tipificado en el artículo 5° del Decreto Legislativo N° 813, en el que se prescribe: *“será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 2 ni mayor de 5 años y con 180 a 365 días multa, el que estando obligado por las normas tributarias a llevar libros y registros contables:*

- a) Incumpla totalmente dicha obligación*
- b) No hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables*
- c) Realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables*
- d) Destruya u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación”*

2.1.4.4.1 Bien Jurídico

El bien jurídico protegido del ilícito penal contable tributario consiste en la protección jurídica penal del proceso de recaudación tributaria de cara al acopio de ingresos fiscales y ulterior redistribución, de los mismos por parte del Estado.

Así mismo, se señala, *“resulta evidente que el bien jurídico en los delitos tributarios de peligro, es el propio sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público, que contempla la hacienda pública no como algo estático, sino como un todo dinámico, puesto que con los delitos tributarios de peligro, se pretende crear una estructura preventiva*

¹³⁶ BRAMONT ARIAS TORRES, Luis Alberto y GARCIA CANTIZANO, Maria Del Carmen, Manual De Derecho Penal, Op Cit, p. 490.

*de la defraudación tributaria”.*¹³⁷

Al respecto, Peña Cabrera refiere, “*Al consistir el delito contable (tributario), en un acto típicamente preparatorio, de la figura delictiva de defraudación tributaria, es patente que su función político criminal es la de reforzar el mismo bien jurídico protegido del resto de figuras delictivas (tributarias), tal como sucede en el caso de la relación delictual: tráfico de influencias con los delitos de cohecho*”.¹³⁸

2.1.4.4.1 Tipicidad Objetiva

A) Sujetos

▪ Sujeto Activo

Consiste en un delito especial propio, en razón a que no se tiene un delito común que contemple el mismo supuesto de hecho, y además que no cualquiera podrá ser sujeto activo del delito contable tributario, sino solo aquel que reúna una determinada calidad, esto es, ser contribuyente o en su caso el responsable de la obligación tributaria y estar obligado por la norma sustantiva tributaria a llevar libros y registros contables. Resulta imprescindible tomar en cuenta lo establecido por los numerales 4 y 5 del artículo 87 del Código Tributario, los cuales establecen tanto la obligación de los deudores tributarios de llevar libros y registros contables, así como, el deber del deudor tributario el presentar los libros y registros contables a la administración tributaria cuando esta realice acciones de control, respectivamente.

Conforme se señaló para el caso del tipo base de defraudación tributaria, cuando la obligación de llevar la contabilidad recae a una persona jurídica y está la incumpla bajo las modalidades contempladas en este tipo penal específico, de delito contable tributario, la

¹³⁷Manual De Delitos Contra La Hacienda Pública, Ministerio De Justicia De España, 2004, p. 751 citado por YACOLTA ESTARES, Daniel. El Bien Jurídico En Los Delitos Tributarios, En Derecho Procesal Tributario, Planificación Fiscal Y Penal Tributario, YACOLTA ESTARES, Daniel y DE BARROS CARVALHO, Paulo (directores), Op Cit. 508.

¹³⁸PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Tomo VII, Op Cit., Pág. 315.

atribución de responsabilidad, en calidad de sujeto activo del delito corresponderá a su representante legal, y no al amparo del artículo 27 del Código Penal, que reconoce el actuar en lugar de otro, sino bajo la premisa normativa específica contenida en el artículo 16° del Código Tributario, a partir del cual se reconoce como obligado tributario al representante de la persona jurídica, así como, en aplicación del artículo 9° de dicho cuerpo sustantivo, en virtud del cual el representante de la persona jurídica es considerado como responsable de la obligación tributaria.

- **Sujeto pasivo**

En cuanto al sujeto pasivo es la administración tributaria, representada en su caso por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria o también los gobiernos locales

B) Conducta Típica

Como nota preliminar, debemos precisar que la contabilidad tiene por objeto demostrar la situación económica de la empresa en lo atinente a sus ingresos y egresos. Ahora bien, en lo relacionado al ilícito penal contable tributario, se tendrá que no se trata de meros incumplimiento a la norma tributaria, sino que sus respectivas modalidades típicas revisten un mayor grado de lesividad porque constituyen actos de peligro abstracto que ponen en riesgo el bien jurídico protegido tributario y que de llegarse a consumir, constituyen un escalón previo a la materialización de delitos como el de defraudación tributaria con el cual se llega ya a afectar tangiblemente el proceso de ingresos y egreso económicos del Estado, en su calidad de acreedor tributario.

Peña Cabrera refiere, “La punición del delito contable en la legislación penal tributaria, comporta un adelantamiento significativo de las barreras de intervención penal, al dotar de autonomía delictiva, un comportamiento que en realidad devela un acto preparatorio

del delito de defraudación tributaria”¹³⁹, agrega, “no tiene que acreditarse lesión alguna a la recaudación tributaria, para que pueda confirmar la tipicidad penal del delito contable, al instituirse en un delito de peligro abstracto”¹⁴⁰.

Como se advierte de la descripción típica, el objeto material del delito lo constituyen los libros y registros contables.

En lo que sigue haremos un desarrollo específico de cada modalidad típica contemplada en el artículo de la ley penal tributaria, materia de análisis:

- Incumplimiento total de la obligación de llevar contabilidad

El uso de los libros y registros contables es importante para la empresa desde una perspectiva interna ya que a través de ella se puede determinar el movimiento económico real de ésta, tanto en lo relacionado con sus ingresos como egresos, y desde un plano externo su relevancia se verifica, en que a través de la revisión de ésta, la administración tributaria puede cerciorarse si la determinación de la obligación tributaria fue o no la correcta; en la doctrina se señala, “la vía más idónea para poder identificar una probable intención de fraude tributario (delito) es inspeccionando estos soportes contables, tomando en cuenta su idoneidad instrumental como actos preparatorios del delito de defraudación tributaria”¹⁴¹.

Ahora bien, la presente descripción típica sanciona el hecho de que el deudor tributario, pese a la exigencia expresa de la norma sustantiva tributaria no acate en forma absoluta su obligación de llevar libros y registros contables, de esta forma se pone a la administración tributaria en un escenario de total desconocimiento del movimiento económico de la empresa, imposibilitando de esa forma el poder determinar el quantum real de la obligación tributaria, por lo que la consumación de este ilícito penal se da como consecuencia de una omisión deliberada.

¹³⁹PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Tomo VII, Op Cit., Pág. 313.

¹⁴⁰Ibid., 313.

¹⁴¹Ibid., p 320.

Es necesario advertir que el artículo 175 numeral 1° del Código Tributario contempla también como infracción administrativa el omitir llevar libros y registros contables, sobre el particular y a efecto, de solucionar el aparente conflicto de normas al regularse el mismo supuesto de hecho tanto en la norma administrativa como en la norma penal tributaria, Alpaca Pérez precisa, “es importante destacar que la inclusión del elemento cuantitativo totalmente en el artículo 5° literal a) de la ley penal tributaria insinúa una cierta gravedad en la omisión que, a mi juicio, permitirá distinguir la infracción administrativa del delito. De conformidad a ello, el incumplimiento total de llevar contabilidad debe ser objetivamente idóneo para afectar la determinación de las obligaciones tributarias, pues de esa manera, en virtud del principio de lesividad, se exige algo más que el mero incumplimiento formal de la obligación (de relevancia administrativa)”.¹⁴²

- Incumplimiento del deber de anotación

Este supuesto de hecho, consiste en que el sujeto activo del delito, que antes era deudor tributario, pese a que cumplió con la norma sustantiva tributaria al llevar libros y registros contables, no hubiera registrado en ellos, ya sea como persona natural o jurídica, sus respectivos movimientos económicos, actos u operaciones, y de esa manera se propicie un escenario de desconocimiento a la Administración Tributaria que impidiese a ésta determinar de forma fehaciente el quantum de la obligación tributaria, esto en un eventual acto de fiscalización, deviniendo esa modalidad típica en una de comisión por omisión deliberada.

De conformidad al principio de lesividad, contemplado en el artículo IV del Título Preliminar del Código Penal, entendemos que el incumplimiento del deber de anotación de actos u operación, debe ser idónea para alterar el quantum de la obligación tributaria, por lo que la omisión de anotación de un acto que no revista de tal trascendencia y sea inocua, eventualmente debería ser pasible de sanción en sede administrativa tributaria, mas no penal

Martínez- Bujan señala, “el empleo de la palabra anotación, permite abarcar cualquier

¹⁴²ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p. 292.

reflejo, en los libros y registros contables, no solo las operaciones, su causa y su ubicación en cuentas adecuadas, sino también las fechas, cifras, datos de identificación, número de comprobantes, etc”.¹⁴³

Esta modalidad típica, es también una norma penal en blanco ya que para saber cómo es que, debe cumplirse el deber de anotar los actos, operaciones e ingresos en los libros y registros contables, debemos remitirnos a la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, la cual establece las normas referidas a libros y registros vinculados a asuntos tributarios, concretamente regula la información que se debe consignar en los diferentes libros y registros contables, así como al plazo que cuenta el deudor tributario para realizar la correspondiente anotación en los mismos.

Como pasa en la anterior modalidad típica, el artículo 175 numeral 3 del Código Tributario también reconoce como infracción administrativa el omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados, o registrarlos por montos inferiores. Sobre este punto y para diferenciar la intervención de la acción administrativa sancionadora de la penal, ante el mismo supuesto de hecho, Abanto Vásquez precisa, “cabe mencionar que lo que caracteriza al delito contemplado en el artículo 5, literal b) de la Ley Penal Tributaria es que las anotaciones deben ir dirigidas a evitar el pago de los tributos o a disminuir su monto”.¹⁴⁴

Peña Cabrera agrega, “La perfección delictiva ha de identificarse, cuando la obligación jurídico tributaria (contable) adquiere firmeza exigible en el tiempo; una vez vencido el plazo, que la legislación tributaria impone para la presentación de la contabilidad. Lo anterior, la omisión a la anotación de la operación económica, carece de toda relevancia

¹⁴³MARTINEZ-BUJAN PEREZ, Derecho Penal Económico, Parte General, 2da Edición, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2007, P. 682, citado por PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Tomo VII, Op Cit., Pág. 325.

¹⁴⁴ABANTO VASQUEZ, Manuel. Derecho Penal económico. Parte especial, Lima, Idemsa, 2000, P. 458, citado por, ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p. 293.

para incidir en la configuración de un delito tentado”.¹⁴⁵

- Realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables

Esta conducta típica supone que el contribuyente o responsable de la obligación tributaria inserta información que no guarda congruencia o correspondencia con la realidad en los libros y registros contables, falsedad que se circunscribe específicamente a la anotación de cuentas, asientos, cantidades, nombres y demás datos falsos, lo cual puede darse cuando se consigna movimientos económicos y/o comerciales que nunca se dieron en la realidad o cuando habiéndose realizado los mismos se consignen montos de contraprestación menores o mayores a los que en realidad fueron; todo lo precedente con el propósito de dejar de pagar o pagar menos de la obligación tributaria, empero, esta última circunstancia no es necesaria que se concrete en la presente modalidad típica al encontrarnos dentro de un tipo penal de mera actividad.

Con esta modalidad típica, se sanciona lo que podría considerarse un acto preparatorio del delito de defraudación tributaria ya que con este proceder fraudulento evidentemente el deudor tributario únicamente busca dejar de pagar o pagar menos de la obligación tributaria que en realidad le correspondería dar en favor del Estado.

Peña Cabrera señala, “la función política criminal de este delito, al importar un adelantamiento significativo de las barreras de intervención del *ius-puniendi* estatal, es de reforzar los fines preventivo generales de la pena, pretendiendo intimidar en mayor medida a aquellos contribuyentes que tienen la intención de defraudar al fisco”.¹⁴⁶

Es importante, dejar sentado que, si a las anotaciones fraudulentas en los libros y registros contables antes desarrolladas se le adjuntan documentos falsificados tales como boletas de venta y otro tipo de comprobantes, en tal circunstancia nos encontraremos ante un

¹⁴⁵PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Tomo VII, Op Cit., Pág. 326.

¹⁴⁶ *Ibid.*, p. 328.

concurso de delitos conforme señala García Caveró, “*pues ya se está ante una falsedad contenida en otro soporte documental, ajeno al asiento contable*”.¹⁴⁷

- Destruya u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación

En este apartado tenemos hasta cuatro sub modalidades de conductas típicas; tales como, destruir totalmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación, destruir parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación, ocultar totalmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación y ocultar parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación, constituyendo todas estas modalidades típicas, ilícitos penales de mera actividad, que no requieren la causación de un perjuicio concreto traducido en el no pago de la deuda tributaria, empero que con su tipificación se busca desincentivar que en el futuro no se materialice el delito de defraudación tributaria.

Ahora bien, por destruir, según la primera acepción de la Real Academia Española debemos entender, reducir a pedazos o a cenizas algo material, u ocasionarle un grave daño, por lo que para el presente caso la conducta de reducir a pedazos y ocasionarle un grave daño al punto de que pierda su utilidad, recaerá en el objeto del delito consistente en libros y/o registros contables, así mismo, cuando se refiere a documentos relacionados con la tributación, debemos entenderlo como facturas, boletas de pago y otros, así mismo, este acto de causación de grave daño puede recaer en la totalidad de los antes mencionados documentos como en una parte de ellos.

La conducta típica de ocultar, por su parte, debe ser entendida como el acto de esconder y evitar que sea verificado, por el Órgano Administrador del Tributo, los objetos materiales del delito, consistentes en libros y/o registros contables o los documentos

¹⁴⁷ GARCIA CAVERO, Percy, Los Delitos Tributarios Op Cit. p. 683, citado por PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Tomo VII, Op Cit., Pág. 329.

relacionados con la tributación, siendo que este acto puede recaer en parte o en la totalidad de ellos.

Las precedentes modalidades típicas, en la conducta del agente guardan como propósito común, el evitar que la administración tributaria determine cuál es la obligación tributaria real del administrado, por tanto, los supuestos de hecho de la norma constituyen en puridad pasos previos o actos preparatorios del delito de defraudación tributaria. Es así que, Peña Cabrera refiere, “Son los soportes contables, sean libros o registros, los que dan cuenta de la situación económica-financiera de la empresa, al reflejar los activos y pasivos de la misma; información que incide en la determinación de la obligación jurídico-tributaria. Son estas las razones, las que llevaron al legislador, -desde un plano de política criminal-, la acriminación autónoma de las infracciones contables tributarias, sabedores de instituirse en instrumento para la configuración del delito de defraudación tributaria”¹⁴⁸

2.1.4.4.3 Tipicidad Subjetiva

Todas las conductas tipificadas en el artículo 5 de la Ley Penal Tributaria, son dolosas; vale decir, que el sujeto activo las realiza, sabiendo y conociendo que su conducta es ilícita penalmente, y a su vez con la voluntad de querer llevar a cabo tal proceder, de esta manera se integra tanto el elemento cognoscitivo, como el volitivo que exige la tipicidad subjetiva, sobre este punto García Caveró precisa, “*Así el dolo requiere la verificación del conocimiento del deber contable específicamente infringido (frente al dolo general de conocimiento del deber de llevar contabilidad). El autor debe conocer, por ejemplo, la forma y condiciones para el cumplimiento de la obligación de llevar contabilidad según lo dispuesto por la normativa tributaria correspondiente. En caso de la infracción del deber de anotación, es necesario el conocimiento de los actos, operaciones o ingresos que deben anotarse en los libros y registros. La infracción del deber de veracidad contable exige el conocimiento del autor de la falsedad o incorrección de las anotaciones realizadas en los libros o registros. Finalmente, el obligado a llevar contabilidad debe conocer el deber de conservar los libros, así como el plazo legalmente previsto de cumplimiento de este deber de*

¹⁴⁸PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Tomo VII, Op Cit., Pág. 330.

conservación”.¹⁴⁹

2.1.4.5 Información Falsa Para La Obtención De Autorizaciones

Este ilícito penal, se encuentra tipificado en el artículo 5-A del Decreto Legislativo N° 813, bajo los siguientes términos: *“será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 2 ni mayor de 5 y con 180 a 365 días -multa, el que a sabiendas proporcione información falsa con ocasión de la inscripción o modificación de datos en el registro único de contribuyentes, y así obtenga autorización de impresiones de comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito”*

2.1.4.5.1 Tipicidad Objetiva

- Conducta Típica

La conducta a materializarse en la realidad, susceptible de subsunción en este ilícito penal consiste en que el agente, faltando a su obligación de veracidad para con el Estado, provea y/o suministre información que no guarde concordancia con la realidad, cuando realice el trámite de inscripción o modificación de datos en el Registro Único de Contribuyentes, y de esa manera la administración tributaria inducida en error autorice las impresiones de comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito, en la que se tome en cuenta la información falsa.

Dentro de la información falsa que pueda proveerse tenemos al domicilio fiscal, el cual, es relevante ya que en este se entiende que el deudor tributario realiza su actividad económica, y de ser falso, no podrá ser encontrado o notificado debido a que este simplemente no existe o corresponde a otra persona, también la falta de veracidad puede recaer en el documento nacional de identidad, nombres y apellidos, actividad económica, como se advierte la falsedad en estos datos debe estar orientada a hacer pasar a una persona

¹⁴⁹GARCIA CAVERO, Percy, Derecho Penal Económico, Parte Especial, Lima, Grijley, 2007, P. 685. citado por ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p. 298.

por otra o hacer consignar a una persona que no existe, igual pasa con el número de documento nacional de identidad, por lo que no debe referirse a simples errores de una letra o número susceptibles de subsanación, como también el no consignar la real actividad económica principal que se realiza. El supuesto de hecho de este ilícito penal, tiene como propósito ulterior del agente el de materializar el delito de defraudación tributaria.

Se debe tomar en cuenta la Resolución de Superintendencia N 210-2004/SUNAT, el cual en su artículo 11, señala que la inscripción o modificación del Registro Único de Contribuyentes se realiza utilizando los formularios que habilite el Órgano Administrador del Tributo y presentando la documentación precisada en los anexos 1,2,3,4 y 5 de dicha resolución, así como que dichos formularios detentan la condición de declaración jurada, de los cuales se pueden prescindir si el trámite de inscripción o modificación lo realiza personalmente el sujeto inscrito o su representante legal, además, no debemos pasar por alto que el trámite de inscripción o modificación de los datos consignados en el registro único de contribuyentes, previa autorización de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria podrá ser realizada mediante el uso de sistemas informáticos, vale decir, a través de estas formas es que el sujeto activo del delito puede hacer insertar la información falsa precitada.

La doctrina nacional, sostiene que, “es un delito de resultado. En efecto, este resultado puede verificarse en el hecho de obtener la autorización de impresión de comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito”.¹⁵⁰ así como que, “el punto de trascendencia, para determinar la relevancia jurídico-penal de la conducta, es que mediante la incorporación de datos falsos o con ocasión de la inscripción o modificación de datos en el Registro Único de Contribuyentes, es que se obtenga autorización de impresión de comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito, es decir, no basta que el agente falsee dolosamente la información ante la administración tributaria; es necesario que, mediante dicha conducta engañosa, la induzca a error y obtenga de ella la

¹⁵⁰ ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p. 301.

autorización de impresión”¹⁵¹

2.1.4.5.2 Tipicidad Subjetiva

Este ilícito penal en su vertiente subjetiva es eminentemente doloso, ya que requiere del conocimiento y voluntad de la realización típica, traducido en el saber y el proceder voluntario del agente del delito al momento de introducir datos falsos en la inscripción o modificación de información del Registro Único de Contribuyentes.

2.1.4.6 Almacenamiento Ilegal De Bienes

Esta conducta ilícita se encuentra tipificada en el artículo 5-B del Decreto Legislativo N° 813, señalándose, “*será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 2 ni mayor de 5 y con 180 a 365 días-multa, el que estando inscrito o no ante el órgano administrador del tributo, almacena bienes para su distribución, comercialización, transferencia u otra forma de disposición, cuyo valor total supere las 50 unidades impositivas tributarias (UIT), en lugares no declarados como domicilio fiscal o establecimiento anexo, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos que establece las leyes.*

Para este efecto se considera:

- a) *Como valor de los bienes, a aquel consignado en el (los) comprobante(s) de pago. Cuando por cualquier causa el valor no sea fehaciente, no esté determinado o no exista comprobante de pago, la valorización se realizará teniendo en cuenta el valor de mercado a la fecha de la inspección realizada por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, el cual será determinado conforme a las normas que regulan el impuesto a la renta.*

¹⁵¹Gaceta penal& procesal penal, n°38, agosto del 2012, p 234 citado por PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Tomo VII, Op Cit., Pág. 339.

b) La unidad impositiva tributaria vigente a la fecha de la inspección a que se refiere el literal anterior”

2.1.4.6.1 Tipicidad Objetiva

a) Conducta Típica

Es un delito autónomo, empero al realizar un análisis de su estructura típica se concluirá que es un acto preparatorio, tipificado penalmente, del ilícito penal de defraudación tributaria, ello a partir del Decreto Legislativo N° 1114, de fecha 05 de julio del 2012, y el criterio de política criminal que permitió su vigencia normativa es el de desincentivar actos fraudulentos que tienen como propósito final el de dejar de pagar en todo o en parte la deuda tributaria que por ley corresponde.

La conducta concreta sancionada penalmente por el artículo 5 literal b del Decreto Legislativo N° 813, consiste en guardar o almacenar un bien o bienes, destinados a un acto de disposición, cuya valorización supere 50 unidades impositivas tributarias, en lugares no declarados como domicilio fiscal o establecimiento anexo, en este caso para la consumación no se requiere se haya conseguido el propósito de dejar de pagar en todo o parte los tributos

Sobre el valor de los bienes, el literal a) del artículo 5-B de la ley penal tributaria establece sucesiva y excluyente dos posibilidades, la primera consiste en que se tome en cuenta el valor pecuniario consignado en los comprobantes de pago, el cual sí es documento idóneo para acreditar el valor del bien objeto de almacenamiento, en segundo lugar si el monto económico consignado en el comprobante de pago no es fehaciente, entendiendo esto como la falta de certidumbre porque el valor consignado en dicho documento no sea verosímil con la realidad o en su caso ante la ausencia de dicho documento, se realizara una valorización del bien teniendo como parámetro el valor comercial promedio en el mercado a la fecha de la inspección realizada por el órgano administrador del tributo

Cabe precisar además que, si los bienes a almacenar tienen una valorización menor a 50 unidades impositivas tributarias, la conducta será atípica penalmente, empero eventualmente sería pasible de sanción administrativa.

Así mismo, atendiendo a que el Estado, vía Decreto Supremo incrementa periódicamente la unidad impositiva tributaria, la que se tomará en cuenta para fines de la verificación de este delito, será la vigente a la fecha de la inspección por parte del órgano administrador del tributo;

Caro Coria y Reyna Alfaro sostienen: “constituye un acto que en estricto equivale a una sencilla infracción administrativa en la que no se aprecia ningún aspecto defraudatorio (inverisidad), sino y apenas una simple ausencia de autorización administrativa.”¹⁵²

Por su parte Peña Cabrera refiere, “presupuesto importante a saber, - en orden a definir la materialidad delictivo- es que los bienes que se almacenan en los lugares no autorizados (domicilio fiscal), deben ser destinados a: su distribución, comercialización, transferencia u otra forma de disposición. De manera, que si su internamiento en dicho lugar, es solo como depósito, no se estará ante la modalidad delictiva en cuestión.”¹⁵³

2.1.4.6.2 Elemento Subjetivo

Este ilícito es de tipo doloso, lo cual supone en el agente la conciencia y voluntad de estar realizando la conducta ilícita, consistente en almacenar un bien o bienes cuya estimación patrimonial es superior a cincuenta unidades impositivas tributarias para realizar actos de disposición como son la distribución, comercialización transferencia y no actos de mero depósito, todo esto con el propósito de dejar de pagar en todo o en parte los tributos correspondientes.

¹⁵²CARO CORIA, Dino Carlos y REYNA ALFARO, Luis Miguel, Derecho Penal Económico Parte Especial, Tomo II, Op Cit., pag. 544.

¹⁵³PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Tomo VII, Op Cit., p. 342.

Para Caro Coria, “*este es un delito de tendencia interna trascendente (la sanción penal se justifica no en el daño producido, sino en la especial intención que mueve al autor y caracteriza su desvalor de acción)*”.¹⁵⁴

2.1.4.7.- Elaboración o Entrega de Documentos de Relevancia Tributaria

Artículo 5-C.- será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 ni mayor de 8 años y con 365 a 730 días-multa, el que confeccione, obtenga, venda o facilite, a cualquier título, comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de delitos tipificados en la ley penal tributaria

2.1.4.7.1.- Tipicidad Objetiva

a) Sujeto activo y pasivo

Sujeto Activo

En cuanto al sujeto activo de este delito, debemos precisar que se trata de un delito común, ya que para ser autor, no se requiere que la persona detente una determinada calidad o cualidad, como ocurre en el caso del delito de defraudación tributaria en el que autor es ineludiblemente el contribuyente o responsable de pagar el tributo, en el caso particular, será autor cualquier persona que realice los verbos rectores de este tipo penal, sin mayor exigencia sobre su condición o vinculación con la administración tributaria.

Antes de la puesta en vigencia Decreto Legislativo N° 1114, de fecha 05 de julio del 2012, las conductas hoy tipificadas en este artículo, eran subsumidas dentro del grado de participación de complicidad en referencia al delito de defraudación tributaria, ampliando la imputación penal contra estas personas en merito a lo establecido por el artículo 25 del

¹⁵⁴CARO CORIA, Dino Carlos, Gaceta Penal n 37, jul 2012, 17, citado por ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p. 303.

Código Penal, como se puede advertir ilustrativamente del pronunciamiento de la Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema de la República del Perú, en el Recurso de Nulidad en el Expediente N° 1234-2011, en la que se hace mención a que, “En el dictamen acusatorio, se atribuyó, como parte de los hechos imputados, la incorporación de gastos no reales en los libros contables, gastos estos sustentados en recibos por honorarios profesionales emitidos por el encausado Vladimiro Montesinos Torres en los cuales se consignan operaciones simuladas con la intención de disminuir el pago del impuesto a la renta, hechos por los cuales, contra dicha persona se emitió sentencia condenatoria en virtud de una conclusión anticipada condenándosele como cómplice primario del delito de defraudación tributaria a cinco años y tres meses de pena privativa de libertad”.¹⁵⁵.

En igual sentido la Sala Penal Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República del Perú, en su momento señaló, “los integrantes de la empresa defraudadora con sus conductas vinculadas, de uno u otro, a la obtención e incorporación de facturas y contratos falsos, así como su inserción a la contabilidad del negocio para de este modo concretar el fraude, y los que aportaron facturas y contratos ideológicamente falsos para que el autor puede materializar la defraudación al fisco, sus aportes, en ese marco y según las posibilidades de actuación, fueron indispensables para la comisión del delito, sin ellos el delito no se hubiera perpetrado. En consecuencia, los aportes de los cuatro imputados al hecho delictivo del autor fueron de complicidad primaria”¹⁵⁶

Alpaca Pérez precisa, “el que, el presente delito contemple como modalidades típicas al confeccionar, obtener, vender o facilitar los documentos de relevancia tributaria, permite entender que se produce una importante, ampliación en el ámbito de los sujetos activos del delito, elevando de esta manera a la categoría de autoría, a una serie de conductas que hasta antes de la entrada en vigor de la presente figura delictiva podía entenderse como una mera participación”.¹⁵⁷

¹⁵⁵Recurso de Nulidad N° 1234-2011, Sala Penal Transitoria de la corte Suprema de la República de Perú.

¹⁵⁶Recurso de Nulidad N° 5388-2008, Sala Penal Permanente De La Corte Suprema De Justicia de la República del Perú, considerando décimo tercero.

¹⁵⁷ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p. 306

Sujeto Pasivo

Como en el caso de todos los delitos penal tributarios, es el Estado, representando por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria

b) Conducta Típica

Al igual que el ilícito contemplado en el artículo 5-A y 5-B de la Ley Penal Tributaria supone, una antesala o acto preparatorio para la consumación del delito de defraudación tributaria, el cual a partir del Decreto Legislativo N° 1114, de fecha 05 de julio del 2012, constituye un delito autónomo y que el motivo de política criminal que posibilitó tal circunstancia es el desincentivar actos encaminados a dejar de pagar en todo o en parte los tributos respectivos, circunstancia esta última que no se requiere que se verifique en la realidad para la consumación del ilícito penal en comento, por lo que estamos ante un delito de peligro abstracto.

Ahora bien, este tipo penal contiene cuatro verbos a través de los cuales se puede consumir el mismo, por confeccionar debemos entender elaborar, hacer o fabricar; por obtener entenderemos conseguir o llegar a tener; por vender, el acto de transferir a cambio de una contraprestación y por facilitar ayudar a conseguir, precisando que estas conductas se realizaran a cualquier título, esto es ya sea de forma onerosa o gratuitamente.

Los precedentes verbos pueden ser conjugados de forma excluyente o conjuntamente con cualquiera de los documentos contables expresamente consignados en este artículo; vale decir, el acto ilícito consiste en elaborar, conseguir, transferir a cambio de un pago o ayudar a conseguir, todo esto a cambio de un pago o no, documentos contables consistentes en comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito, con el propósito de utilizar tales documentos para ulteriormente consumir cualquier ilícito de los contemplados en la ley penal tributaria, de las cuales habrá que resaltar a la defraudación tributaria.

Sobre los documentos contables que constituyen el objeto sobre el que recae la conducta delictiva, denominados también objeto de la acción, es menester tomar en cuenta, la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, la que en su artículo 2, señala. “los comprobantes de pago son las facturas, recibos por honorarios, boletas de venta, liquidaciones de compra, tickets o cintas emitidas por máquinas registradoras, comprobantes de operaciones, tiket pos, tiket monedero electrónico; su Artículo 10, sobre las notas de crédito señala que son documentos contables que se emiten por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones entre otros y las notas de débito se emiten para recuperar costos y gastos incurridos por el vendedor con posterioridad a la emisión de la factura o boleta de venta, como intereses por mora y otros; finalmente su Artículo 17.-precisa que la guía de remisión, es aquella que sustenta el traslado de bienes entre distintas direcciones, en sus siguientes artículos hace un desarrollo de las características y requisitos tanto de la Guía de Remisión del remitente y del transportista”

Yacolta Estares precisa que, “Este tipo penal completa el *iter criminis* (camino hacia el delito) del evasor tributario, que, al pasar de la fase interna a la fase externa, materializa su deliberación y determinación interior, utilizando actos preparatorios para evadir los tributos, se trata de una figura delictiva que no pasa de ser una modalidad (lo mismo sucede con el delito contable), una forma imperfecta en el *iter criminis* de la defraudación tributaria. Son meros actos preparatorios que, de continuar hasta alcanzar el delito de defraudación tributaria, quedan consumidos por este delito principal”.¹⁵⁸

2.1.4.7.2 Elemento Subjetivo

En el presente caso, el elemento subjetivo exigido por el tipo penal, es el doloso, esto es que el agente, con pleno conocimiento y voluntad confeccione, obtenga venda o facilite documentos contables con el propósito que posteriormente sean utilizados para la consumación de cualquiera de los delitos contemplados en la ley penal tributaria

¹⁵⁸YACOLTA ESTARES, Daniel. El Bien Jurídico En Los Delitos Tributarios, En Derecho Procesal Tributario, Planificación Fiscal Y Penal Tributario, Op Cit, p. 511.

2.1.4.8.- Circunstancias Agravantes de la Defraudación Tributaria y sus Modalidades

Los supuestos agravados tanto de la defraudación tributaria como de sus modalidades, están contemplados en el artículo 5-D de la Ley Penal Tributaria que prescribe, *La pena privativa de libertad será no menor de 8 ni mayor de 12 años y con 730 a 1460 días-multa, si en las conductas tipificadas en los artículos 1 y 2 del presente Decreto Legislativo concurren cualquiera de las siguientes circunstancias agravantes:*

- 1) Utilización de una o más personas naturales o jurídicas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero deudor tributario.*
- 2) Cuando el monto del tributo o los tributos dejado(s) de pagar supere(n) las 100 unidades impositivas tributarias en un periodo de 12 meses o 1 ejercicio gravable.*

Para este efecto, la unidad impositiva tributaria a considerar será la vigente al inicio del periodo de 12 meses o del ejercicio gravable, según corresponda.

- 3) Cuando el agente forma parte de una organización delictiva*

Los contextos fácticos bajo los cuales se agrava tanto la comisión del delito de defraudación tributaria como sus modalidades delictivas contempladas en el artículo 1 y 2 de la Ley Penal Tributaria fueron incorporadas a nuestra legislación penal especial mediante el Decreto Legislativo N° 1114, publicado en fecha 05 de julio del 2012; debiendo precisar que la consumación de estas circunstancias agravadas en primer lugar exige que de la conducta del agente se advierta los elementos configurativos del tipo penal base, concretamente de defraudación tributaria o, en su caso, de sus modalidades típicas y que a partir de esa conducta se verifique de forma adicional cualquiera de las circunstancias de agravación previstas en este tipo penal, ya que no podríamos sostener la consumación de cualquiera de estas circunstancias agravadas, sin que haya concurrido de forma simultánea también la realización del supuesto de hecho del tipo base. En ese sentido pasaremos al análisis de las conductas

típicas agravadas.

2.1.4.8.1.- Tipicidad Objetiva

a) Conductas Típicas

▪ Numeral primero del Artículo 5-D del Decreto Legislativo N° 813

Este contexto agravado supone valerse o aprovecharse de una persona natural o jurídica, para dar la apariencia de que éste es el deudor tributario y de esa manera el sujeto activo del delito, quien es el verdadero contribuyente no sea advertido por el Órgano Administrador del Tributo, concretamente importa el uso del denominado testafarro para la consumación del delito de defraudación tributaria, por tanto en este caso el autor expresara una mayor peligrosidad para la sociedad ya que su conducta se da bajo un marco de mayor planificación de cara a su propósito de dejar de pagar en todo o en parte la deuda tributaria.

Morales Prats acertadamente sostiene, “es evidente entonces que la presente circunstancia agravante se fundamenta en la mayor nocividad que supone la comisión del delito de defraudación tributaria mediante la utilización de testafarros, que al permitir el enmascaramiento u ocultamiento de la verdadera titularidad de rentas, bienes o patrimonios, no solo supone (desde una perspectiva dogmática) un incremento del desvalor de acción (mayor peligrosidad objetiva, ex ante, de la conducta defraudatoria), sino también (desde un enfoque político criminal) la generación de mayores dificultades para el descubrimiento y persecución del delito”.¹⁵⁹

Sobre esta modalidad agravada Bertazza precisa, “se valen de los mencionados “testafarros” u “hombres de paja” como medio idóneo para la ocultación de su real situación

¹⁵⁹MORALES PRATS, fermin, De Los Delitos Contra La Hacienda Pública Y Contra La Seguridad Social, en QUINTERO OLIVARES, Gonzalo(Dir), Comentarios A La Parte Especial Del Código Penal, 9na Edición, Cizurmenor, Aranzadi, 2011, p 1061 citado por ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p. 312.

que lo obliga frente al tributo y que termina por causar un perjuicio concreto al fisco.”¹⁶⁰

▪ **Numeral segundo del Artículo 5-D de la Decreto Legislativo N° 813**

Esta modalidad agravada, tiene como punto de referencia un criterio estrictamente cuantitativo, al exigir que los tributos que se hayan dejado de pagar sean mayores a 100 unidades impositivas tributarias, lo que a su vez expresa en la conducta del agente una mayor afectación o lesión al bien jurídico protegido, o como uniformemente se señala en la doctrina, representada por Caro Coria¹⁶¹ y Morales Prats citado por Alpaca Pérez¹⁶² “esta circunstancia agravada se basa en que existe un mayor desvalor de resultado”.

Peña Cabrera sostiene, “Una agravación-así concebida-, debe ser inferida a través de un examen pericial (contable-tributario), que pueda determinar dicho monto defraudatorio y a la par, debe demostrarse que el agente sabía que el valor del impuesto dejado de pagar, supere las 100 UIT, de no ser así la tipificación se conduce al tipo base”.¹⁶³

Bertazza precisa, “es el resultado del daño en esa magnitud lo que determina la procedencia de la agravante para una acción que, como vimos, es idéntica a la evasión simple”¹⁶⁴.

▪ **Numeral tercero del Artículo 5-D de la Decreto Legislativo N° 813**

Este contexto agravado, importa que el contribuyente y sujeto activo del delito de

¹⁶⁰ BERTAZZA, Humberto J. y MARCONI, Norberto J, El Delito De Evasión Tributaria, En Tratado Del Régimen Penal Tributario. BERTAZZA, Humberto J. y MARCONI, Norberto J.(Directores), Tomo I, Op Cit, pág. 304

¹⁶¹CARO CORIA, Dino Carlos y REYNA ALFARO, Luis Miguel, Derecho Penal Económico Parte Especial, Tomo II, Op Cit., pag. 546

¹⁶²MORALES PRATS, fermin, De Los Delitos Contra La Hacienda Pública Y Contra La Seguridad Social, en QUINTERO OLIVARES, Gonzalo(dir), Comentarios A La Parte Especial Del Código Penal, 9na Edición, Cizurmenor, Aranzadi, 2011, p 1063 citado por ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p. 314.

¹⁶³PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Tomo VII, Op Cit., Pág. 349.

¹⁶⁴ BERTAZZA, Humberto J. y MARCONI, Norberto J, El Delito De Evasión Tributaria, En Tratado Del Régimen Penal Tributario. BERTAZZA, Humberto J. y MARCONI, Norberto J.(Directores), tomo I,Op Cit, pág. 304

¹⁶⁴CARO CORIA, Dino Carlos y REYNA ALFARO, Luis Miguel, Derecho Penal Económico Parte Especial, Tomo II, Op Cit., pag. 546

defraudación tributaria integre una organización criminal; supuesto en el que se verificaría tanto un mayor desvalor de acción, entendido como una mayor apreciación negativa de la sociedad la conducta defraudatoria, justamente porque ésta se estaría realizando bajo el marco de una organización criminal, lo cual supone un mayor riesgo para la sociedad, como también la concurrencia de un desvalor de resultado, que se traduce en que justamente la organización criminal posibilitaría el dejar de pagar en todo o en parte los tributos que establecen la leyes, lesionando de esta forma el bien jurídico protegido al consumarse la defraudación tributaria.

Al respecto Alpaca Pérez, manifiesta, “en los delitos tributarios, no suena muy convincente dicha situación criminológica, no es que la descartemos de plano esta posibilidad, sino que consideramos que la comisión de delitos tributarios, no requiere de una logística operativa, que ha de verse en el caso de las organizaciones delictivas, al consistir conductas que se comenten desde los órganos que dominan la marcha de la empresa y acá, no tienen por qué verse involucrados órganos ejecutores, que si se manifiestan en delitos convencionales o en un probable delito de lavado de activos”.¹⁶⁵

2.1.4.9 Aspectos Procesales de los Ilícitos Penales Tributarios

Los ilícitos penales tributarios, serán materia de investigación y juzgamiento bajo los parámetros normativos y garantías contenidos tanto la parte general del Código Penal, Decreto Legislativo N° 635, como en el Código Procesal Penal, Decreto Legislativo N° 957, empero de forma adicional y por un criterio de especialidad adicionalmente les será de aplicación, tanto la norma sustantiva tributaria, como la ley penal especial tributaria, este aserto tiene su sustento en El Código Tributario, Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que en el primer párrafo del artículo 189, precisa, “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”, y adicionalmente la exposición de motivos de la Ley Penal Tributaria, Decreto Legislativo N° 813, que señala, “La dación de una norma penal especial

¹⁶⁵Ibid., p. 349.

en materia penal no afecta el sistema jurídico penal, ni procesal penal, por cuanto los principios rectores del derecho penal, así como las garantías contenidas en el derecho procesal penal, son de aplicación obligatoria a todas las normas relacionadas con estas materias”; por lo que en este apartado analizaremos cuales son aquellos criterios normativos de carácter procesal adicionales que están contenidos en el Código Tributario como en La Ley Penal Tributaria, que se aplican para la investigación y juzgamiento de los ilícitos penales tributarios.

El tercer párrafo del artículo 192 del Código Tributario prescribe, “La administración tributaria, cuando en el curso de sus actuaciones administrativas, considere que existen indicios de la comisión de delito tributario y/o aduanero, o estén encaminados a dicho propósito, lo comunicara al Ministerio Público, sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación, tramitándose en forma paralela los procedimientos penal y administrativo. En tal supuesto, de ser el caso, emitirá las resoluciones de determinación, resoluciones de multa, órdenes de pago o los documentos aduaneros respectivos que correspondan, como consecuencia de la verificación o fiscalización, en un plazo que no excederá noventa días de la fecha de notificación de la Formalización de la Investigación Preparatoria o del Auto de Apertura de Instrucción a la administración tributaria. En caso de incumplimiento, el fiscal o el juez penal podrá disponer la suspensión del proceso penal, sin perjuicio de la responsabilidad a que hubiera lugar”.

En igual sentido el primer párrafo del artículo 8 de la Ley Penal Tributaria señala, “el órgano administrador del tributo cuando, en el curso de sus actuaciones administrativas, considere que existen indicios de la comisión de un delito tributario, inmediatamente lo comunicara al Ministerio Público, sin perjuicio de continuar con el procedimiento que corresponda”.

De estas normas, podemos afirmar que para la apertura de la investigación preliminar por parte del Ministerio Público que tenga por objeto el esclarecimiento de ilícitos penales tributarios, no se requiere como requisito previo que la Superintendencia Nacional de

Aduanas y de Administración Tributaria haya concluido las actuaciones de fiscalización iniciadas contra el deudor tributario, menos que haya emitido el acto administrativo de conclusión de fiscalización, como podría ser la resolución de determinación del tributo no pagado, resoluciones de multa y otro similar.

La circunstancia, consistente en que la norma autorice que un hecho de apariencia criminal tributaria, pueda ser al mismo tiempo materia de investigación tanto en sede administrativa y penal, es hasta cierto punto cuestionable constitucionalmente, debido a que si a nivel fiscal se inició una investigación preliminar por la supuesta comisión de un ilícito penal tributario y esta prospera con una formalización y continuación de la investigación preparatoria nos encontramos en un escenario fáctico de imputación delictiva que deberá ser resuelto por el órgano jurisdiccional, ya sea en etapa intermedia o en el juicio oral, y si de forma simultánea y paralela por los mismos hechos el órgano administrador del tributo viene continuando su actuación de fiscalización, estaríamos en contraposición al principio de la función jurisdiccional contenido en el segundo párrafo del Artículo 139 de la Constitución Política del Estado que señala, “*Ninguna autoridad puede avocarse a causas pendientes ante el órgano jurisdiccional ni interferir en el ejercicio de sus funciones*”, ya que se estaría investigando en sede administrativa, hechos por los cuales el órgano jurisdiccional se pronunciara; cuestionamiento este, que se suscita incluso si la Administración Tributaria cumple y emite la resolución de determinación del tributo impago, resoluciones de multa, órdenes de pago u otras que pongan fin al proceso de verificación o fiscalización administrativa, en el plazo de noventa días de notificada la formalización de la investigación preparatoria.

La situación se agrava aún más si la administración tributaria no emite el acto procesal que ponga fin a la fiscalización administrativa, tal como, resolución de determinación del tributo no pagado, resoluciones de multa, órdenes de pago, en el plazo fijado por ley que es de 90 días, ya que supondría un acto omisivo de interferencia de la tramitación del proceso penal, el cual habilita incluso al Órgano Jurisdiccional como al Ministerio Público a poder disponer la suspensión del proceso; suspensión esta legislada no como una consecuencia directa e ineludible ante tal omisión, sino únicamente como una potestad de decisión del

órgano persecutor como del órgano jurisdiccional; posición normativa que no compartimos ya que en todo caso, de *lege ferenda*, debería ser legislada como una obligación a cargo del órgano administrador del tributo, bajo expresa sanción de suspensión del proceso y que fuera considerado como un requisito obligatorio para que el Ministerio Público al término de la investigación preparatoria, pueda emitir un pronunciamiento de fondo, sea acusando o requiriendo el sobreseimiento.

Por otro lado, Ley Penal Tributaria en sus Artículos 7.1 y 9 señala, “el Ministerio Público, en los casos de delito tributario, dispondrá la formalización de la investigación preparatoria previo informe motivado del órgano administrador del tributo” y “ la Autoridad Policial, el Ministerio Público o el Poder Judicial cuando presuma la comisión de delito tributario informaran al órgano administrador del tributo que corresponda, debiendo remitir los antecedentes respectivos a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto por los artículos 7 y 8” respectivamente.

De estas normas, se desprende que el Ministerio Público no tiene ningún obstáculo procesal para aperturar una investigación preliminar por la comisión de un ilícito penal tributario; no obstante, se erige como un requisito de procedibilidad para la formalización de la investigación preparatoria el informe motivado concerniente al ilícito tributario a ser emitido por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria; por tanto, de haberse promovido la acción penal sin dicho informe, se podría instar por el investigado el medio de defensa técnica denominado cuestión previa, conforme lo establecido por el Artículo 4 del Código Procesal Penal.

Sobre el particular, Yacolca Estares, Bravo Cucci Y Gamba Valega, señalan, “el informe motivado constituye un requisito de procedibilidad para la formalización de la investigación preparatoria que el Ministerio Público debe tener no solo en cuenta, sino también, debe valorarlo por constituir el elemento técnico elaborado por el personal especializado del órgano administrador del tributo, en el cual se describe el *modus operandi* empleado por los sujetos imputados en la comisión del delito tributario así como los

elementos de prueba obtenidos y el perjuicio fiscal irrogado al fisco, constituyendo la prueba de cargo que será sometida al contradictorio con todas las garantías de un debido proceso¹⁶⁶

Por su parte Nakasaki precisa, “El informe técnico que emite la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria es una condición de la acción penal en los delitos tributarios; no es vinculante para el Poder Judicial”.¹⁶⁷

2.1.5 LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA

2.1.5.1 POLÍTICA CRIMINAL DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA

En primer lugar, debemos señalar que La política criminal constituye los criterios y las pautas que toma en cuenta el Estado para combatir la criminalidad, a partir del cual establece qué conductas serán sancionadas penalmente y qué otras conductas no, siendo su propósito, el resguardar de la mejor forma posible a la sociedad; evidentemente la política criminal tiene su concreción en la creación, modificación o derogación de las normas legales, para el caso en particular en normas penales tributarias

Sobre la política criminal Bramont-Arias Torres señala que. “Es el fundamento de por qué se castiga determinada conducta y por qué no otras. Es decir, se ocupa de cómo configurar el derecho penal de la forma más eficaz posible para que pueda cumplir su tarea de protección de la sociedad”.¹⁶⁸ En similar sentido Jescheck refiere, “se ocupa de la pregunta acerca de cómo dirigir al derecho penal para poder cumplir de la mejor forma posible su misión de proteger a la sociedad. La política criminal conecta con las causas de delito, discute cómo deben ser redactadas correctamente las características de los tipos penales para

¹⁶⁶ YACOLCA ESTARES, Daniel, BRAVO CUCCI, Jorge y GAMBA VALEGA, Cesar, Tratado De Derecho Procesal Tributario, Pacifico Editores SAC, Lima, 2012. Pag. 1000, citado por ALVA MATTEUCCI, Mario / MAMANI YUPANQUI, Janet/Reyes PUCHURI, Victoria, Delitos Tributarios, Análisis De La Ley Penal Tributaria, Incremento Patrimonial No Justificado, op cit, pag. 22.

¹⁶⁷ NAKASAKI SERVIGON, Cesar, Derecho Penal Y Procesal Penal, Desde La Perspectiva Del Abogado Penalista Litigante, 1ra Edición, 2017, Lima, Gaceta Jurídica, 2017, pág. 303

¹⁶⁸ BRAMON-ARIAS TORRES, Luis Miguel, Manual De Derecho Penal Parte General, 4ta Edición, Lima, Editorial y Distribuidora De Libros S.A, 2008, Pag. 52.

corresponderse con la realidad del delito, intenta determinar el modo en el que desarrollan sus efectos las sanciones aplicadas en derecho penal, toma en consideración hasta qué límite el legislador puede extender el derecho penal para no limitar más de lo absolutamente necesario el espacio de libertad del ciudadano, y prueba si el derecho penal material está adecuadamente configurado para poder ser aplicado en el proceso penal”.¹⁶⁹

En casos en los que, se realizó una conducta subsumible al supuesto de hecho contemplado en un artículo de la parte especial del Código Penal o ley penal especial, y que vista de forma liminar corresponderían la sanción penal, no obstante ello, se tendrá que, por criterios de política criminal, de mediar circunstancias específicas, reconocidas legislativamente, tales como determinada calidad del autor, el vínculo y/o comportamiento con la parte agraviada de cara a la reparación del daño causado o del comportamiento del autor frente al ordenamiento jurídico, estas tiene la virtualidad suficiente de ocasionar la no aplicación de la consecuencia jurídica, consistente en la no imposición de la condena, así tenemos en nuestra legislación los artículos 208, última parte, el artículo 215 y el 406 del Código Penal.

En el caso peruano, la regularización tributaria importa un escenario fáctico en el que no se le impone la sanción penal al deudor tributario que dejó de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, valiéndose para ello de medios fraudulentos, pese a que tal conducta se subsume dentro de uno de los ilícitos penales contemplados en la ley penal tributaria, debido a que el agente realizó el pago de la mencionada deuda tributaria dejada de pagar con ocasión de la consumación del delito tributario, antes que se le haya iniciado investigación en sede penal o a falta de ésta antes de la fiscalización por parte del órgano administrador del tributo relacionada con el tributo y periodo en el que se verificó tal proceder.

Ahora el criterio de política criminal, reconocido tanto en la doctrina nacional como a nivel de derecho comparado que inspira la vigencia normativa de esta institución jurídica,

¹⁶⁹ HANS-HEINRICH JESCHECK, Tomas Weigend, Tratado De Derecho Penal, Parte General, Volumen I, traducido por OLMEDO CARDENERE, Miguel, 1ra Edición Peruana, Lima, Instituto Pacifico S.A.C, 2014, Pag. 33.

consiste en el recupero o percepción del estado de los tributos que hayan sido dejados de pagar con ocasión de la consumación de un ilícito penal tributario, en el cual la no imposición de la condena que correspondía sirve como incentivo para que el deudor tributario reencamine su actuar a la legalidad, suma a esto, como justificación de la vigencia de la regularización tributaria, el que de no estar vigente la misma, se incrementa a un más la posibilidad de que el Estado continúe en un escenario de desconocimiento respecto de una deuda tributaria impaga, ya que en este caso se trata de delitos, respecto de los cuales existe un total desconocimiento por parte de la administración tributaria, tanto es así que, cronológicamente hablando se exige que la regularización tributaria se haga efectiva cuando aún no se haya iniciado ningún proceso de fiscalización contra el deudor tributario; vale decir, a través de esta el órgano administrador del tributo recién conoce sobre la deuda tributaria oculta, por la comisión del delito penal tributario.

En ese sentido la doctrina legal peruana precisa, “La finalidad de la política tributaria de regularización se encuentra en el objetivo estatal de conseguir que los tributos dejados de pagar efectivamente se recauden, y su fundamento dogmático reside en la reparación del daño (García Cavero, Percy, Derecho Penal Económico, Parte Especial, T.II, Grijley, Lima, 2007, pp. 693 y698) y, como tal, con entidad para confluir con los fines de la pena tanto en la retribución como en la prevención (Villavicencio Terreros, Felipe, Derecho Penal. Parte General, Grijley, Lima, 2006, p. 80)”.¹⁷⁰

Peña Cabrera señala, “se diría que es el acto de arrepentimiento, de expiación del autor del injusto penal tributario, lo que definirá la liberalidad que el Estado le otorga, al eximirlo de sanción punitiva, más para ser sincero, lo que verdaderamente impulsa esta legislación premial, es el propósito de la hacienda pública, de asegurar el recupero del dinero, por las deudas tributarias vinculadas con la comisión de los ilícitos penales tributarios y, con ello cautelar que los cometidos sociales del tributo puedan ser alcanzados a cabalidad”.¹⁷¹

¹⁷⁰ Acuerdo plenario n°02-2009/CJ-116, lima, 13 de noviembre del 2009, fundamento jurídico 9

¹⁷¹ PEÑA CABRERA, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Op Cit., Pág. 295.

Para Morales Prats, “Se trata en suma de dotar al sistema punitivo de válvulas de escape en materia de delitos contra la hacienda pública, armónicas con los intereses tutelados, por medio de una forma de equilibrio que intenta satisfacer tanto las necesidades recaudatorias de la administración tributaria(...) como la evitación de que el derecho penal se convierta en puro instrumento de recaudación fiscal(...)(...) la propia administración tributaria ha comprobado cómo el recurso al derecho penal no es la panacea para colmar los fines y necesidades recaudatorias. En efecto, la remisión de los expedientes a la jurisdicción penal determina un retardo considerable en la satisfacción de las deudas tributarias (...)”.¹⁷² Añade: “La naturaleza jurídica de esta exención es la de una causa de anulación o levantamiento de la pena, habida cuenta de que solo opera con posterioridad a la realización de hecho delictivo, en virtud de lo cual puede afirmarse que exonera retroactivamente de una punibilidad que ya había surgido”¹⁷³

La exclusión de la punibilidad en este caso se fundamenta en la autodenuncia y la reparación. El BGH Alemán (Tribunal Supremo) expuso en la sentencia de fecha 11 de noviembre de 1958 las razones político-criminales y fiscales que justifican una renuncia a la pena en estos casos: “el sentido de la misma está determinado por el empeño del Estado de acceder a todos los impuestos que le son adeudados, necesarios para cumplir sus tareas. Para ello se sirve como medio de la renuncia a la pena por las infracciones fiscales con el objeto de facilitar al infractor el retorno a la regularidad fiscal. Por ello la ley garantiza la no punibilidad cuando aquel, corrigiendo o completando sus declaraciones, pone a las autoridades fiscales en condiciones de reclamar los impuestos de la misma manera que si hubiera declarado formalmente desde el principio”¹⁷⁴ Los detractores de la política criminal que fundamenta y reconoce la regularización tributaria señalan que la existencia de ésta iría contra la moral y la propia recaudación fiscal.

¹⁷²MORALES PRATS, Fermín, De Los Delitos Contra La Hacienda Pública Y Contra La Seguridad Social, en QUINTERO OLIVARES, Gonzalo(dir), Comentarios A La Parte Especial Del Código Penal, 9na Edición, Cizurmenor, Aranzadi, p. 995, citado por Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Op Cit., Pág. 296.

¹⁷³MARTINEZ-BUJAN PEREZ, C.; Derecho Penal Económico, pag. 575, citado por Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Op Cit., Pág. 296.

¹⁷⁴BGHSt, 12,101 citado por BACIGALUPO, Enrique, El Delito Fiscal, En: Curso De Derecho Penal Económico, Bacigalupo Enrique(Director), Op Cit, pág. 486.

Sobre este punto Bacigalupo señala, “Sin embargo, el aumento de la recaudación fiscal es claro: el que se autodenuncia y repara permite la percepción de tributos que, de otra manera, difícilmente se hubiera podido obtener en tan poco tiempo, pues la administración hubiera tenido, ante todo, que descubrir el hecho, lo que no es fácil, y luego ejecutarlo coactivamente contra el infractor. Asimismo, tampoco es posible afirmar que la reparación no refuerza la moral fiscal, dado que consiste en un acto de reconocimiento de la norma, que contribuye precisamente a su fortalecimiento”¹⁷⁵.

Para Tiedemann, “Una particularidad del derecho penal tributario es la dispensa de pena a que da lugar la autodenuncia, la cual lleva a la impunidad a pesar de la consumación del hecho mientras este no haya sido descubierto. El descubrimiento del hecho se presume de modo irrefutable cuando al autor se le ha presentado un funcionario de la administración financiera para llevar a cabo la comprobación tributaria o la investigación de un hecho punible o infracción administrativa tributaria, o cuando al autor le ha sido notificada la incoación del proceso penal o administrativo sancionador”¹⁷⁶, agrega, “La opinión dominante ve a la autodenuncia como un instrumento fiscal para el incremento de la recaudación tributaria del Estado mediante la revelación de fuentes tributarias ocultas hasta entonces”¹⁷⁷.

Oscar Díaz también señala, “una exigencia en la materia es considerar cómo la política criminal trata las conductas voluntarias no coactivas, donde el sujeto activo, antes que la administración, reconoce su accionar inveraz anterior, se arrepiente de ello y reconduce su conducta por los carriles legales”¹⁷⁸, añade “ello lleva a considerar que en la teoría del delito tributario no puede estar ausente el tratamiento a asignar al arrepentimiento posdelictual, para considerar si este se incluye directa o indirectamente, o no, dentro de las causas extintivas del delito. Para su merituación se requiere considerar en forma expresa los elementos que conforman el arrepentimiento bajo examen, la subjetividad manifestada por el arrepentimiento y la condición de espontaneidad, el elemento cronológico y los elementos

¹⁷⁵Ibid., p. 486

¹⁷⁶KLAUS TIEDEMANN, Mult. Manual De Derecho Penal Económico Parte General Y Especial, Op Cit., pág. 266.

¹⁷⁷Ibid., p. 266.

¹⁷⁸ OSCAR DIAZ, Vicente, Ilícitos Tributarios Perspectivas Jurídica Y Económica, Op Cit., Pag. 134.

objetivos”.¹⁷⁹

“La regularización tributaria como institución jurídica nos, permite contemplar la posibilidad- que por ley se le otorga a los órganos encargados de la persecución penal fundado ello en razones de política criminal o procesal- de no iniciar, de suspender, de limitar o de hacer cesar la acción penal antes de que se dicte una sentencia definitiva”¹⁸⁰. “Lo que significa una justicia restaurativa o negociada de reparación al bien jurídico tutelado. Ello no hace más que afirmar la importancia social de la recaudación fiscal por sobre el cumplimiento de los fines penales en ciertos supuestos determinados, lo que denota, además, una tendencia político legislativa, al implemento de medios alternativos de resolución de conflictos en el sistema judicial, en sede penal y/o administrativa para lograr un acuerdo de cumplimiento de las obligaciones tributarias, creando la conciencia y el hábito social de cumplimiento de las obligaciones tributarias y previsionales¹⁸¹

López Biscayart concluye, “parecería que el legislador ha querido privilegiar la reinserción social del evasor primario, considerando una suerte de advertencia penal que evita el costo de la pena, favorece la integración del erario público y no afecta la economía”.¹⁸²

Finalmente, un criterio contrario a la posibilidad de regularización tributaria lo sostiene Rodolfo R. Spisso para quien, “en el caso Argentino, se violaría el principio de igualdad al sostener que, el artículo 16 de la ley 24.769 posibilita, en los casos de evasión simple, la extinción de la acción penal si el obligado acepta la liquidación o determinación, la regulariza y la abona en forma total e incondicional. Al exigirse el total cumplimiento de las obligaciones tributarias como condición ineludible para la operatividad de la disposición referida a la extinción de la acción penal, se crea una situación de manifiesta desigualdad

¹⁷⁹Ibid., p. 134.

¹⁸⁰ MEDIACIÓN PENAL, Una Resolución Alternativa, Quorum, Año 2004, citada en, OBARRIO, Carolina, Principio De Oportunidad Y Régimen Penal Tributario, en Derecho Penal Tributario. ALTAMIRANO Alejandro C. y RUBINSKA Ramiro M. (coordinadores), Tomo I, Op Cit., P 255.

¹⁸¹ Ibid., p. 255

¹⁸²LOPEZ BISCAYART, Javier, La Extinción De La Acción Penal Por Pago En El Derecho Penal Tributario, en Derecho Penal Tributario. ALTAMIRANO Alejandro C. y RUBINSKA Ramiro M. (coordinadores), Tomo II, OpCit, p. 1349

entre aquellos que logren obtener los fondos para afrontar el pago de la deuda y los que no alcancen a satisfacer la exigencia legal. Esta situación agravia el derecho a la igualdad de raigambre constitucional (artículo 16,CN)”¹⁸³

Al respecto consideramos que es un apreciación que parte de la premisa errónea al sostener que el quebrantamiento a la igualdad se centra en que unos tienen la posibilidad de pagar la deuda tributaria y otros no, en razón a que no estamos en un contexto en el que se exige el pago de una determinada suma de dinero de manera sorpresiva y afectado el capital del deudor tributario, sino que por el contrario el origen de dicha obligación tributaria se encuentra mucho antes, cuando el obligado realizó el hecho generador del tributo, al realizar una actividad económica que proporcionó ganancias, utilidades o rentas, no teniendo un carácter confiscatorio o de afectación al derecho de propiedad; obligación esta de la cual el agente deliberadamente dejó de pagar la alícuota respectiva por concepto de tributo al Estado; vale decir, con esta figura jurídica solo y únicamente se cumple con el pago debido, el cual con la comisión del delito tributario en su momento no se hizo.

2.1.5.2 Regularización Tributaria En La Legislación Peruana

La regularización tributaria como causa de exención de la acción penal, inicialmente fue regulada por el artículo 189, del título II, del libro cuarto del Código Tributario, Decreto Legislativo N° 816 de fecha 21 de abril del 1996, prescribiéndose en su segundo párrafo *“...no procede el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, ni la formulación de denuncia penal por 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 de delito tributario contenidas en la ley penal tributaria, antes de que se inicie la correspondientes investigación fiscal o a falta de esta el órgano administrador del tributo notifique cualquier requerimiento en relación al tributo y periodo en que se realizaron las conductas señaladas...”*

¹⁸³SPISSO, Rodolfo R., Derecho Constitucional Tributario, Op Cit., Pág. 613.

Posteriormente se puso en vigencia el Decreto Supremo N° 135-99-EF con el que se aprobó el nuevo Texto Único Ordenado del Código Tributario publicado en fecha 19 de agosto del 1999, en el que la figura jurídica de la regularización tributaria se mantuvo incólume y sin ningún cambio en su estructura.

Con el Decreto Legislativo N° 1113 de fecha 05 de julio del 2012 se modifica parcialmente el segundo párrafo del artículo 189 de la norma sustantiva tributaria, únicamente en el extremo referido a que el pago de la deuda tributaria deba realizarse antes que el órgano administrador del tributo comunique al administrado el requerimiento en relación al tributo y periodo en el que se generó la deuda tributaria, estableciéndose a partir de esta fecha, que el pago de la deuda tributaria deba realizarse antes que *“...el órgano administrador del tributo inicie cualquier procedimiento de fiscalización en relación al tributo y periodo en que se realizaron las conductas señaladas de acuerdo a las normas sobre la materia...”*

Con el Decreto Supremo N° 133-2013-EF publicado en fecha 22 de junio del 2013, se puso en vigencia un nuevo Código Tributario, el cual en su Artículo 189 del Título II Delitos, del Libro Cuarto, infracciones sanciones y delitos, siguió regulando la institución jurídica de la regularización tributaria, sin ningún cambio de la estructura típica de su predecesora, es así que en el segundo párrafo de este artículo se prescribe:

*“...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 de delito tributario contenidas en la ley penal tributaria, antes de que se inicie la correspondiente investigación dispuesta por el Ministerio Publico 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, 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 o saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente. En ambos casos la deuda tributaria incluye el tributo, los intereses y las multas...”

Realizando una exegesis de la precedente norma, tendremos que la regularización tributaria se erige como un supuesto de exención de la acción penal, denominada doctrinariamente también como excusa absolutoria, contemplada en la norma sustantiva tributaria, en virtud de la cual ya no se le procesa penalmente y por ende menos aún se le impone la sanción penal al deudor tributario que dejó de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, valiéndose para ello de medios fraudulentos, pese a que tal conducta se subsume dentro de uno de los ilícitos penales contemplados en la ley penal tributaria, esto debido a que el agente realizó el pago de la deuda tributaria dejada de pagar o hizo la devolución del reintegro o del saldo a favor o de cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente, que se generó con ocasión de la consumación de un delito tributario.

La aplicación de esta denominada excusa absolutoria en favor del deudor tributario está supeditada a que tal regularización se haya realizado antes del inicio de la investigación en sede penal contra el deudor tributario o a falta de ésta, antes del inicio del procedimiento de fiscalización, a cargo del Órgano Administrador del Tributo, que tenga por objeto el esclarecimiento del tributo y periodo en el que se realizó la conducta defraudatoria, precisando que esta última exigencia objetiva temporal se encuentra vigente en nuestro ordenamiento jurídico en mérito al artículo 3° del Decreto Legislativo 1113 publicado en fecha 05 de julio del 2012, ya que antes de su vigencia, la exigencia normativa sobre este punto consistía en que de no haberse iniciado investigación a cargo del Ministerio Público, el pago de la deuda tributaria o devolución del beneficio tributario se debía realizar antes que el Órgano Administrador del Tributo notifique al deudor tributario cualquier requerimiento en relación al tributo y periodo en que se realizó la conducta ilícita; ello implicaba, que el

inicio del procedimiento de fiscalización por parte de la Superintendencia de Aduanas y de Administración Tributaria, no era obstáculo para la procedencia de regularización tributaria, sino únicamente cuando dicha institución notificaba al deudor tributario cualquier requerimiento concerniente al tributo y periodo materia de ilícito penal tributario, lo cual podía ocurrir incluso al término del procedimiento de fiscalización realizado por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

Cuando el artículo 189 del Código Tributario hace mención a que se regularice la situación tributaria, en relación con las deudas originadas por la realización de algunas de las conductas constitutivas de delito tributario contenidas en la ley penal tributaria, ello importa que este supuesto de exención de la acción penal se da en el marco de la deuda tributaria ocasionada por cualquiera de los ilícitos penales contemplados en la Ley Penal Tributaria que van desde la defraudación tributaria, las modalidades de la defraudación tributaria, la defraudación tributaria agravada, el delito contable tributario, la información falsa para la obtención de autorizaciones, el almacenamiento ilegal de bienes, la elaboración o entrega de documentos de relevancia tributaria, las circunstancias agravantes de la defraudación tributaria y sus modalidades, tipificadas en los artículos 1,2,4, 5, 5-A,5-B,5-C,5-D de la Ley Penal Especial Tributaria, respectivamente, no limitando la norma a la deuda tributaria generada con ocasión de un ilícito penal tributario en particular, como hubiera podido ser el de defraudación tributaria, en su tipo base u otro tipo penal de los contemplados en la ley penal tributaria.

Se debe, tener en cuenta que la deuda tributaria que debe ser materia de restitución por parte del deudor tributario, para ampararse en esta excusa absolutoria, está integrada, tanto por el tributo que en su momento dejó de pagar o en su caso la devolución del reintegro o saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente, al cual se suma los intereses y las multas impuestas por parte del Órgano Administrador del Tributo, por tanto, deberá ser la administración tributaria la entidad que deba emitir un pronunciamiento de conformidad de pago de la deuda tributaria, de los intereses y multas correspondientes, ello como paso ineludible al acogimiento de esta excusa absolutoria.

Sobre esta institución jurídica la doctrina legal contenida en el Acuerdo Plenario N° 02-2009/CJ-116, Lima, 13 de noviembre del 2009 emitida por los Jueces Supremos en lo Penal, Integrantes de las Salas Penales Permanente y Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República del Perú, señalo:

“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”¹⁸⁴. Se agrega “Se trata de una causa material de exclusión de punibilidad *ex post factum*, sus efectos liberatorios de la sanción penal necesariamente alcanzan o benefician a todos los intervinientes en el delito-autores y participes-. Destaca la perspectiva objetiva de la regularización tributaria, esto es, el ámbito de aplicación, los requisitos y los efectos de la regularización, como resulta evidente, se refieren al hecho o injusto culpable, no al autor. Tal consideración es, por cierto, compatible con el propio tenor literal del artículo 189 del Código Tributario, que a final de cuentas impide toda posibilidad de someter a proceso penal por los hechos punibles objeto de regularización”¹⁸⁵.

“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 éste, el órgano administrador del tributo notifique cualquier requerimiento en relación al tributo y periodo en que se realizaron las conductas señaladas¹⁸⁶ y **b.-** pago total de la deuda tributaria o devolución íntegra del beneficio tributario. Se precisa que el cuarto párrafo del artículo 189 del Código Tributario, 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

¹⁸⁴ Acuerdo plenario n°02-2009/CJ-116, lima, 13 de noviembre del 2009, fundamento jurídico 6

¹⁸⁵ *Ibíd.*, fundamento jurídico 9

¹⁸⁶ Evidentemente este criterio del Acuerdo Plenario 02-2009, al ser de fecha 13 de noviembre del 2009, debe ser actualizado tomando en cuenta la modificación, antes precisada en este trabajo, introducida mediante artículo 3 del Decreto Legislativo 1113 publicado en fecha 05 de julio del 2012

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 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 inmediata e íntegramente el diferencial respectivo”.¹⁸⁷

En igual sentido en el voto singular del magistrado Gonzales Campos de la mencionada doctrina legal se señala, “del artículo 189 del Código Tributario, se puede apreciar, por tanto, la configuración de una causal expresa de excusa absolutoria, la cual impide que un hecho típico, antijurídico y culpable pueda ser perseguido penalmente, excluyendo a su vez la punibilidad del acto”.¹⁸⁸

Santistevan De Noriega precisa, “La regularización tributaria hace posible que el evasor (ahora, sujeto regularizado) escape legalmente a la persecución penal si pone en conocimiento el hecho delictivo, autodenuncia, ante la autoridad competente y paga- voluntariamente y oportunamente- la totalidad de la deuda tributaria (el monto del impuesto debido, las multas o intereses aplicables) o, de ser el caso, devuelve íntegramente cualquier reintegro, saldo favorable u otro beneficio obtenido de manera fraudulenta”.¹⁸⁹

Para Alpaca Pérez, “esta regularización debe llevarse a cabo antes del inicio de dos circunstancias específicas: primero, antes de iniciarse la correspondiente investigación dispuesta por el Ministerio Público; y, segundo, a falta de aquella (de la investigación dispuesta por el Ministerio Público), antes de que el órgano administrador del tributo inicie

¹⁸⁷ Acuerdo plenario n°02-2009/CJ-116, lima, 13 de noviembre del 2009, fundamento jurídico 11

¹⁸⁸ *Ibíd.*, fundamento jurídico 1, del voto singular del sr. Gonzales Campos

¹⁸⁹ SANTIESTEVEAN DE NORIEGA, Actualidad Jurídica. T, 115, jun 2003, p.11, citado por Alpaca Perez, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p. 344

cualquier procedimiento de fiscalización relacionado al tributo y periodo en que se realizaron las conductas constitutivas de delito tributario”.¹⁹⁰

Asimismo, El Tribunal Supremo Español precisa, “Se debe insistir en la idea de que regularizar es poner en orden algo que así queda ajustado a la regla por la que se debe regir. Si una persona defrauda a la hacienda pública eludiendo el pago de un impuesto, su situación tributaria solo queda regularizada cuando, reconociendo la defraudación, satisface el tributo eludido”.¹⁹¹ Agrega, “La regularización prevista como excusa absolutoria tiene por finalidad el favorecimiento o promoción del pago voluntario, inserto en las razones de utilidad que subyacen en toda excusa absolutoria”.¹⁹² Finaliza sobre este punto precisando “La eficacia de la regularización tributaria contemporánea no se vincula al riesgo mayor o menor de persecución penal o comprobación administrativa de la defraudación fiscal, sino al solo hecho de facilitar con su conducta, del obligado tributario, el pago de la deuda tributaria asumiendo la realidad de defraudación antes de que se inicie esa comprobación administrativa o el procedimiento judicial específico para su comprobación y sanción penal. El cumplimiento, por tanto, de la mera obligación formal de presentar la declaración no puede bastar para entender regularizada la situación tributaria, que se producirá cuando se cumple la obligación principal”.¹⁹³

a) Ámbito de Exclusión de la Pena

Es importante el efecto expansivo de la aplicación de esta excusa absolutoria, ya que su beneficio premial también se extiende a aquellas personas que incurrieron tanto en irregularidades contables como en otras falsedades perpetradas con el objetivo de consumar el delito de defraudación tributaria, que es materia de regularización tributaria; Por tanto, respecto de éstas deberá existir una relación de medio a fin con el delito tributario en el que

¹⁹⁰ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p. 349.

¹⁹¹ Sentencia Del Tribunal Supremo Del Español del 30 de abril del 2003, citado por EDUARDO BARRACHINA, Juan, Algunos Aspectos Conflictivos De La Regularización Tributaria En El Delito Fiscal, en Derecho Procesal Tributario, Planificación Fiscal Y Penal Tributario, BRAVO CUCCI, Jorge, MUÑOS VARA, julio y CARLOS PANEZ, Juan(Coordinadores), 1ra edición, Lima, Ediciones Legales, 2018, p 606.

¹⁹²Ibid., pag. 605

¹⁹³Ibid., pag. 607.

se dejó de pagar los tributos correspondientes.

En ese sentido la doctrina legal peruana señala, “La regularización tributaria, En aras de alentar la regularización tributaria y su propia eficacia, y acudiendo a un argumento *a fortiori* (Morales Prats, Fermín, Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal, 2 Ed., Aranzadi, Pamplona, 1999, pp.791/792), abarca tanto el conjunto de delitos comprendidos en la Ley Penal Tributaria (artículos 1º/5º) en tanto en cuanto perjudiquen la hacienda pública: omisión del pago de tributos debidos u obtención efectiva de beneficios tributarios-entendidos ampliamente, en cuya virtud se comprende a todos los mecanismos que por el resultado disminuyen o eliminan la carga tributaria (Robles Moreno, Carmen Del Pilar y Otros, Código Tributario, Doctrina y Comentarios, Pacifico Editores, Lima, 2005, p. 671)-, como, por imperio del tercer párrafo del artículo 189 del Código Tributario, “...Las posibles irregularidades contables y otras falsedades instrumentales que se hubieran cometido exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización”. La extensión de la impunidad, en estos casos, solo puede admitirse en la medida en que éstas carezcan de autonomía punitiva frente a los delitos tributarios; es decir, aquellas irregularidades contables y falsedades realizadas con finalidad y efectos exclusivos de tipo tributario (BoixReig, J. y otros, Derecho Penal. Parte Especial, 3 Ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999, p. 592)”.¹⁹⁴

En lo concerniente a las irregularidades contables, Peña Cabrera señala, “una irregularidad no puede ser calificada válidamente como una conducta delictiva. La irregularidad, implica no cumplir con los presupuestos previstos por la ley, esto es, con la normatividad tributaria, sobre las especificaciones contables. Por más que se diga, que las conductas descritas en el artículo 5 de la LPT, son en realidad infracciones administrativas, que han sido elevadas al rango de delito, no es asidero para pensar, que estas irregularidades pueden ser reputadas como delitos contables; de ahí, que se muestra un desacierto del legislador, de que se alcance un efecto liberador de pena, una conducta que no puede ser sancionada con pena. No podría decirse de otro lado, que los delitos contables no puedan ser objeto de regularización tributaria, desde los primeros términos del articulado”.¹⁹⁵. Así

¹⁹⁴ Acuerdo plenario n°02-2009/CJ-116, lima, 13 de noviembre del 2009, fundamento jurídico 10.

¹⁹⁵ PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Tomo VII, Op Cit., Pág. 307

mismo precisa, “la presentación de la documentación falsaria se constituye en el medio que utiliza el autor, para poder perpetrar la defraudación tributaria. Entonces, en pos de reforzar los fines motivadores de la regulación tributaria, es que los efectos excluyentes de responsabilidad penal se extienden a las falsedades materiales, que se podían haber perpetrado en el decurso de un acto típico de defraudación tributaria y delitos conexos, más que razones de justicia material, son criterios de operatividad práctica, las que han inspirado esta definición legislativa”.¹⁹⁶ En igual sentido Obarrio precisa, “es evidente que se trata de una cláusula de regularización tributaria, fundamentada en la autodenuncia y reparación, extendiendo la exoneración de responsabilidad a las falsedades instrumentales que hayan constituido el medio del ilícito tributario”.¹⁹⁷

García Caveró agrega, “Esta extensión del efecto exoneratorio no debe entenderse como una decisión legislativa generosa, sino que es más una condición necesaria para el efecto incentivador de la regularización tributaria”.¹⁹⁸

Caro Coria y Reyna Alfaro manifiestan, “La redacción de la norma permite extender la impunidad o cancelación de pena a todos los involucrados en el hecho (cómplices e instigadores), lo que es conforme con la noción de merecimiento y necesidad de pena, puesto que dejar impune al sujeto principal, es decir al autor que tiene el dominio del hecho, y sancionar solo a quien ha tenido una intervención secundaria o accesorio, o sea el cómplice o instigador, lesionaría los principios de igualdad y proporcionalidad penal”.¹⁹⁹

Para Bacigalupo, “La extensión de la excusa absolutoria alcanza a los delitos de falsedad documental (falsedades instrumentales) que hayan sido medio de comisión del delito fiscal. Esta amplitud era inevitable si no se quería neutralizar los efectos recaudatorios que de ella se esperan”.²⁰⁰

¹⁹⁶Ibid., Pág. 307.

¹⁹⁷ OBARRIO, Carolina, Principio De Oportunidad Y Régimen Penal Tributario, en Derecho Penal Tributario. ALTAMIRANO Alejandro C. y RUBINSKA Ramiro M. (coordinadores), Tomo I, Op Cit., P 254

¹⁹⁸ GARCIA CAVERO, Percy, Los Delitos Tributarios Op Cit. p. 704, citado por PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Tomo VII, Op Cit., Pág. 307.

¹⁹⁹CARO CORIA, Dino Carlos y REYNA ALFARO, Luis Miguel, Derecho Penal Económico Parte Especial, Tomo II, op cit., pag.. 623.

²⁰⁰BACIGALUPO, Enrique, El Delito Fiscal. En: Curso De Derecho Penal Económico, Bacigalupo Enrique (Director), Op Cit, p. 487.

Esta extensión beneficiosa de la exención de la acción penal a las irregularidades contables y otras falsedades instrumentales, que careciendo de autonomía propia hayan propiciado y/o servido para la materialización del ilícito penal tributario, en virtud del cual se dejó de pagar total o parcialmente los tributos que establece las leyes, es la que se erige como el primer motivo por el que en este trabajo de investigación se realizó la exegesis de todos los tipos penales de la Ley Penal Tributaria siendo el segundo motivo el que el artículo 189 del Código Tributario al hacer referencia a la regularización tributaria, de forma expresa señala que la deuda tributaria objeto de regularización puede deberse a la consumación de cualesquiera de los delitos contemplados en la ley penal tributaria.

b) Ley de exclusión o reducción de pena, denuncias y recompensas en los casos de delito e infracción tributaria.

El Decreto Legislativo N° 815 publicado en fecha 20 de abril del 1996, fue emitido como parte del paquete de normas emitidas por el Poder Ejecutivo, en merito a la delegación de facultades otorgadas para legislar por el Congreso de la República mediante ley N° 26557, la cual tuvo como objeto, dentro de otras, la de armonizar las normas relativas al delito tributario y los cambios que estos demandan en el Código Penal y demás normas pertinentes, es así que juntamente que ésta se emitió La Ley Penal Tributaria Decreto Legislativo N° 813, mediante la que se crea una norma penal especial sobre esta materia, el Decreto Legislativo N° 814 que sustituyó diversos artículos de la ley marco de comprobantes de pago y el Decreto Legislativo 816, que reguló el Código Tributario.

A través de este decreto legislativo se otorgan beneficios de reducción o exclusión de la pena, a autores y partícipes de delitos tributarios, respectivamente, ello como incentivos para lograr la disminución de esta clase de ilícitos.

Esta norma premial, puede ser invocada y aplicada, tanto en la investigación en sede administrativa, en la investigación fiscal o en la tramitación del proceso penal, entendemos a cargo del juzgado penal, teniendo como requisito que el investigado brinde información

real, oportuna e importante sobre la forma como se realizó un delito tributario; ahora, la mencionada información necesariamente deberá proporcionar cualquiera de los siguientes supuestos: Que ya no se consume el delito tributario del cual fue parte, propiciar la averiguación y el esclarecimiento del delito tributario en el que participó, y finalmente la captura del autor y partícipes del delito tributario.

Este beneficio será otorgado por el órgano jurisdiccional, previa petición del interesado a obtener el beneficio y requiere la opinión favorable del órgano persecutor. En el caso del autor del ilícito penal tributario, que solicite acogerse a este beneficio, es requisito adicional obligatorio, el previo cumplimiento del pago de la deuda tributaria que en su momento dejó de pagar. La solicitud del interesado para el acogimiento a este Decreto Legislativo, puede ser ante el órgano administrador del tributo durante la fiscalización administrativa o cuando no se haya iniciado un proceso penal por tales hechos, ante el Ministerio Público durante la investigación penal o ante el órgano jurisdiccional, en el desarrollo del proceso penal.

La declaración del solicitante se realizará con intervención del representante del Ministerio Público, en cuanto a la participación de un abogado defensor del solicitante según este Decreto Legislativo es opcional y no obligatoria.

La antedicha declaración es documentada en acta y según el artículo 6 del Decreto Legislativo N° 815, en ella se deberá consignar: *a) confesión veraz y detallada de los hechos delictivos en que hubiera participado o esté participando, proporcionando además los elementos probatorios de la comisión del delito tributario, o en su caso el lugar en donde se encuentren, b) cualquier información que permita conocer la identidad y el lugar donde se encuentre el autor, autores y partícipes del delito tributario y c) firma e impresión del dedo índice derecho del solicitante.*

Este decreto legislativo, exige que una vez presentada la declaración, se realicen actos de verificación posterior, en primer lugar comprobar la veracidad de lo señalado por el

solicitante, y en segundo lugar obtener los objetivos establecidos en esta norma, y una vez conseguidos estos el órgano jurisdiccional concederá los beneficios prémiales respectivos.

El beneficio premial, para el caso del autor del delito tributario, convertido en beneficiario, será el de una reducción de la pena, la cual no podrá ser mayor a las dos terceras partes de esta; por su parte, si bien en el caso del partícipe se reconoce como regla que su beneficio será el de exclusión de la pena, según las circunstancias de los hechos, este puede ser denegado, caso en el cual podrá concedérsele una reducción de la pena. Si luego de comprobada, la información brindada por el solicitante, se concluye en que ésta no fue veraz y oportuna, el órgano jurisdiccional la declara improcedente.

No debe pasar por alto que el decreto legislativo en comento, a la fecha tiene una vigencia de más de 22 años, habiéndose únicamente sustituido su artículo 2 en virtud a la Décimo Segunda Disposición Final de la ley N° 27038 de fecha 31 de diciembre de 1998, ello implica que pese al transcurso tiempo no ha tenido una modificación sustancial en relación a otros ordenamientos jurídicos atinentes a la materia bajo estudio, en los que justamente si se advierte una actualización normativa, así tendremos el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, publicado el 22 de junio del 2013, la Ley Penal Tributaria publicada en fecha 20 de abril del 1996 sucesivamente modificada por: la Ley N° 27038 del 31 de diciembre de 1998, el Decreto Legislativo N° 957 publicado en fecha 29 de julio del 2004 y el Decreto Legislativo N° 1114 publicado el 05 de julio del 2012, así mismo, se tiene el propio Código Procesal Penal aprobado por Decreto Legislativo N° 957 publicado en fecha 29 de julio del 2004; por tanto es menester verificar si en la realidad práctica, al día de la fecha, este Decreto Legislativo N° 815 se viene aplicando, justamente como un mecanismo que permita la recuperación y pago de la deuda tributaria dejada de pagar con ocasión de la consumación de delitos tributarios y si de esa forma se está contribuyendo a la erradicación de este tipo de delitos.

Sin perjuicio del desarrollo posterior, es importante, dejar remarcado que este Decreto Legislativo N° 815 al ser de abril de 1996, evidentemente no toma en cuenta la estructura procedimental, menos las garantías recogidas en favor del investigado, contempladas por el

Código Procesal Penal del 2004, el cual consagra al proceso penal, dentro de un modelo acusatorio garantista con rasgos adversariales, por ello es justamente que señala el decreto legislativo en comento que la solicitud para su acogimiento pueda hacerse al órgano jurisdiccional en el desarrollo del proceso, lo cual era razonable y posible hacerlo en la etapa de instrucción del proceso penal ordinario o sumario, regulados por el Código de Procedimientos Penales- Ley N° 9024 del 16 de enero de 1940-, y el Decreto Legislativo N° 124 del 15 de junio de 1981, respectivamente, mas no es posible hacerlo con le legislación procesal penal, ya que la investigación del delito está a cargo de forma exclusiva del Ministerio Público, en igual sentido esta última norma, establece con carácter obligatorio la presencia del abogado defensor en la declaración del imputado.

c) Fraccionamiento de la Deuda Tributaria

Advertiremos que la configuración legal actual de la institución jurídica denominada, regularización tributaria, establece como única posibilidad para su acogimiento, el pago del íntegro del tributo dejado de pagar, o en su caso la devolución del total del reintegro o saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente más los intereses y las multas, y por tanto, no se toma en cuenta supuestos tales como el mero reconocimiento de la deuda tributaria, la cual la doctrina lo denomina autodenuncia o el caso de fraccionamiento o aplazamiento de la deuda tributaria, que el mismo Código Tributario sí lo permite conforme se tiene de su artículo 36.

Lo antes dicho, evidencia un vacío normativo, ya que por un lado sí establece una consecuencia jurídica penal, al pago del tributo que en su momento se dejó de pagar o la devolución de un beneficio tributario obtenido fraudulentamente realizado antes de la intervención del Estado, ello pese a que la conducta del deudor tributario se adecua a un ilícito penal tributario, estableciéndose un efecto premial significativo que es la falta de procesamiento y sanción penal; no obstante ello, respecto del reconocimiento de la deuda tributaria y principalmente al pago de la deuda tributaria en una sola armada o vía fraccionamiento de la misma, prevista por la normatividad sustantiva tributaria, realizada después de la intervención del Estado, no se establece ningún tipo de consecuencia

beneficiosa en el ámbito de la sanción penal.

El fraccionamiento de la deuda tributaria, debe ser entendida como la concesión de un beneficio otorgado por el Órgano Administrador del Tributo, previa solicitud del deudor tributario, que tiene por objeto el que se cumpla con la cancelación del total de la deuda tributaria, a través de su pago de forma parcial y periódico; empero el mencionado fraccionamiento estará condicionado a que el deudor tributario cumpla con garantizar suficientemente la misma y cumpla con las demás exigencias que se establezcan por Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.

En este sentido la doctrina legal precisa, “el artículo 36 del Código Tributario reconoce la posibilidad de que el deudor tributario se acoja al aplazamiento y/o fraccionamiento de su deuda tributaria, siempre sujeto a una serie de condiciones y garantías que la administración tributaria ha de valorar para su aceptación o rechazo. Sin embargo, el hecho de reconocer la deuda tributaria y su imposibilidad de pago oportuno, al igual que la emisión de la correspondiente autorización administrativa que acepta el aplazamiento y/o el fraccionamiento de su pago, en modo alguno tienen relevancia jurídico penal cuando el incumplimiento de la obligación tributaria trae su causa en la comisión de delitos tributarios, a menos que el legislador por medio de una norma con rango de ley así lo decida, clara e inequívocamente. Razones de prevención general explican esta conclusión, en tanto que ya se produjo la conducta delictiva y la consiguiente afectación a la hacienda pública. Por lo demás la única causa material de exclusión de punibilidad es aquella, ya analizada, referida a la regularización tributaria y ésta importa no el aplazamiento o el fraccionamiento del pago, sino su total cancelación, esta exigencia es compatible con la finalidad de política fiscal de toda regularización tributaria, que persigue que se paguen los tributos, no solo que espontáneamente o voluntariamente se indique el faltante, única posibilidad que haría cesar la necesidad de pena”.²⁰¹

²⁰¹ Acuerdo plenario n°02-2009/CJ-116, lima, 13 de noviembre del 2009, fundamento jurídico 13

Así mismo, García Cavero señala, “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”.²⁰²

Para Alva Matteucci, “La figura de un aplazamiento o el fraccionamiento no importa, dejando claro así que lo que importa es la cancelación total de la deuda, y sustenta su decisión en la finalidad de la política fiscal de toda regularización tributaria, que persigue que se paguen los tributos. Por lo que entendemos que el aceptar una solicitud de fraccionamiento (que es más conocida por una facilidad de pago de deudas) como una forma de regularización tributaria por parte de la autoridad administrativa iría en contra de lo que busca el artículo 189 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que es justamente la regularización de la situación tributaria del deudor tributario, como condición para que no se ejerza la acción penal”.²⁰³

En este mismo sentido la Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República en un caso concreto se pronunció señalando, “Si bien existe la negativa persistente del acusado, amparándose erróneamente en el hecho de haber cancelado en su totalidad la deuda tributaria, porque con anterioridad a su denuncia la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria había aprobado mediante Resolución 15201700055 del 28 de junio del 2005, su solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento tributario; sin embargo, habiéndose consumado el delito atribuido este, desde el momento

²⁰²GARCIA CAVERO, Percy, Derecho Penal Económico, Parte Especial, Lima, Grijley, 2007, P. 701. citado por ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos Tributarios Y Aduaneros, Op Cit., p. 348.

²⁰³ALVA MATTEUCCI, Mario / MAMANI YUPANQUI, Janet/REYES PUCHURI, Victoria, Delitos Tributarios, Análisis De La Ley Penal Tributaria, Incremento Patrimonial No Justificado, Op Cit, pag. 28

que dejó de pagar, total o parcialmente los tributos señalados en la pretensión fiscal, el fraccionamiento que obtuvo no constituye causa material de exclusión de punibilidad”.²⁰⁴

d) Incidencia del pago de la deuda tributaria, realizado dentro del proceso penal, en la determinación de la pena.

En la Casuística procesal penal, de verificarse procesos penales por la comisión de delitos tributarios, en los que se haya dejado de pagar en todo o parte los tributos que establecen las leyes, y que el deudor tributario, al pasar a la calidad de procesado en sede penal, haya cumplido con pagar la totalidad de la mencionada deuda tributaria ya sea un una sola armada o vía acogimiento al aplazamiento y/o fraccionamiento de su deuda tributaria conforme lo posibilita el artículo 36 del Código Tributario, se tendrá que tal circunstancia, no tendrá un consecuencia premial significativa en lo referente a la sanción penal en favor del procesado por un delito tributario, ello porque la propia norma sustantiva tributaria lo manda en su artículo 190 que prescribe “*Autonomía de las penas por delitos tributarios. - 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*” y de su artículo 191 que señala, “*Reparación civil. - no habrá lugar a reparación civil en los delitos tributarios cuando la Administración Tributaria haya hecho efectivo cobro de la deuda tributaria correspondiente, que es independientemente a la sanción penal*”; normas estas de las que se concluye que las penas por delitos tributarios son autónomas de la deuda tributaria, y que esta se cobra de forma independiente, y que de verificarse el pago de la deuda tributaria en un proceso penal en curso, el único efecto reconocido legalmente es que en la sentencia no se imponga una reparación civil.

Ahora, según lo establecido por el Código Penal, en lo concerniente a la determinación e individualización de la pena, el mencionado pago, únicamente podrá ser tomado en cuenta como una circunstancia atenuante genérica para la fijación de la sanción penal.

²⁰⁴Sala Penal Transitoria de la corte suprema De Justicia De La República, recurso de nulidad n° 3442-2011, considerando cuarto

Así tenemos que el artículo 45 inciso 2 literal a) del Código Penal señala, *cuando no existan atenuantes ni agravantes o concurran únicamente circunstancias atenuantes, la pena concreta se determina dentro del tercio inferior*, y el artículo 46 inciso 1 del Código Penal que regula las circunstancias generales de atenuación, para este caso específicamente los literales e) *procurar voluntariamente, después de consumado el delito, la disminución de sus consecuencias*, y el literal f) *reparar voluntariamente el daño ocasionado*.

En consecuencia, si el sujeto activo del delito de defraudación tributaria realizó el pago de la deuda tributaria, ya sea en una sola armada o vía el acogimiento a un fraccionamiento, encontrándose ya dentro del trámite del proceso penal, tal circunstancia además de ya no imponerse una reparación civil en la sentencia, no tendrá un efecto premial significativo en orden a la determinación de la pena, ya que únicamente será tomada como una circunstancia general de atenuación de la pena, lo cual implica que para la individualización de la condena, y en caso de no mediar ninguna circunstancia genérica de agravación, la determinación de la pena concreta se ubicara dentro del tercio inferior de la pena conminada establecida por ley.

Vale decir, desde un criterio de política fiscal, no existirá un incentivo, para que el sujeto activo del delito de defraudación tributaria, encontrándose ya procesado penalmente, cumpla con el pago de la deuda tributaria que en su momento dejó de pagar, situación totalmente diferente a cuando, la misma persona que cometió el mismo delito, haya cumplido con el pago de la misma deuda tributaria, antes del inicio del proceso penal o en su caso antes de la fiscalización administrativa, contexto fáctico en el que, pese a estar ante el mismo delito tributario consumado, se le eximirá totalmente de sanción penal, conforme lo estatuye el artículo 189 del Código Tributario, lo cual evidencia una falta de regulación normativa sobre el supuesto fáctico descrito en este acápite.

2.1.6 REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA EN EL DERECHO COMPARADO

Este apartado, tiene por objeto dar conocer la forma en la que está estructurada la regularización tributaria en su aspecto normativo positivo y adjetivo, así como, sus efectos en orden a la sanción penal a nivel del derecho comparado, todo esto en relación a la legislación peruana sobre esta materia, lo cual nos sirve para fines de este trabajo de investigación, ya que verificaremos si en otros países la mencionada institución jurídica fue pasible o no de modificaciones y/o mejoras legislativas que optimicen su aplicación práctica y de esa manera se obtenga la finalidad de política criminal que fundamenta su reconocimiento legal; en ese sentido Caro Coria y Reyna Alfaro señalan, “Es habitual en el derecho comparado, como apuntan Verdugo Gómez De La Torre y Ferre Olive, dotar de efectos excluyentes de responsabilidad penal, o al menos atenuatorios, a la satisfacción de la deuda tributaria por parte de quien ha defraudado, siempre que concurren una serie de requisitos, normalmente la espontaneidad”.²⁰⁵; así tendremos:

2.1.6.1 ARGENTINA

Actualmente la regularización tributaria, con características propias a dicho país, se encuentra regulada por la ley N° 27430 (B.O. 29/12/2017); sin embargo, es necesario tener en cuenta que El régimen penal tributario que regulaba anteriormente la institución de la regularización tributaria, en este país, era la ley 24769 que en su artículo 16 precisaba “...*el sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedara exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con el...*” siendo dicha ley reformada por la ley 27430 (B.O. 29/12/2017) con la que se varia la configuración de esta institución en el siguiente sentido:

²⁰⁵BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE, Ignacio & FERRE OLIVE, Juan Carlos, Todo Sobre El Fraude Tributario, Praxis, Barcelona, 1994, Pag. 108 citado CARO CORIA, Dino Carlos y REYNA ALFARO, Luis Miguel, Derecho Penal Económico Parte General, Tomo II, Op Cit., pág. 623.

“...artículo. 16.- en los casos previstos en los artículos 1º,2º,3º,5º y 6º La acción penal se extinguirá, si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formule.

Para el caso, la administración tributaria estará dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios fueran cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia.

Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada...”

Para Ramiro Salaber, “Las diferencias en la configuración de la regularización tributaria entre una y otra norma ,son las siguientes:(I) el actual beneficio aplica solamente para los delitos previstos en los cinco artículos mencionados en la nueva Ley Penal Tributaria; (II) La nueva ley no solo exige el pago de las obligaciones evadidas sino ahora también sus accesorios (intereses y multas); (III) el beneficio hoy vigente podrá ser otorgado por única vez por cada persona física o jurídica; (IV) por último, el pago ya no necesita ser espontáneo, sino que puede producirse inclusive luego de iniciado el proceso penal, dentro de los 30 días hábiles de notificada la imputación- lo cual suele suceder en la declaración indagatoria, aunque podría ocurrir antes”.²⁰⁶

Sobre la legislación Argentina y el caso peruano, debo precisar que, en primer lugar, se tendrá que la reforma legislativa de la institución jurídica de regularización tributaria, en el caso Argentino, es de data relativamente reciente esto del 29 de diciembre del 2017, a diferencia de Perú donde no se advierte ninguna actualización legislativa sobre la mencionada figura jurídica, resaltando que la regulación anterior de Argentina era muy similar a la Peruana, donde el punto común consistía en que el pago de la deuda tributaria se

²⁰⁶ RAMIRO SALABER, [Http://www.abogados.com.ar/la-nueva-ley-penal-tributaria/20934](http://www.abogados.com.ar/la-nueva-ley-penal-tributaria/20934)

deba realizar antes de la intervención del Estado a través de sus extensiones penal y administrativo; en segundo lugar tendremos que la regularización tributaria en el Perú se aplica para todos los ilícitos tributarios al no haber ninguna norma restrictiva para su aplicación a diferencia de Argentina, en la que su posibilidad aplicación se limita a cinco ilícitos penales de su ley penal tributaria; en tercer lugar, en el Perú, no existe ninguna norma que prohíba la aplicación de la regularización tributaria más de una vez a una persona natural o jurídica, a diferencia de Argentina en la que dicha posibilidad está limitada a solo una vez ya sea persona natural o jurídica; en cuarto lugar, siendo la diferencia más notable el que, en el Perú se exige que el pago de la deuda tributaria, que se realice en el marco de regularización tributaria deba hacerse antes del inicio de una investigación por parte del Ministerio Público o falta de esta antes de la incoación de la acción de fiscalización por parte del Órgano Administrador del Tributo, límite temporal este que no rige en Argentina, ya que a partir del 29 de diciembre del 2017, dicha restricción temporal fue modificada incorporándose un nuevo límite temporal, consistente en que el mencionado pago de la deuda tributaria se deba hacer hasta los 30 días hábiles posteriores de notificada la imputación, por parte del Órgano Persecutor Del Delito.

- **Aspecto Procesal Dogmático**

Es importante tener en cuenta que el Artículo 18 de la ley N° 27430 precisa:

“... el organismo recaudador formulara denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos.

En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda se formulara de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.

En ambos supuestos deberá mediar decisión fundada del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia.

Cuando la denuncia penal fuera formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente de comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda haciendo uso de las facultades de fiscalización previstas en las leyes de procedimiento respectivas. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo en un plazo de ciento veinte días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo.”

Así mismo, el artículo 20 señala:

“...la formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contenciosos administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquellos.

La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que se dicte la sentencia definitiva en sede penal, la que debe ser notificada por la autoridad judicial que corresponda al organismo fiscal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la ley n° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificatorias o en normas análogas de las jurisprudencias locales.

Asimismo, una vez firme la sentencia penal, el tribunal la comunicara a la autoridad administrativa respectiva y esta aplicara las sanciones que corresponda, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial...”

Sobre el particular en el Perú, para que la Superintendencia de Aduanas y de Administración Tributaria formule denuncia penal, no se requiere que el procedimiento administrativo de fiscalización iniciado por la mencionada institución haya concluido con la respectiva resolución de determinación de la deuda tributaria impaga o de multa, bastando únicamente que advierta indicios de la comisión de un delito tributario, conforme así lo establece el artículo 192 del Código Tributario; por su parte, para el inicio de la investigación por parte del Ministerio Público únicamente se requiere que dicha institución, recabada la noticia criminal, advierta que el hecho constituya un delito de los contemplados en la Ley Penal Tributaria, que sea justiciable penalmente y no se presenten causas de extinción previstas en la ley, empero en el caso de Argentina se tendrá que la Administración Tributaria necesariamente tiene que haber dictado la determinación de deuda tributaria, de manera previa, para el inicio del proceso penal, por tanto se requiere ineludiblemente que el procedimiento administrativo haya concluido con la resolución de determinación de la deuda tributaria, es así que se establece que en caso la denuncia por un ilícito penal tributario haya sido interpuesto por un tercero y/o particular, ante el órgano jurisdiccional, este lo remitirá ante el Órgano Administrador del Tributo, quien apertura el procedimiento administrativo de fiscalización correspondiente y deberá emitir la resolución de determinación final en sede administrativa en el plazo de ciento veinte días hábiles, susceptibles de prorrogación, a requerimiento de dicha institución.

Además de ello, y justamente como consecuencia de que en el caso peruano no se exija para el inicio de la investigación por el Ministerio Público la resolución de determinación de deuda tributaria impaga, a diferencia de Argentina, se tendrá que se exige legalmente, y ya en desarrollo del proceso penal, que para que se emita la Formalización de la Investigación Preparatoria, el Ministerio Público previamente deba contar con un informe motivado del Órgano Administrador del Tributo, y a su vez una vez notificada la antes mencionada institución con la formalización de la investigación preparatoria, esta cuenta con un plazo no mayor a 90 días, para remitir la correspondiente resolución de determinación del tributo dejado de pagar, multas o sus equivalentes, y de no hacerlo se reconoce la potestad al Ministerio Público y del Órgano Jurisdiccional de suspender el trámite del proceso penal, exigencias normativas estas que no se dan en Argentina evidentemente ya que en este país,

previo al inicio del proceso penal se requiere la tantas veces mencionada resolución de determinación del tributo impago, multa o equivalentes, con lo cual se hace innecesario un pronunciamiento posterior por parte del Órgano Administrador del Tributo.

Otro aspecto resaltante de la legislación Argentina consiste en que su órgano administrador del tributo se ve impedido de aplicar sanciones administrativas, hasta que en sede penal se haya emitido la sentencia correspondiente y una vez puesta de conocimiento esta, recién se encuentra habilitada para aplicar las sanciones de naturaleza administrativa que correspondan siempre respetando las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial en sede penal, todo esto a diferencia del caso peruano, ya que en nuestro país sí se permite que la investigación administrativa y la penal continúen y avancen de forma paralela, posibilitándose además que la Administración Tributaria, pueda aplicar y ejecutar sus sanciones administrativas, sin necesidad de requerir previamente la sentencia que se emita del proceso penal. Consideramos que la *ratio legis* de la norma argentina, sobre este punto, es el de evitar pronunciamientos en sede administrativa y penal judicial que sean implicantes y contradictorios.

2.1.6.2 BOLIVIA

Sobre la evasión de impuestos, se estipula en el artículo 231 del Capítulo I, delitos contra la económica nacional, título VI delitos contra la economía nacional, la industria y el comercio, libro II, Parte Especial del Código Penal vigente, Decreto Supremo N° 0667 del 8 de octubre del 2010 que,

“ Son delitos tributarios los tipificados en el Código Tributario y La Ley General De Aduanas, los que serán sancionados y procesados conforme a lo dispuesto por el título IV del presente código...”

Por su parte, el Código Tributario boliviano ley N°2492 de fecha 02 de agosto del 2003, en lo atinente a esta materia cuenta con la siguiente estructura, Título IV Ilícitos Tributarios, Capítulo I Disposiciones Generales, Capítulo II Contravenciones Tributarias,

Capítulo III Procedimiento Para Sancionar Contravenciones Tributarias, Capítulo IV Delitos Tributarios y Capítulo V Procedimiento Penal Tributario, del artículo 148 al 191.

Concretamente, Se legisla un supuesto semejante al caso de Perú, de regularización tributaria bajo la fórmula de arrepentimiento eficaz en el Artículo 157 del Código Tributario señalándose:

“...cuando el sujeto pasivo o tercero responsable pague la totalidad de la deuda tributaria antes de cualquier actuación de la administración tributaria, quedara automáticamente extinguida la sanción pecuniaria por el ilícito tributario. Salvando aquellas prevenientes de la falta de presentación de declaración juradas.

En el caso de delito de contrabando, se extingue la sanción pecuniaria cuando antes del comiso se entregue voluntariamente a la administración tributaria la mercancía ilegalmente introducida al país.

En ambos casos se extingue la acción penal...”

Haciendo el cotejo de la legislación boliviana con nuestro país; en primer lugar, se advierte que la integridad de los ilícitos tributarios son regulados por el Código Tributario boliviano, a diferencia del caso peruano en el que tenemos la Ley Penal Tributaria, empero como nota común la institución jurídica de regularización tributaria, está regulada en ambos países en su respectivo Código Tributario; en segundo lugar identificamos que en ambos países la fórmula legal de regularización tributaria de similar característica, en la que resalta que la acción penal por la comisión del delito tributario se extingue al cumplimiento del pago de la deuda tributaria realizada necesariamente antes de la intervención del Estado;

Es de resaltar que, en caso de Bolivia, adicionalmente se regula un supuesto de extinción de la acción penal en el Artículo.173 del Código Tributario consignándose:

“salvo en el delito de contrabando, la acción penal en delitos tributarios se extingue conforme a lo establecido en el artículo 27 del Código De Procedimientos Penales. A este efecto, se entiende por reparación integral del daño causado el pago del total de la deuda tributaria más el cien por ciento (100%) de la multa correspondiente, siempre que lo admita la administración tributaria en calidad de víctima”

El Artículo 189 del Código Tributario que regula la conciliación, precisando:

“procederá la conciliación en materia penal tributaria de acuerdo a lo previsto en el Código de Procedimiento Penal y la Ley Orgánica Del Ministerio Público...” “...En los delitos de defraudación tributaria o defraudación aduanera procederá la conciliación si el imputado previamente paga la deuda tributaria y la multa establecida para el delito correspondiente. La administración tributaria participara en la audiencia de conciliación en calidad de víctima...”

El Código de Procedimientos Penales, Ley 1970 del 25 de marzo de 1999, en la primera parte, parte general libro primero, principios y disposiciones fundamentales, título II, acciones que nacen de los delitos, capítulo I, acción penal, artículo 27 señala:

“la acción penal, se extingue: dentro de otros supuestos por: Numeral 6.- por la reparación integral del daño particular o social causado, realizada hasta la audiencia conclusiva, en los delitos de contenido patrimonial o en los delitos culposos que no tengan por resultado la muerte, siempre que lo admita la víctima o el fiscal, según el caso. Numeral. 7 por conciliación en los casos y formas previstas en este código”

Y en libro segundo, la justicia penal y los sujetos procesales, Título I Jurisdicción y Competencia, Capítulo I Tribunales Competentes, artículo 54 (Jueces de instrucción) se reconoce” *...los jueces de instrucción serán competentes para: Numeral. 1.-homologar la conciliación, cuando les sea presentada...”*

En ese sentido conforme señala la doctrina boliviana, “En casos en los cuales sea procedente la conciliación deberá dictar un auto interlocutorio, con todas las formalidades que ya hemos estudiado en los otros casos, mediante la cual extingue definitivamente la acción penal. Se deberá notificar oralmente a las partes en la misma audiencia, a efectos de que puedan presentar la apelación incidental ante la Corte Superior de Justicia”.²⁰⁷

Conforme lo precedente, deviene en singular la legislación boliviana, a diferencia del caso peruano, al regular los antes mencionados supuestos de extinción de la acción penal aplicables una vez ya iniciado el proceso penal contra el deudor tributario, bajo la aplicación de dichos mecanismos legales, como son la reparación integral del daño causado realizada hasta antes de la audiencia conclusiva, la misma que requiere la admisión de la víctima o el fiscal, así como, la conciliación condicionada al pago previo de la deuda tributaria y la multa establecida para el delito tributario, la que tendrá que ser presentada al juez de instrucción para su homologación correspondiente, supuestos estos que evidentemente se dan cuando el órgano administrador del tributo concluyo definitivamente la actuación administrativa contra el deudor tributario.

Finalmente, se legisla un supuesto de suspensión condicional del proceso en favor de procesado por delito tributario en el artículo 190 del Código Tributario en los siguientes términos:

“en materia penal tributaria procederá la suspensión condicional del proceso en los términos establecidos en el Código De Procedimientos Penales con las siguientes particularidades: 1.- Para los delitos de defraudación tributaria, defraudación aduanera o falsificación de documentos aduaneros, se entenderá por reparación integral del daño ocasionado, el pago de la deuda tributaria y la multa establecida por el delito correspondiente.”

Código De Procedimientos Penales, ley 1970 del 25 de marzo de 1999, en la primera parte, parte general libro primero, principios y disposiciones fundamentales, título II,

²⁰⁷Abogados Bolivia Directorio Nacional, 2012, <https://www.abogadosbo.com/modulo-10-la-conciliacion/>.

acciones que nacen de los delitos, capítulo I, acción penal, concretamente en su Artículo 23 Código de procedimientos penales, precisa:

“...Cuando sea previsible la suspensión condicional de la pena, las partes podrán solicitar la suspensión condicional del proceso.

Esta suspensión procederá si el imputado presta su conformidad, y en su caso, cuando haya reparado el daño ocasionado, firmado un acuerdo con la víctima en ese sentido o afianzando suficientemente esa reparación.

La solicitud se podrá presentar hasta antes de finalizada la etapa preparatoria”

Sobre la suspensión condicional del proceso, legislada en Bolivia, la cual tampoco es regulada en el Perú, debemos resaltar que dicha institución jurídica, tiene como requisito el que haciéndose una prognosis judicial de la pena a imponer, esta fuera suspendida condicionalmente; vale decir que no sea efectiva en su ejecución; y si ello es así, la partes podrán solicitar la suspensión del proceso, empero todo esto condicionado a su vez a que el investigado, de su conformidad garantizando suficientemente el pago de la reparación civil o haya reparado el daño causado a través de pago de la deuda tributaria y multa, para lo cual se deberá firmar un acuerdo con el Órgano Administrador del Tributo, precisando que la solicitud para su aplicación se hace dentro del proceso penal y antes que finalice la etapa preparatoria o de investigación.

Hacemos la aclaración que si bien, las formas adicionales de extinción de la acción penal tales como, la reparación integral del daño, la conciliación, y además la de suspensión condicional del proceso, están reguladas en la norma adjetiva boliviana y por tanto corresponderían ser tratadas en el aspecto procesal dogmático, no obstante ello las abordamos en esta apartado, por que guardan una estrecha relación, sobre sus efectos, con la institución de la regularización tributaria, materia de esta investigación.

- **Aspecto Procesal Dogmático**

La legislación boliviana reconoce un supuesto de prejudicialidad de la determinación del monto defraudado, en el Artículo 154 III del Código de Procedimientos Penales, en los siguientes términos: “*la acción para sancionar delitos tributarios se suspenderá durante la fase de determinación y prejudicialidad tributaria...*”, así como, también legisla efecto del acto firme o resolución judicial ejecutoriada en el artículo 174 del mencionado cuerpo normativo, en el siguiente sentido:

“El acto administrativo firme emergente de la fase de determinación o de prejudicialidad, que incluye la resolución judicial ejecutoriada emergente de proceso contencioso administrativo producirá efecto de cosa juzgada en el proceso penal tributario en cuanto a la determinación de la cuantía de la deuda tributaria. La sentencia que se dicte en el proceso penal tributario no afectara la cuantía de la deuda tributaria así determinada”

Por tanto, en el caso boliviano, tendremos que se reconoce categóricamente el carácter de prejudicial de la determinación del monto defraudado, por tanto para el inicio del proceso penal, se requiere ineludiblemente que en sede administrativa haya concluido definitivamente el procedimiento de determinación del tributo dejado de pagar como consecuencia de la comisión del ilícito tributario, en ese sentido se requiere el acto administrativo firme o en su caso la resolución judicial con la calidad de cosa juzgada emanada del proceso contencioso administrativo respectivo, para iniciar el proceso penal.

2.1.6.3 COLOMBIA

El Código Penal Colombiano, ley N° 599 del 2000, de fecha 24 de julio del 2000, da un tratamiento sumamente lacónico a los delitos tributarios, regulando únicamente los tipos penales de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes y el de omisión del agente recaudador tipificados sus artículos 434.A y 402; no obstante, tal circunstancia en estos artículos sí contempla supuestos semejantes al caso Peruano de regularización tributaria en los términos siguientes.

Artículo 434.A “... se extinguirá la acción penal cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes y realice los respectivos pagos, cuando a ello hubiere lugar...”

Artículo 402.- “... el agente retenedor o autorretenedor, responsable del impuesto a las ventas o el recaudador de tasas o contribuciones públicas, que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, según el caso, junto con sus correspondientes intereses previstos en el estatuto tributario, y normas legales respectivas, se hará beneficiario de resolución inhibitoria, preclusión de investigación, o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiere iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar...”

Sobre el particular Sebastián RODRÍGUEZ, precisa, “Colombia es uno de los pocos países en donde la evasión fiscal no está penalizada a diferencia de lo que ocurre en la vasta mayoría de los países desarrollados y en las principales economías de América latina, en Colombia la evasión fiscal no constituye un delito, salvo por las siguientes conductas específicas cuya orbita en la práctica está muy limitada: 1. Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes, por un valor igual o superior a 7.250 smm (aproximadamente \$5.664 millones en valores de 2018). - Se configura este delito, cuando se liquide un menor impuesto de renta o ganancia ocasional o un mayor saldo a favor, debido a la conducta señalada. Así, cuando el contribuyente dolosamente omita reportar activos, los incluya por valores errados (costos fiscales inferiores) o declare pasivos inexistentes, conllevando esto un menor valor a pagar o mayor saldo a favor en la declaración de renta, incurrirá en prisión de 48 a 108 meses de prisión y una multa de 20% del activo omitido o deudas inexistente. No obstante, la acción penal se extinguirá cuando el pago se efectuó. Como se observa, para que se configure el delito deben omitirse activos por un monto escandaloso (en relación con el tamaño de nuestra economía y el porcentaje ínfimo de la población con esos recursos). Adicionalmente, se limita el delito al impuesto de renta y complementarios, y en todo caso, el pago de la deuda por parte del contribuyente redundara en la extinción de la acción penal.

*Por lo anterior, este tipo penal resultara prácticamente inaplicable”.*²⁰⁸ “2.- omisión del agente retenedor o recaudador. - Quien estando obligado a recaudar tributos no los transfiera al estado, incurrirá en este tipo penal. Para la persona natural responsable o el representante legal de la respectiva sociedad o ente, este delito conlleva una prisión cuya duración oscila entre 48 y 108 meses de cárcel, más multa equivalente al doble de lo no consignado, sin sobrepasar ciertos límites. Este tipo penal resulta aplicable a: el agente retenedor (v.g. retención de renta, Iva, etc.) o autorretenedor, a quienes recauden tasas o contribuciones públicas o a los obligados a facturar IVA o impuesto al consumo, que no transfieran el dinero a la dirección de impuestos y aduanas nacionales de Colombia, Dian. No obstante, nuevamente resulta lamentable que pese a la gravedad de este crimen, la acción penal se extinga con ocasión del pago, convirtiendo a la fiscalía en una especie de “chepito” esta deplorable excepción, en buena medida elimina de la norma su efecto disuasivo e incrementa la grave evasión fiscal que aqueja a nuestro país”²⁰⁹

Como se advierte en el caso de Colombia pese a estatuirse únicamente los dos tipos penales en mención, para estos también se regulan supuestos de extinción de la acción penal condicionados al pago de la deuda tributaria, diferenciándose con el caso peruano de no establecerse un el límite temporal al mencionado pago, ello implica que no importa que haya iniciado una acción penal o administrativa con relación al no pago de la mencionada deuda tributaria

▪ **Aspecto Procesal Dogmático**

En el caso Colombiano, no existe una prescripción de carácter procesal que fije el carácter prejudicial o no de la determinación del Órgano Administrador del Tributo de la deuda tributaria originada por omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes o en su caso por el de omisión del agente recaudador, por tanto, entendemos que no es necesario que

²⁰⁸ RODRIGUEZ BRAVO, Sebastián, delitos fiscales en Colombia, 2018, <https://www.asuntoslegales.com.co/analisis/sebastian-rodriguez-bravo-510921/delitos-en-colombia-2741204>

²⁰⁹Ibid.

en sede administrativa se emita un pronunciamiento con la carácter de cosa decidida o eventualmente de cosa juzgada para que se inicie el proceso penal correspondiente.

2.1.6.4 PARAGUAY

En este país, la defraudación tributaria está regulada como delito de evasión de impuestos, específicamente el Artículo 261 del Capítulo I, Hechos Punibles Contra El Erario, Titulo VI, libro II parte especial del Código Penal ley N° 1.160/97, no existiendo ninguna estipulación concreta que regulé un supuesto de regularización tributaria o fórmula legal semejante

- **Aspecto Procesal Dogmático**

En el aspecto procesal es de resaltar los artículos 2 y 3 de las leyes 4064 y 4673, respectivamente, vigentes desde noviembre del 2010, que de forma expresa señalan:

”... la acción penal publica por hechos punibles de evasión de impuesto, en los términos del artículo 261 de la ley 1160/97” Código Penal” no podrá ser ejercida sin que exista una resolución previa dictada por la autoridad administrativa competente, y en caso de que dicha resolución haya sido recurrida a la instancia jurisdiccional competente, se haya agotado todos los recursos procesales ordinarios. Cuando la acción penal se basare en hechos punibles autónomos como la producción de documentos de contenido falso prevista en el artículo 246 de la ley 1160/97” Código Penal”, el Ministerio Público tendrá expedita vía para la persecución...”

Por tanto, en Paraguay, se erige como requisito de carácter prejudicial el que la administración tributaria haya emitido resolución de determinación de la deuda tributaria que fue consecuencia de la conducta ilícita del deudor tributario y además que esta tenga el carácter de cosa juzgada, para que se inicie el proceso penal respectivo.

2.1.6.5 CHILE.

El ilícito de defraudación tributaria, sus modalidades y circunstancias agravantes se encuentra regulados en el artículo 97 Numeral 4 hasta el artículo 100 bis, del acápite de los contribuyentes y otros obligados del título II, libro II, del Código Tributario- Decreto Ley N° 830- en el que no se legisla supuestos de regularización tributaria

2.1.6.6 ESPAÑA

En España, mediante Ley Orgánica N° 7/2012, de fecha 27 de diciembre del 2012 se modificó la Ley Orgánica N° 10/1995, de 23 de noviembre de 1995 del Código Penal, en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la seguridad social, precisándose que los ilícitos tributarios están legislados en el título XIV, delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social, y que a partir del Artículo 305, se señala:

“...Artículo 305.1 el que, por acción u omisión, defraude a la hacienda pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando de beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4...”²¹⁰

“...Artículo305.4.- Se considera regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la administración tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las

²¹⁰Título XIV del Código Penal español, modificado por Ley Orgánica 7/2012, de fecha 27 de diciembre Del 2012.

deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el ministerio fiscal, el abogado del estado o el representante procesal de la administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquel dirigida, o antes de que el ministerio fiscal o el juez de instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultaran aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la administración a su determinación en vía administrativa.

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”

Sobre el apartado 4 del artículo 305 del Código Penal, Miro Ayats y Jordi De Juan señalan que los aspectos relevantes a tener en cuenta son: “la norma exige el completo reconocimiento de la deuda tributaria.- en este punto se separa de los criterios generales aplicables en el ámbito administrativo, en cuyo ámbito la regularización es válida en la medida en que se declaran los importes no declarados, sin que ello tenga que implicar, per se, un reconocimiento de la deuda, puesto que se admite, al igual que se admite en todo tipo de autoliquidaciones, tanto las presentadas en periodo voluntario como las presentadas extemporáneamente, la posibilidad de instar su rectificación al amparo de lo dispuesto en el artículo 120.3 de la LGT”.²¹¹; “la norma exige el completo pago de la deuda tributaria.- la nueva redacción solventa definitivamente este debate al exigir expresamente que la regularización comporte el completo pago de la deuda tributaria”.²¹²; agrega “que la norma exige que no se hayan iniciado actuaciones de comprobación o investigación. - en la práctica

²¹¹AYATS VERGES, Miro y DE JUAN CASDAVALL, Jordi, Informe Sobre Las Novedades Introducidas En La Nueva Regulación Del Delito Fiscal, Algunas Propuestas De Mejora, OpCit, pág. 119.

²¹²Ibid, p. 123.

cotidiana lo habitual es que a través de un procedimiento de comprobación administrativa se descubran indicios de irregularidades tributarias que podrían ser constitutivos de delito fiscal. Por ello, la norma establece, en primer lugar, que para que la regularización sea válida a los efectos de enervar el delito es preciso que se haya realizado antes de que por la administración tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización; sin embargo, aunque de forma excepcional, es posible que los indicios de delito se obtengan extramuros de un procedimiento administrativo de comprobación (por ejemplo, en el caso de una denuncia dirigida directamente al juzgado). En tales supuestos la válida regularización habría de presentarse antes de la presentación de querrela o denuncia por tales hechos o antes de que el ministerio fiscal o el juez de instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias”.²¹³

En ese sentido, Chino De La Cámara manifiesta, “el artículo 305. 4 del Código Penal recoge expresamente una excusa absolutoria para aquellos casos en los que el autor regulariza su situación tributaria antes de que se realicen “actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias”. Por consiguiente, en estos casos de regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo conforme al artículo 27 LGT no hay duda de que si desde un punto de vista administrativo no concurre la imposición de sanciones con mayor razón no cabe un reproche en la esfera penal.”²¹⁴

En el caso de España, resalta la semejanza de la estructura típica y supuesto de hecho de la regularización tributaria con la legislación peruana ya que para la extinción de la acción penal se exige que el pago de la deuda tributaria haya sido realizada antes de la intervención del estado, ya sea con la notificación por el Órgano Administrador del Tributo del inicio de la acción de fiscalización o en su caso antes de que se le interponga la denuncia penal correspondiente contra el deudor tributario o antes del inicio de actos de investigación en sede penal que permitan tener conocimiento del mencionado proceso al deudor tributario,

²¹³Ibid. p. 125.

²¹⁴CHINO DE LA CÁMARA, Pablo, Estructura Del Delito Fiscal En España, En Tratado Del Régimen Penal Tributario. BERTAZZA, Humberto J. y MARCONI, Norberto J.(Directores), Tomo I, op cit, pág. 609.

precisando que en el caso peruano únicamente no se contempla el supuesto de pago de la deuda tributaria antes de que se haya interpuesto la denuncia penal contra el deudor tributario, no obstante, al regularse el supuesto de que el pago de la deuda tributaria se realice antes del inicio de la investigación por el Ministerio Público, consideramos que este supuesto integraría al de la interposición de denuncia en mención.

Aspecto procesal dogmático

Los Criterios de orden procesal, relevantes para esta investigación se encuentran regulados a partir del artículo 305.5, de la antes mencionada Ley Orgánica, conforme lo siguiente:

“Artículo 305.5.- la existencia del procedimiento penal por delito contra la hacienda pública no paralizara la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la administración tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación”

“Artículo 305. 6.- los jueces y tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito...”

“Artículo 308 bis 1. La suspensión de la ejecución de las penas impuestas por alguno de los delitos regulados en este título se regirá por las disposiciones contenidas en el capítulo III del título III del libro I de este código, completadas por las siguientes reglas:

Artículo 308 bis 1.1º la suspensión de la ejecución de la pena de prisión impuesta requerirá, además del cumplimiento de los requisitos regulados en el artículo 80, que el penado haya abonado la deuda tributaria o con la seguridad social, o que haya procedido al reintegro de las subvenciones o ayudas indebidamente recibidas o utilizadas.

Este requisito se entenderá cumplido cuando el penado asuma el compromiso de satisfacer la deuda tributaria, la deuda frente a la seguridad social o de proceder al reintegro de las subvenciones o ayudas indebidamente recibidas o utilizadas y las responsabilidades civiles de acuerdo a su capacidad económica y de facilitar el decomiso acordado, y sea razonable esperar que el mismo será cumplido. La suspensión no se concederá cuando conste que el penado ha facilitado información inexacta o insuficiente sobre su patrimonio.

La resolución por la que el juez o tribunal concedan la suspensión de la ejecución de la pena será comunicada a la representación procesal de la hacienda pública estatal, autónoma, local o foral, de la seguridad social o de la administración que hubiera concedido la subvención o ayuda”

“Artículo 308 bis 1.2º el juez o tribunal revocaran la suspensión y ordenaran la ejecución de la pena, además de en los supuestos del artículo 86, cuando el penado no de cumplimiento al compromiso de pago de la deuda tributaria o con la seguridad social, al de reintegro de las subvenciones y ayudas indebidamente recibidas o utilizadas, o al de pago de las responsabilidades civiles, siempre que tuviera capacidad económica para ello, o facilite información inexacta o insuficiente sobre

su patrimonio. En estos casos, el juez de vigilancia penitenciaria podrá denegar la concesión de la libertad condicional.”

Para efectos de entender la precitada regulación Española, debemos remitirnos a su numeral I preámbulo de las disposiciones generales, que justifica la modificación instaurada, con la ley orgánica 7/2012, de fecha 27 de diciembre del 2012 en la que se precisa:

“... A tal efecto, en el ámbito penal se hace necesaria una profunda revisión de los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social, regulados en el título XIV del Código Penal. Los objetivos de la reforma en el ámbito tributario son: incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impaga evitando la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal; evitar la denuncia ante los juzgados de aquellos obligados tributarios que han regularizado, de forma completa y voluntaria, su situación tributaria. También se prevén mecanismos para rebajar la pena para aquellos imputados que, una vez iniciado el proceso penal, satisfagan la deuda tributaria o colaboren en la investigación judicial...”²¹⁵

Así mismo, en el numeral III del antes mencionado preámbulo o exposición de motivos se señala:

“... En segundo lugar, se efectúan mejoras técnicas en la tipificación de los delitos contra la hacienda pública en el artículo 305 del Código Penal, que tiene por objeto facilitar la persecución de estos delitos y corregir algunas deficiencias advertidas en su aplicación. Una primera modificación ha consistido en configurar la regularización de la situación tributaria como verdadero reverso del delito de manera que, con la regularización, resulte neutralizado no solo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor de resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria y no solamente de la cuota tributaria como ocurre actualmente.”

²¹⁵ Ley Orgánica 7/2012, de fecha 27 de diciembre del 2012, Boletín Oficial Del Estado, Num. 312 Sec I, 28 de diciembre del 2012, preámbulo, NUM I, Pag. 88050.

Esta nueva configuración de la regularización hace que esta guarde una relación de equivalencia práctica con el pago tempestivo del impuesto, tal y como se han destacado tanto la fiscalía general del estado, como el tribunal supremo, que de forma muy expresiva se han referido a la regularización como el pleno retorno a la legalidad que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias.

En coherencia con esta nueva configuración legal de la regularización como el reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado, se considera que la regularización de la situación tributaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo delictivo que anuda a ese retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal. Esta modificación se complementa con la del apartado 4 relativa a la regularización suprimiendo las menciones que la conceptuaban como una excusa absolutoria.

Se introduce un nuevo apartado que permite a la administración tributaria continuar con el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria pese a la pendencia del proceso penal. Con esta reforma se trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición de cualquier otro deudor tributario, y al tiempo se incrementa la eficacia de la actuación de control de la administración: la sola pendencia del proceso judicial no paraliza la acción de cobro, pero podrá paralizarla el juez siempre que el pago de la deuda se garantice o que el juez considere que se podrían producir daños de imposible o difícil reparación. y también se atiende una exigencia del ordenamiento comunitario, ya que las autoridades comunitarias vienen reclamando a España una reforma de su sistema

legal para que la exigencia del proceso penal no paralice la acción de cobro de las deudas tributarias que constituyan recursos propios de la Unión Europea... ”²¹⁶

“...Se prevé también una atenuación de la pena cuando los presuntos responsables de los delitos reconocen su comisión y satisfacen íntegramente la deuda tributaria o bien colaboran con las autoridades para la averiguación de los hechos y, en su caso la identificación o captura de otros responsables, siempre y cuando tal reconocimiento, pago y cooperación se produzcan en breve lapso de tiempo...”²¹⁷

De las precedentes citas normativas tendremos que, tanto en España y en Perú, no existe el reconocimiento del carácter prejudicial de la actuación administrativa en la determinación de la deuda tributaria, en el requerimiento y ejecución de las acciones para el cobro de la mencionada deuda producto del ilícito penal tributario, pero sí en el caso de España existe el supuesto adicional consistente en que el juez penal, de oficio o instancia de parte pueda disponer la suspensión de las actuaciones de ejecución del Órgano Administrador Del Tributo, ello previa la Presentación de una garantía o incluso excepcionalmente sin la presentación de la misma cuando el juez advierta que de no tomar tal decisión se ocasionarían daños irreparables o de difícil reparación.

Por otra parte, Si bien, la institución de regularización tributaria, en España y Perú, detentan la misma característica en cuanto a su requisito temporal, pago de la deuda tributaria antes de la intervención del Estado, se tendrá que España, regula adicionalmente el supuesto de hecho consistente en el pago de la deuda tributaria una vez iniciado el proceso penal por el deudor tributario; así tendremos, en primer lugar, si el deudor tributario paga la deuda tributaria y reconoce los hechos ante el órgano jurisdiccional en un plazo no mayor a dos meses contados desde que fue notificado con la citación judicial, el beneficio premial que obtendrá será el de la reducción de la pena que se le imponga en uno a dos grados, lo cual importa una reducción por debajo del mínimo legal de la pena conminada, conforme lo establece el artículo 70.1.2 del Código Penal Español y en segundo lugar, el deudor tributario

²¹⁶Ibid, pag. 88052.

²¹⁷Ibid, p. 88052.

será merecedor de una pena privativa de libertad suspendida en su ejecución si realiza el pago de la deuda tributaria o en su defecto cuando se comprometa a hacerlo, además del compromiso de pago de las responsabilidades civiles, tomándose en cuenta su capacidad económica, así como, su obligación de facilitar el decomiso que en el proceso se haya acordado, y que exista una prognosis favorable de cumplimiento, todo esto condicionado a que en caso de incumplimiento se proceda a la revocatoria de la pena suspendida; supuestos de hechos no legislados en el Perú, existiendo y manteniéndose hasta la realización de este trabajo de investigación un vacío normativo sobre las consecuencias en orden a la sanción penal cuando se produce el pago de la deuda tributaria una vez ya iniciado el proceso penal contra el deudor tributario.

2.1.6.7 ALEMANIA

Según refiere Cordero Gonzales, “La ordenanza tributaria alemana (abgabenordnung-AO) dedica su parte octava a regular las denominadas “disposiciones penales y sobre multas”, entre las que se incluyen también las disposiciones relativas a los procedimientos penal y administrativo sancionador. Dentro de esta sección, del artículo 369 al 376 se refieren a los llamados delitos tributarios (steuerstraftaten), mientras que del artículo 377 al 384 contemplan las infracciones administrativas. La regulación conjunta de ambos tipos de ilícitos se ha fundamentado en razones de orden sistemático, que han prevalecido sobre las desventajas que el tratamiento unitario pudiera implicar, al percibirse los delitos frente a la hacienda pública como delitos de menor gravedad que los incluidos en el Código Penal”.²¹⁸

Sobre el hecho que tanto las infracciones como los delitos tributarios estén regulados en la ordenanza tributaria, Echavarría Ramírez y Ruiz López precisan: “que ello, no obsta para que en las infracciones como en los delitos tributarios se aplique la regulación correspondiente, es decir, la ley de infracciones o contravenciones (ordnungswidrigkeitengesetz) y el Código Penal (strafgesetzbuch), respectivamente. Así, independientemente de que la regulación penal alemana en esta materia, a diferencia de la

²¹⁸CORDERO GONZALES, Eva María, El Delito Fiscal En El Ordenamiento Alemán pag. 70, https://www.economistas.es/contenido/REAF/gestor/123_Cordero.pdf.

española, reglamenta los delitos tributarios por fuera del Código Penal, este es aplicable para los delitos tributarios, tal y como se indica en el s369 de la AO. La regulación de los delitos tributarios, que como se indicó se encuentra a partir del s369, indica lo que puede entenderse por delito tributario y se especifica, en los números 2 a 4 del mencionado párrafo, tres delitos tributarios: el contrabando, la falsificación de efectos timbrados y su preparación, cuando aquellos sean de carácter fiscal, y el encubrimiento de una persona que haya cometido uno de los hechos señalados en los numerales del s369. Adicionalmente, en el numeral 1 del mismo párrafo se indica también que es delito tributario, los hechos sancionables o punibles conforme con las leyes tributarias.”²¹⁹

El ss 371 señala, “...Quien, en relación a todos los delitos tributarios prescritos, rectifique o complete los datos inexactos o incompletos suministrados a la autoridad financiera, o comunique los omitidos, quedara libre de la pena en aplicación del ss. 370”.²²⁰:

Sobre este punto, Echavarría Ramírez y Ruiz López agregan, “La aplicación de la figura de la autodenuncia está condicionada al cumplimiento de requisitos de tipo positivo y negativo. En relación con los requisitos positivos, estos son fundamentalmente la corrección o complementación de los datos incorrectos o incompletos o, en caso de falta de declaración, su presentación. Ahora, en caso de que se hubiere presentado la reducción del impuesto o la ventaja tributaria, el requisito positivo queda condicionado al pago de la deuda. En caso que los requisitos positivos se concreten en la corrección, complementación o en la presentación de la declaración omitida, la nueva declaración debe sustituir a las anteriores declaraciones. En relación con los requisitos de tipo negativo, cabe apuntar que la autodenuncia no tendrá lugar en los supuestos comprendidos en el numeral 2.1 y 2. Es decir, se requiere que el delito no haya sido descubierto, lo que se entiende que tiene lugar cuando al autor se le presente un funcionario de la administración financiera para llevar a cabo una comprobación tributaria o la investigación de un delito o infracción de orden tributario o, también, en aquellos supuestos en que se le notifique al autor la iniciación del procedimiento penal o administrativo

²¹⁹ ECHAVARRIA RAMIREZ, Ricardo y RUIZ LOPEZ, Carmen Eloisa, Estudio Comparado En La Protección Penal De Los Ingresos Del Estado, Revista De Derecho n 49, Barranquilla, 2018 Pág. 278.

²²⁰ AYATS VERGES, Miro y DE JUAN CASDAVALL, Jordi, Informe Sobre Las Novedades Introducidas En La Nueva Regulación Del Delito Fiscal, Algunas Propuestas De Mejora, Op Cit, pág. 26.

sancionador. Ahora, los sujetos que pueden presentar la autodenuncia y beneficiarse de sus efectos se extiende a quien hubiera participado en los hechos, bien como autor, bien como partícipe”.²²¹

Para Cordero Gonzales, “La finalidad de esta disposición se explica en los trabajos parlamentarios que condujeron a su aprobación. Las dificultades a que se enfrenta la administración en el descubrimiento de estos ilícitos, unida al interés por recuperar los ingresos defraudados son las razones principales de su existencia.”²²²

Raúl Pariona, señala que, “los ordenamientos jurídicos de otros países prevén regularizaciones similares, así el de Alemania (Nachzahlung, s 371 ABS. 3 A0) es un ejemplo claro de esta tendencia. Dado que se trata de la recaudación fiscal, para el Estado resulta prioritario recaudar los tributos que se dejaron de pagar como consecuencia del delito antes de sancionar a quien lo ha cometido”.²²³

Para Ayats Verges y De Juan Casdvall, “además de estas cuestiones relativas al pago de la cuota debida, el ss 371(2) excluye los efectos liberatorios de la autodenuncia cuando la misma no se produzca de forma voluntaria o espontánea. Así, esta no será eficaz en los siguientes supuestos:

- Cuando, previamente, de forma similar a lo dispuesto en el artículo 305.4 del Código Penal español, se hubiera comunicado al obligado tributario o a su representante la iniciación: -de un procedimiento de comprobación tributaria, - la iniciación de un procedimiento de averiguación de un delito tributario o de una infracción administrativa tributaria, - la iniciación de un procedimiento penal o de imposición de multas(ss371(2)1 de la AO)

²²¹ECHAVARRIA RAMIREZ, Ricardo y RUIZ LOPEZ, Carmen Eloisa, Estudio Comparado En La Protección Penal De Los Ingresos Del Estado, Revista De Derecho, op cit., Pag 283.

²²² CORDERO GONZALES, Eva María, El Delito Fiscal En El Ordenamiento Alemán, Op Cit., p. 88.

²²³ PARIONA ARANA, Raul, Actualidad Jurídica, Boletín N° 01, http://rpa.pe/media/boletines/Boletin_1_-_RPA_5.pdf.

- Cuando, En el momento de la rectificación, se hubiera ya descubierto total o parcialmente el hecho y el autor lo supiera o debiera suponerlo en una apreciación prudente de la situación (ss. 371(2)2 de la AO). Esta última posibilidad pretende asegurar la espontaneidad de la autodenuncia cuando, a pesar de no haberse tenido conocimiento formal del inicio de la investigación administrativa o judicial, el sujeto infractor pudiera conocer la inminencia de su apertura por otras vías. Existe, en este sentido, una importante diferencia entre el ordenamiento alemán y el español en el que, a la vista de las dificultades prácticas que implica la prueba de la espontaneidad en cada caso concreto, solo el conocimiento formal del inicio de uno de estos procedimientos impide la regularización posterior.
- En el año 2011 fue introducida una tercera circunstancia que no tiene, por el momento, parangón en la norma penal española, puesto excluye la eficacia de la autodenuncia si la cuantía defraudada supera los 50.000 euros por infracción (ss371(2)3 de la AO). Dicho límite cuantitativo fue introducido mediante una modificación de la ley de prevención de blanqueo de capitales alemana (schwarzgeldbekämpfungsgesetz) con la finalidad de evitar prácticas abusivas que, amparándose en la posibilidad de autodenuncia, constituían estrategias premeditadas de defraudación tributaria”.²²⁴

Conforme lo precedente en el caso de Alemania, se requiere la corrección de datos inexactos, el pago de la deuda tributaria, que ésta haya sido realizada antes que el delito haya sido descubierto y que la cuantía defraudada sea menor a 50.000 euros por infracción, restricciones que son semejantes al caso peruano, a excepción del límite monetario precitado.

²²⁴AYATS VERGES, Miro y DE JUAN CASDAVALL, Jordi, Informe Sobre Las Novedades Introducidas En La Nueva Regulación Del Delito Fiscal, Algunas Propuestas De Mejora, op cit, pág. 28.

2.2 MARCO CONCEPTUAL (DEFINICIÓN DE TÉRMINOS)

REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA. -Según el artículo 189 del Código Tributario, importa una exención de la acción penal en favor del deudor tributario cuando éste, paga la totalidad de la deuda tributaria o devuelve el reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente, generados como consecuencia de la realización de la conducta constitutiva de delito tributario, en estos casos el pago y/o devolución incluye el tributo, intereses y multas, los cuales deben haber sido realizados antes de que el Ministerio Público inicie la investigación penal por el ilícito penal tributario o en ausencia de ésta, antes que el Órgano Administrador del Tributo haya iniciado el procedimiento de fiscalización en relación al tributo y periodo en el que se perpetró el mencionado delito tributario.

POLÍTICA FISCAL. - Dentro de la política económica genérica, configura esta otra una de sus ramas principales, que no es enteramente, según simplificación o error común, lo mismo que política contributiva (v), por constituir esta una de las subespecies, decisivamente, la política fiscal no solo abarca ingresos por vía de impuestos, sino también de cualquier índole, y, además, comprende los desembolsos de toda especie del fisco²²⁵

POLÍTICA CRIMINAL. - Según Jiménez De Asua consiste en, el conjunto de principios fundados en la investigación científica del delito y de la eficacia de la pena, por medio de los cuales se lucha contra el crimen valiéndose tanto de los medios penales (pena) como de los de carácter asegurativo (medidas de seguridad)²²⁶

RECAUDACIÓN. - Acción de recaudar y también cantidad recaudada. Se aplica especialmente al cobro de contribuciones, impuestos, tasas, multas, efectuado por agentes dependientes de la nación, de las provincias o de los municipios²²⁷

²²⁵OSSORIO Y FLORIT Manuel, Diccionario De Ciencias Jurídicas, Políticas Y Sociales, 23 Edición, Buenos Aires, editorial Heliasta, 2003, pág. 770

²²⁶Ibid. pag. 770.

²²⁷Ibid. pag. 783.

EXCUSA ABSOLUTORIA. - Aquella causa que hace que a un acto típico, antijurídico, imputable a un autor y culpable, no se asocie una pena por razones de utilidad pública (Jiménez De Asua)²²⁸

PENA. - La pena presenta un doble aspecto, el de prevención y el de represión, o lo que es igual, significa una amenaza y constituye una ejecución. Ambos deben plantearse conjuntamente, pues si bien la represión es la consecuencia o el cumplimiento de la amenaza, la sistematización total de los principios no se logra refiriéndose solo a uno de los momentos. La represión se hace efectiva mediante los órganos del Estado con un procedimiento prefijado contra el autor de un delito. La primera tarea del legislador será la de valorar prudente y adecuadamente las magnitudes penales, y la de valorar de igual manera el bien jurídico al que la pena se vincula²²⁹.

TEORÍAS DE LAS PENAS

TEORÍAS ABSOLUTAS. – Esta teoría señala que al sujeto que comete un delito se le aplica una pena como retribución al hecho que cometió. Para Hegel la pena es la afirmación del derecho que, fue negada por el delito, negación que solo se contesta con otra negación, que es la pena²³⁰

TEORÍAS RELATIVAS O PREVENTIVAS.- La pena no es un fin en sí misma, sino un medio de prevención²³¹

TEORÍA PREVENTIVA GENERAL. -Cuando la función o misión de la pena es dirigida a toda la sociedad en general con el propósito de prevenir delitos, es decir no individualiza al receptor del mensaje²³²

²²⁸Ibid. pag. 412.

²²⁹ OSSORIO Y FLORIT Manuel, B. OVAL Carlos y BITBOL Alfredo, ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA, Tomo XXI, Edición, Buenos Aires, Editorial Bibliográfica Argentina, 1982, pág. 967.

²³⁰ BRAMON-ARIAS TORRES, Luis Miguel, Manual De Derecho Penal Parte General, Op Cit, Pág. 96.

²³¹ Ibid. Pag. 98

²³² Ibid. Pag. 99

TEORÍA PREVENTIVA POSITIVA O INTEGRADA. - Cuando la misión de la pena es prevenir delitos mediante la afirmación de los valores que se establecen en una sociedad²³³

TEORÍA PREVENTIVA NEGATIVA O INTIMIDATORIA.- Pretende coaccionar o intimidar psicológicamente a los miembros de la sociedad para que no cometan delitos²³⁴

TEORÍA PREVENTIVA ESPECIAL. - Sostienen que las penas buscan la prevención del delito respecto del autor que cometió el ilícito penal, es decir, la prevención de la pena consiste en hacer que el sujeto no vuelva a delinquir²³⁵

²³³ Ibid. Pag. 99

²³⁴ Ibid. Pag.100

²³⁵ Ibid. Pag.101

2.3 ANTECEDENTES EMPÍRICOS DE LA INVESTIGACIÓN

2.3.1 ANTECEDENTES INTERNACIONALES

ANTECEDENTE 1º

El primer antecedente de la investigación está constituido por la tesis intitulada **“EVASIÓN IMPOSITIVA EN ARGENTINA: SUS CAUSAS, CONSECUENCIAS Y LOS MECANISMOS PARA PREVENIRLA”** Cuyo autor es Gabriel Ricardo Garbiglia, quien presentó dicha investigación para obtener el grado académico de Especialización en Tributación, de la Universidad Nacional de Córdoba-Argentina el año 2015. Sus principales conclusiones son:

- i. Las consecuencias derivadas de la evasión impositiva son múltiples, tal como lo son las causas que la originan, afectando variables económicas y sociales e influyendo así en el normal desarrollo de una economía y de la sociedad en general, ya que en esta problemática se encuentran inmersos en mayor o menor medida todos los estratos sociales. Las distintas formas de incumplimiento son múltiples, existiendo también diversos medios que las facilitan, los cuales a su vez han ido “adaptándose” a los cambios en materia de leyes, procedimiento y avances tecnológicos, brindando permanentemente diversas y nuevas alternativas para los contribuyentes evasores
- ii. La evasión fiscal solo es una consecuencia y no el motivo fundamental; esta consecuencia surge de la percepción que el contribuyente tiene de aspectos fundamentales del entorno en el cual desarrolla sus actividades. Es aceptada en nuestra sociedad la existencia de elevados índices de evasión, la cual es vista como algo normal y cotidiana; verificamos además la existencia de múltiples factores de carácter extraeconómicos que origina o incrementa sus efectos. En este sentido citamos factores como son: carencia de conciencia tributaria, sistema tributario poco transparente y administración tributaria poco transparente

ANTECEDENTE 2º

El segundo antecedente de la investigación es la tesis titulada **“EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN COSTA RICA, RELACIÓN CON LA EVASIÓN, LA ELUSIÓN Y EL FRAUDE DE LEY”** Cuyo autor es Pablo José Gonzales Montoya, quien presentó dicha investigación para obtener el grado académico de Licenciatura en Derecho, de la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, el año 2010; sus conclusiones relevantes son:

- i. Producto del análisis de los resultados obtenidos de la situación actual respecto de las sanciones al delito de defraudación tributaria, es evidente que el tipo penal no cumple con los fines de prevención general y especial que toda norma penal por su naturaleza debe cumplir.
- ii. Las medidas que se deben tomar en aras de combatir las conductas evasivas de tributos de los obligados tributarios deben girar en torno a tres ámbitos de acción: darle al tipo penal de defraudación tributaria la fuerza suficiente para que cumpla las funciones de prevención general y especial que como norma penal debería ostentar, generar en el obligado tributario la estimulación de la conciencia tributaria, y estimular en el sistema tributario planes tendientes a facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

2.3.2 ANTECEDENTES NACIONALES

ANTECEDENTE 1º

El primer antecedente de la investigación está constituido por la tesis **“EL SISTEMA PROCESAL DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS INTERNOS Y SU INCIDENCIA EN EL CONTROL DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ BIENIO 2011-2012 EN LA CORTE DE LIMA”** Cuya autora es Gioconda Carmela

Bellomo Montalvo, quien presentó dicha investigación para obtener el grado académico de Maestro en Contabilidad y Finanzas con mención en gestión tributaria Empresarial y Fiscal, de la Universidad de San Martín de Porres el año 2014. Sus principales conclusiones son:

- i. La evasión tributaria en nuestro país es una de las más altas de América Latina, reflejada en bajos ingresos tributarios respecto del promedio en dicha región, como consecuencia de la evasión tributaria.
- ii. El actual sistema procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios internos no logra generar el ambiente de riesgo que se requiere para el control de la evasión, influyendo negativamente en el control de la evasión tributaria

ANTECEDENTE 2°

El segundo antecedente de la investigación es la tesis titulada **“LA FACULTAD DISCRECIONAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN-LAMBAYEQUE 2014”** Cuyos autores son: Rosmery Calderon Roman, Terri Betty Lucia Gresso Curo y Esmeralda Mechan Capuñay, los cuales presentaron la mencionada investigación para obtener el grado académico de Maestro en Ciencias con mención en Tributación y Asesoría Fiscal, de la Universidad Nacional Pedro Ruiz Gallo, el año 2017 ; siendo sus conclusiones:

- i. Los contribuyentes desconocen los derechos, garantías que los protegen y la normativa vigente, por ello no saben cómo actuar ante una fiscalización tributaria, esto los conlleva a ser vulnerables a actuaciones arbitrarias dejando pasar las mismas por desconocimiento, los contribuyentes que conocen sus derechos representan la minoría de la población , y son estos quienes incurren en más gastos, puesto que al verse inmersos en un escenario de arbitrariedad tienen que recurrir a profesionales como abogados o contadores para poder redactar un reclamo, o una queja para posteriormente ser presentados ante la misma administración o ante el tribunal fiscal.

ANTECEDENTE 3°

El tercer antecedente de la investigación es la tesis que tiene el título “**LA POLÍTICA CRIMINAL EN EL PERÚ: ANÁLISIS DE SU PROBLEMÁTICA**” Cuyo autor es: Edwin Del Pozo Condori, quien presentó la mencionada investigación para obtener el grado académico de Magister En Derecho con Mención En Derecho Penal y Procesal Penal, en la Universidad Nacional De San Antonio Abad Del Cusco, el año 2016, siendo sus conclusiones:

- i. Los fines de una política criminal son de prevención y de erradicación, y que todos participamos en ella y esto se da por la realidad que el país viene atravesando, el incremento de la delincuencia; así como sus nuevas modalidades de delitos, donde resulta necesario que cada uno prevenga y no esperar que el Estado (Poder Ejecutivo) exclusivamente asuma esta función preventiva, es labor de los legisladores tomar en consideración las cifras del incremento de la criminalidad. En consecuencia, todos participamos en la política criminal del Estado.

- ii. Las autoridades en todos los niveles deben asumir la responsabilidad en la lucha contra la violencia, criminal y delincuencia común, analizando los problemas de su comunidad e ideando planes de acción para brindar solución a dichos problemas mediante un trabajo participativo, proactivo y articulado en forma multidisciplinaria, compromiso que es fundamental para lograr el respecto a los derechos de la persona humana que se encuentra amenazados ante los crecientes niveles de inseguridad y de esta manera recuperar la confianza de la ciudadanía.

CAPÍTULO III

3 HIPÓTESIS GENERAL Y CATEGORIAS

3.1 HIPÓTESIS DE TRABAJO

La institución jurídica de la regularización tributaria, artículo 189 del Código Tributario, contempla una deficiente estructura normativa que no incentiva o estimula su acogimiento por parte de aquellos que incurrieron en ilícitos penales tributarios.

3.2 CATEGORIAS DE ESTUDIO

Cuadro N° 1

Categorías de estudio	Subcategorías
Categoría 1°: Regularización tributaria.	<ul style="list-style-type: none">- Concepto- Principios- Naturaleza jurídica- Finalidad- Jurisprudencia
Categoría 2°: Política criminal del Estado.	<ul style="list-style-type: none">- Clases de pena- Beneficios prémiales

Fuente: Elaboración propia

CAPÍTULO IV

4 METODOLOGIA

4.1 AMBITO DE ESTUDIO

El ámbito de estudio es la Región de Cusco

4.2 NIVEL DE ESTUDIO

El nivel de investigación es explicativo-propositivo, en razón a que la investigación busca establecer la causa de la no aplicación de la regularización tributaria como política fiscal de recaudación, y proponer alternativas de solución

4.3 TIPO Y DISEÑO DE INVESTIGACION

El estudio lo abordaremos con la siguiente metodología:

Cuadro N° 03

Enfoque de Investigación	Cualitativo documental: El estudio se funda en el análisis e interpretación de documentos obtenidos, para verificar la hipótesis de trabajo. Describe o explica las cualidades del objeto de estudio para una adecuada apreciación cognoscitiva
Tipo de Investigación Jurídica	Dogmático-Exploratoria-propositiva: Porque busca examinar cómo se puede conseguir que la regularización tributaria actual cumpla con la finalidad de la política fiscal del Estado, de lograr el pago total de la deuda por parte de los deudores tributarios sin llegar a la represión penal o aplicando un derecho penal mínimo

Fuente: Elaboración propia

4.4 UNIDAD DE ANÁLISIS TEMÁTICO

La unidad de análisis comprende el examen de la normativa vinculada a la regularización tributaria y las solicitudes de acogimiento a la regularización tributaria, presentadas ante el Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria

Sede-Cusco, con sus respectivas resoluciones administrativas autoritativas, así como los procesos por la comisión de delitos tributarios, del periodo que va de enero del 2015 a diciembre del 2018, los fundamentos legales de la regularización tributaria, su aplicación en la práctica y su vinculación con la judicialización penal.

4.5 POBLACIÓN DE ESTUDIO

Con el propósito de recoger información vinculada a nuestro tema de investigación, se ha considerado como población a las personas comprendidas en los procesos de regularización tributaria por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria Sede Cusco.

4.6 SELECCIÓN Y TAMAÑO DE MUESTRA

Considerando el enfoque cualitativo de la presente investigación, la muestra se determinó por el método no probabilístico o dirigido (por conveniencia). Se encuestó a 10 de un total de 34 personas procesadas por la comisión de ilícitos penales tributarios en el Distrito Judicial de Cusco, con tipos de preguntas aplicables en general a investigaciones cualitativas y cuantitativas²³⁶, cuyos resultados están referidos sólo a los encuestados, sin poder generalizarlo a toda la población. Este hecho, sin duda, enriqueció el planteamiento del problema²³⁷ y complementó los resultados de la investigación.²³⁸ Se obtuvo información de la Intendencia Regional de Cusco de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

4.7 TÉCNICAS DE RECOLECCIÓN DE DATOS E INFORMACIÓN

- Encuesta a personas denunciadas por la comisión de delitos tributarios.

²³⁶ Hernández Sampieri, Roberto. "Metodología de la Investigación", 6ta Edición McGraw Hill. Education. México 2014, p. 404.

²³⁷ Ibidem, p. 360

²³⁸ Carrasco Díaz, Sergio. "Metodología de la Investigación Científica" Editorial San Marcos. Lima, 2017.

- Cuestionario con el que se recabó información proporcionada por la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria Sede-Cusco.

4.8 INSTRUMENTOS PARA RECOLECTAR DATOS

a.- Análisis documental: Se efectuó el análisis de la información recabada; información de libros, artículos de la especialidad, resoluciones de la SUNAT y otros documentos relacionados.

b.- Análisis e interpretación de la información: Interpretación de la información oral y escrita recabada

c.- Instrumentos: Los instrumentos que se utilizaron conforme a las técnicas escogidas fueron la ficha documental y el cuestionario de preguntas.

d.- Procedimiento: El procedimiento comprendió la siguiente técnica:

- **Depuración y ordenación de la información;** este paso permitió conservar la información relevante luego de haber depurado la innecesaria
- **Tabulación de la información;** que permitió la transferencia de datos a fichas de trabajo y a tablas de ordenación con frecuencias y porcentajes
- **Interpretación de la información;** técnica que permitió traducir los datos obtenidos en información elaborada con relación al objetivo de la investigación.

CAPITULO V

5. ANALISIS, INTERPRETACION DE RESULTADOS Y DISCUSIÓN

5.1.- POLITICA CRIMINAL DEL ESTADO PERUANO SOBRE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA.

La política criminal del Estado en relación a los delitos tributarios esta expresada en el Decreto Legislativo N° 813. Esta norma especial contempla los tipos penales que contienen las conductas vinculadas a la defraudación tributaria, estableciendo las sanciones diferenciales en su tipo básico y agravado. Como toda norma penal, su finalidad es la prevención de este tipo de delitos cautelando de esta manera los tributos que corresponde pagar a todo ciudadano, por las ganancias que obtenga y sean consecuencia de las actividades económicas lucrativas que realice. La represión penal del Estado es grave en la medida que las penas que establece la ley al evasor son penas privativas de la libertad que oscilan entre cinco y doce años. En este contexto, podemos afirmar que la política criminal del Estado en delitos tributarios responde, sin duda, a un pensamiento y razonamiento puramente represor que no contempla, ni siquiera mínimamente, el otorgamiento de beneficios prémiales u otro tipo de concesiones ventajosas a las personas que se vean involucradas en este tipo de delitos, no promoviéndose la aplicación de un derecho penal mínimo o de ultima ratio en la sanción. Por otro lado, La política fiscal del Estado está contenida en el Código Tributario, en cuyo Artículo 189 recoge la institución jurídica materia de este trabajo, denominado como regularización tributaria, respecto de la cual, es uniforme la doctrina legal, también nacional e internacional, en reconocer que la política criminal que inspiró su vigencia, consistente en servir de una incentivo o estímulo legal para lograr la recaudación del tributo que no fue pagado oportunamente por el sujeto activo del delito tributario, por tanto, el Estado a través de la mencionada figura jurídica reconoce una excusa absolutoria, que deja sin sanción penal un ilícito penal tributario por razones de utilidad pública.

De la labor exegética realizada tanto del artículo 189 del Código Tributario y la Ley Penal Tributaria tenemos que los supuestos para el acogimiento de la regularización tributaria se encuentran limitados, al pago total de la deuda tributaria efectivizada antes de la intervención del Ius Puniendi del Estado ya sea vía Administrativa tributaria o penal, y si bien el efecto de su aplicación es el de evitar la acción penal, se advierte que el Artículo 189 del Código Tributario no contiene una regulación expresa que incorpore como uno de sus supuestos de hecho el pago de la deuda tributaria realizado una vez iniciado el proceso penal, así como también, el Decreto Legislativo N° 815, tampoco contempla el supuesto de extinción de la acción penal al pago de la deuda tributaria sino únicamente la reducción de la pena, ello además, de ser una norma totalmente desactualizada, que todavía data del 20 de abril de 1996, en relación a otros ordenamientos jurídicos vinculados a la materia de investigación; Por tanto, ambas normas que en su momento se erigieron, aparentemente, como incentivos y/o estímulos para que el autor del delito tributario vuelva a la legalidad a través del pago de la deuda tributaria, son inoperantes para conseguir la finalidad que inspiró su vigencia normativa.

Dicho esto, la política fiscal aplicada en la República del Perú en relación a la deficiente estructura normativa de la regularización tributaria, a consideración del investigador, nos obliga buscar una iniciativa legislativa de modificación del artículo 189 de la norma sustantiva tributaria, con la cual se actualice dicha institución jurídica para que de esa forma se logre su finalidad de política fiscal respectiva, y a la vez influya en la política criminal con la aplicación de un derecho penal mínimo o de ultima ratio.

Para corroborar ello, en el plano de la realidad la institución jurídica de la regularización tributaria, no tiene ninguna aplicación práctica, menos aún existe invocación a acogimiento por parte de aquellas personas que hayan generado una deuda tributaria producto de un ilícito penal tributario. Esta situación de ineficacia práctica obedece a una desacertada *ratio legis* de la norma, la cual no contempla como uno de sus supuestos (que exima o atenúe sustancialmente la sanción) al pago de la obligación tributaria realizado una vez iniciado el proceso penal respectivo, por tanto, se confirma una vez más que la regularización tributaria deviene en una norma meramente simbólica y declarativa.

En este contexto, observando los nulos resultados de la norma en comento, es necesario se promueva una modificación *lege ferenda* de la misma, en virtud de la cual se otorgue un beneficio premial cuando el agente incurso en este tipo de delitos pague el íntegro de la deuda tributaria; ya que de esta manera se podrá alcanzar eficazmente los fines de la política fiscal del Estado, y paralelamente, se aplicará, en su caso, un derecho penal mínimo o de última ratio.

5.2.- REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA

La norma tributaria es taxativa y contundente; para el acogimiento a la regularización tributaria es imperativo que el agente haya efectuado el pago del total de la deuda tributaria antes que la Administración Estatal le hubiera iniciado una fiscalización administrativa o, en su caso, antes que se le hubiera iniciado una investigación fiscal por presunto delito de evasión tributaria. Esta institución no comprende otros supuestos para su acogimiento, tales como el pago de la deuda tributaria realizado una vez que haya intervenido el Estado. No obstante, este hecho resulta incongruente con lo establecido por el artículo 36 del Código Tributario, que permite y autoriza el pago de la deuda tributaria a los procesados por ilícitos penales tributarios, a través de mecanismos legales de fraccionamiento.

5.3.- EFECTO JURÍDICO PENAL DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA

El efecto jurídico del acogimiento a la regularización tributaria por parte de aquellas personas que en su momento no hayan pagado la deuda tributaria producto de un ilícito penal de esta naturaleza, consiste en eximirlo de sanción penal, ello conforme está reconocido por el artículo 189 del Código Tributario; sin embargo, tendremos que al no utilizarse, por parte de los sujetos activos de ilícitos penales tributarios, esta institución del derecho tributario, como corolario de ello, tendremos que la mencionada consecuencia jurídica no se aplica; así lo demuestra la información proporcionada por la administración tributaria, como las encuestas practicadas a las personas comprendidas en los procesos instaurados por este órgano recaudador de tributos. Por tanto, desde un punto de vista jurídico penal, la

regularización tributaria actual no contribuye a promover en el investigado el pago total de la deuda tributaria al no reconocérsele un mecanismo premial de exención o atenuación de la pena. Por otro lado, en nuestra opinión, una sanción alternativa menos gravosa, cumpliría adecuadamente los fines de prevención cuando el agente ha cumplido con pagar la deuda total, incluso en forma fraccionada. De esta manera se lograrían conseguir los fines de la política fiscal del Estado consistente en el pago de la deuda tributaria y se fomentaría la aplicación de un derecho penal mínimo o de última ratio en beneficio del sistema.

La información proporcionada por la Intendencia Regional De Cusco de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, pone de relieve, la nula importancia brindada a la institución jurídica de la regularización tributaria, por la administración tributaria, ya que además de no registrar ni una sola petición de acogimiento a la mencionada excusa absolutoria en la región de cusco, en el periodo que va de enero del 2015 a diciembre del 2108, ni siquiera cuentan con un marco normativo interno que regule el trámite a dar a una petición de esta índole.

Por otro lado, de las encuestas practicadas a personas procesadas por ilícitos penales tributarios, tendremos que si bien nuestro sistema normativo, no le asigna una consecuencia de exención de la acción penal al pago de la deuda tributaria, cuando la misma se ha realizado una vez iniciado el proceso penal, tendremos que pese a ello, y aunque en muy menor medida, se verificó tal conducta de pago, lo más paradójico es que la propia Administración Tributaria autoriza dichos pagos a través de mecanismos de fraccionamiento; lo cual nos inclina a pensar que este supuesto fáctico debe ser regulado y utilizado como un aliciente y estímulo de política fiscal para lograr el cumplimiento total de la acreencia tributaria en favor del estado.

5.4.- ACOGIMIENTO A LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR PARTE DE LOS DEUDORES TRIBUTARIOS PARA EVITAR LA PROMOCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL POR DELITO TRIBUTARIO. –

El estudio documental y el trabajo de campo realizado, conforme se advertirá más adelante, revelan sin lugar a dudas que el instituto de regularización tributaria establecido en el Código Tributario no tiene aplicación práctica en el derecho tributario, y por ende tampoco tiene ningún efecto positivo relevante en el Derecho Penal. La política criminal del Estado en este tema relativo a la evasión tributaria sigue una línea puramente represiva; y por tanto, no fomenta o promueve conseguir de forma adecuada el pago de la deuda tributaria en favor del Estado y por otro lado, tampoco reconoce la aplicación de un derecho penal mínimo o de última ratio, en consonancia con las tendencias autorizadas del derecho penal contemporáneo. El trabajo de campo realizado ha permitido conocer que en la Región Cusco, en el periodo comprendido entre enero del 2015 a diciembre del 2018, no se ha presentado ni una sola solicitud, ante la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, con la finalidad de acogerse a la regularización tributaria contemplada en el Artículo 189 del Código Tributario, lo que demuestra que actualmente dicha institución no cumple con el objetivo de su política fiscal, el cual es lograr el pago total de la deuda por parte del deudor tributario.

5.5.- EFECTO JURÍDICO DEL PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA UNA VEZ INICIADO EL PROCESO PENAL

El pago de la deuda tributaria realizada una vez iniciado el proceso penal, no tiene un efecto premial significativo en orden a la sanción penal en favor del sujeto activo del delito tributario, es así que el ordenamiento tributario sustantivo de forma explícita establece que el pago de la reparación civil en el proceso penal, el cual está integrado por la deuda tributaria es independiente y no tiene ningún tipo de efecto y/o incidencia en la imposición de la sanción penal y que de haberse cumplido con el pago de la deuda tributaria durante el proceso penal el único efecto jurídico de esta sería que en la sentencia condenatoria no se impondría

reparación civil, ello se desprende de la interpretación de los artículos 190 y 191 del Código Tributario.

Así mismo, del estudio efectuado se desprende que la única consecuencia legal, del pago de la deuda tributaria una vez iniciado el proceso penal, consistiría ser una circunstancia atenuante genérica de la determinación e individualización de la pena, de conformidad a lo establecido por el Literal f Inciso 1 del Artículo 46 del Código Penal, que en caso de no existir circunstancias genéricas agravantes, permitiría ubicar la condena en el tercio inferior de la pena conminada, vale decir, no permite una reducción por debajo del mínimo legal establecido para cada delito de la ley penal tributaria, circunstancia que no resulta proporcional con la realización de pago de la deuda tributaria por el agente antes de la intervención del Estado.

5.6.- REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA EN EL DERECHO COMPARADO

El Perú no sigue el modelo de países que han optado por extinguir o, en su caso atenuar la pena en casos en que el agente, inmerso en un proceso penal por evasión tributaria, cancele el íntegro de la deuda. En este sentido, la política adoptada por el legislador peruano es de represión penal, sin considerar ningún beneficio premial, menos exención de pena al sujeto que estando comprendido en un proceso penal, decida pagar la deuda ya sea de manera total o fraccionada en el tiempo. Como se ha observado en el estudio realizado países como Argetina, Colombia y Bolivia contemplan la extinción de la acción penal cuando el agente paga la deuda una vez iniciado el proceso penal, por su parte España contempla una significativa reducción de pena en estos casos, mientras que otros países como Paraguay y Chile no contemplan esta institución jurídica. Entonces, tenemos que, a nivel del derecho comparado, el pago de la deuda tributaria cuando ya se inició el proceso penal, sí es regulado; en unos casos, aunque con ciertas restricciones, se reconoce su virtualidad de extinguir la acción penal, y en otros, se le otorga un beneficio premial de reducción significativa de la pena a imponer, supuesto fáctico éste que hasta la actualidad no viene siendo legislado por nuestro país.

5.7.- PROCESAMIENTO DE DATOS DE LA INFORMACIÓN PROPORCIONADA POR LA SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En el marco de esta investigación se solicitó información a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, al ser esta la que se erige como el órgano administrador del tributo a nivel nacional, y por tanto, es ante ella, que se realiza el pago de la deuda tributaria ya sea oportunamente o en el marco de una regularización tributaria que es materia de esta investigación, adicionalmente dicha institución es la parte agraviada, representando al Estado, y detenta la facultad de constituirse en parte civil con el Código Procesal Penal del 2004, Actor Civil en el proceso penal por la comisión de ilícitos penales tributarios, conforme así lo estatuye el artículo 193 del Código Tributario, por tanto de realizarse el pago de la deuda tributaria una vez iniciado el proceso penal, también será de su conocimiento tal situación.

Se formularon las solicitudes de información, de fecha 13 de marzo del 2019 y 1 de abril del 2019, las cuales se circunscriben únicamente a la Región Cusco y al periodo comprendido entre enero del 2015 a diciembre del 2018, emitiendo la Intendencia Regional de Cusco del Órgano Administrador del Tributo las cartas N° 094-2019-SUNAT/7JO500 y n° 110-2019-SUNAT/7JO500, adjuntándose a éstas el Informe N° 075-2019-SUNAT/7JO400 y el Informe Técnico Profesional N° 049-2019-SUNAT/7JO200 respectivamente; siendo las interrogantes e informaciones proporcionadas, las siguientes:

1. ¿Número de deudores tributarios, sin proceso administrativo ni proceso penal, que se hayan acogido a los alcances de la regularización tributaria, contemplada en el art. 189 del Código Tributaria, debidamente aprobada por la SUNAT?

Información imposible de determinar dado que el artículo 189 del CT, establece que la regularización tributaria de la deuda tributaria se realice hasta “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”, lo que implica un reconocimiento de parte, no inducido, (autodenuncia voluntaria), y consecuentemente el pago de la deuda originada por la conducta delictuosa, sin necesidad de aprobación alguna de SUNAT

Fuente: Intendencia Regional De Cusco

RESULTADOS

De esta información se concluye que, según Intendencia Regional de Cusco de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, para el acogimiento por parte de aquellas personas que sean deudores tributarios, como consecuencia de la realización de cualquier ilícito penal tributario, a la institución jurídica de la regularización tributaria contemplada en el art. 189 del Código Tributario, no se requeriría aprobación de la mencionada institución, por ello es que justamente no se podría determinar el número de personas acogidas a dicha institución jurídica con la aprobación del Órgano Administrador del Tributo.

Sin embargo, consideramos que en caso una persona desee acogerse a la regularización tributaria, respecto de tributos impagos generados por la comisión de un ilícito penal tributario, el órgano Administrador del Tributo si debe emitir un pronunciamiento aceptando o denegando el mismo, en razón a que la regularización tributaria no solo supone el pago de la totalidad de la deuda tributaria, la que en su estimación económica sería de conocimiento del deudor tributario, sino también, conforme lo establece el párrafo 4 del artículo 189 del Código Tributario, del pago de los intereses y multas, así se precisa “...se entiende por regularización tributaria 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...”

Por tanto, para el acogimiento a la regularización tributaria, la secuencia lógica consistiría, en primer lugar, el reconocimiento de la deuda tributaria -autodenuncia- por parte del deudor tributario, juntamente que el pago de la totalidad de ésta, ante el Órgano Administrador del Tributo, en segundo lugar que dicha institución determine la multa e interés a pagar, en tercer lugar el pago de estas por el deudor tributario, y es ahí que la administración tributaria debería dar o no su conformidad, y como consecuencia de esta recién operaría excusa absolutoria; ya que en caso de pagar únicamente la deuda tributaria mas no los intereses o la multa, por mandato de la norma tributaria antes mencionada, no operaría esta causa de exención de la acción penal, lo contrario sería asumir que el deudor tributario pague la deuda tributaria, y el mismo también determine y pague los intereses y la multa correspondiente, sin ninguna intervención y pronunciamiento de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, lo cual sería un absurdo.

2. ¿Número de deudores tributarios, sin proceso administrativo ni proceso penal, que hayan presentado su solicitud a la SUNAT peticionando acogerse a la regularización tributaria, contemplada en el Art. 189 del Código Tributario?

La división de auditoria de la Intendencia Regional Cusco, no registra información respecto a solicitudes presentadas para acogerse a la regularización tributaria contemplada en el Artículo 189 del Código Tributario

Fuente: Intendencia Regional De Cusco

RESULTADOS

Esta información, demuestra que ante el Órgano Administrador del Tributo, en el periodo que va de enero del 2015 a diciembre del 2018 en la Región de Cusco, no se registra

ni una sola solicitud de una persona que pretenda acogerse a la regularización tributaria contemplada en el Artículo 189 del Código Tributario, con lo cual se verifica que dicha norma es meramente simbólica y sin ninguna aplicación práctica, y por tanto, cae al vacío la política fiscal que inspiró su vigencia, esto es la de erigirse en un estímulo para que aquellas personas que hayan generado una deuda tributaria como consecuencia de un ilícito penal tributario, vuelvan a la legalidad pagando el total de la deuda tributaria juntamente que la multa e interés correspondientes y de esa manera se provea mayores medios económicos al Estado para el cumplimiento de sus fines.

3. Se informa si la SUNAT ¿cuenta con un marco normativo interno que regule un procedimiento, a través del cual se tramite una petición de regularización tributaria, contemplada en el art. 189 del Código Tributario?

Los procedimientos de SUNAT, están regulados en el texto Único De Procedimientos Administrativos (TUPA), no existiendo un marco normativo interno específico para una petición de regularización tributaria en mérito al artículo mencionado

Fuente: Intendencia Regional De Cusco

RESULTADOS

Con esta información se demuestra que el Órgano Administrador del Tributo ni siquiera cuenta con un marco normativo interno y/o procedimiento para el caso de tramitar una petición de acogimiento a la regularización tributaria y ello tiene relevancia debido a que dicha causa de exención de la acción penal no solo supone el cumplimiento del pago de la deuda tributaria en su totalidad o en su caso la devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente, sino también el del pago de las multas e interés correspondientes, que necesariamente deben ser determinados por dicha institución, y posteriormente pagadas por el deudor tributario, para que se aplique la mencionada excusa absolutoria.

4. Se informa si la SUNAT ¿cuenta con datos estadísticos elaborados en relación al acogimiento, por parte de los deudores tributarios, a la regularización tributaria, contemplada por el art. 189 del Código Tributario?

No cuentan con información

Fuente: Intendencia Regional De Cusco

RESULTADOS

Evidentemente al no existir registrada ninguna solicitud dirigida a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria para acogerse a la regularización tributaria, del Artículo 189 del Código Tributario, en el periodo que va del enero del 2015 a diciembre del 2018 en la Región Cusco; menos aún, al no estar registrado ante el Órgano Administrador del Tributo algún pronunciamiento aprobando o desaprobando una solicitud de regularización tributaria, peor aún al no existir un procedimiento para el pronunciamiento de solicitudes de regularización tributaria, el Órgano Administrador del Tributo no puede contar con dato estadístico alguno al respecto, conforme se demuestra con esta información.

5. Número de denuncias interpuestas por la SUNAT, ante el Ministerio Público De la Región de Cusco, (con su respectivo número de carpeta fiscal) por la comisión de delitos tributarios, en las que se haya emitido, en sede administrativa, la resolución de determinación de deuda tributaria impaga.

Total	12 denuncias
1	1806114501-2015-327-0
2	1806114501-2015-328-0
3	1806114502-2015-27-0
4	1806064501-2017-807-0
5	1806114502-2015-1422-0
6	1806114501-2015-88-0
7	1806114503-2018-3433-0

8	1806114503-2017-2433-0
9	1806094501-2018-329-0
10	1806114503-2017-3513-0
11	1806044501-2018-175-0
12	1806114501-2015-55-0

Fuente: Intendencia Regional De Cusco

RESULTADOS

Se tiene que en los 12 casos denunciados en la Región de Cusco por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, en el periodo que va de enero del 2015 a diciembre del 2018, se emitió la respectiva resolución de determinación de deuda tributaria impaga, precisando que para la interposición de la denuncia por ilícito penal tributario no se requiere la mencionada resolución, ya que el procedimiento de fiscalización en sede administrativa, y la investigación penal pueden ser tramitados en forma paralela; sin embargo, la resolución de determinación de la deuda tributaria impaga tiene que ser emitida en el transcurso del proceso penal, teniendo como plazo máximo el de 90 días desde la notificación al Órgano Administrador del Tributo con la formalización de la investigación preparatoria, ello conforme lo establece el tercer párrafo del Artículo 192 del Código Tributario, precisando que en caso de incumplimiento del mencionado límite temporal el Ministerio Público y el Juez Penal tienen la potestad de disponer la suspensión del proceso penal, sin perjuicio de las responsabilidades a que hubiere lugar.

6. Número de denuncias interpuestas por la SUNAT, ante el Ministerio Público De la Región Cusco, (con su respectivo número de carpeta fiscal) por la comisión de delitos tributarios, en las que **NO SE HAYA EMITIDO**, en sede administrativa, la resolución de determinación de deuda tributaria impaga

Esta Intendencia Regional Cusco, en los periodos del 2015 al 2018 no hubieron denuncias interpuestas por la SUNAT, ante el Ministerio Público por la comisión de delitos tributarios, en las que no se haya emitido, en sede administrativa, la resolución de determinación de

deuda tributaria impaga, en consecuencia el número de casos es cero “0”

Fuente: Intendencia Regional De Cusco

RESULTADOS

De lo precedente, tendremos que, según la información de la Intendencia Regional de Cusco de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, respecto de las denuncias por ilícitos penales tributarios en la región de Cusco en el periodo que va de enero del 2015 a diciembre del 2018, se habría cumplido con la emisión de las resoluciones de determinación de la deuda tributaria impaga, no perjudicando el trámite de los procesos penales por delitos tributarios.

7. El número de personas que hayan realizado el pago total o parcial de la deuda tributaria una vez que se les haya iniciado el proceso penal.

Universo	12 denuncias
Pago total	03
Pago parcial	0

Fuente: Intendencia Regional De Cusco

RESULTADOS

Del universo de 12 denuncias interpuestas en la Región de Cusco, en el periodo que va de enero del 2015 a diciembre del 2018, proporcionadas por el órgano administrador del tributo, que equivale el 100%, se tendrá que al ser 3 personas las que realizaron el pago de la deuda tributaria impaga, estas equivalen al 25%. Sin embargo, se debe resaltar que, de conformidad a nuestra legislación actual, específicamente el artículo 189 del Código Tributario, dichas cancelaciones totales de la deuda tributaria no se subsumen dentro del supuesto de hecho de la regularización tributaria, la cual regula únicamente el pago la misma, empero condicionada a que se haya realizado antes de que se inicie la correspondiente investigación dispuesta por el Ministerio Público, o a falta de esta, antes que el Órgano

Administrador del tributo haya iniciado cualquier procedimiento de fiscalización relacionado al tributo y periodo en que se realizaron las conductas delictivas; en consecuencia existiría un vacío normativo respecto de los efectos prémiales cuando se realizó el pago de la deuda tributaria una vez iniciado el proceso penal. Debemos tomar en cuenta además, que la precedente circunstancia, únicamente podría ser invocada como una circunstancia atenuante genérica para la determinación e individualización de la pena, conforme lo establece el Literal f, Numeral 1 del Artículo 46 del Código Penal, esto implica que se toma en cuenta para que nos ubiquemos dentro del tercio inferior de la pena conminada, en caso no medien circunstancias genéricas agravantes, pero no sirve para una disminución de la sanción penal, por debajo del mínimo legal de la pena conminada, circunstancia que riñe con el principio de proporcionalidad y razonabilidad con el caso de que se haya realizado el pago de la deuda tributaria pero antes del inicio del procesal penal o, en su caso, antes de la fiscalización administrativa, la cual libera totalmente de responsabilidad penal, por tanto se hace necesario una modificación de la institución jurídica de la regularización tributaria que incorpore el inicialmente mencionado supuesto de hecho, debido a que al día de la fecha no cuenta con regulación normativa expresa

8. Número de personas procesadas por ilícitos penales tributarios que se hayan acogido a mecanismos de fraccionamiento de su deuda tributaria debidamente autorizada por la Superintendencia Nacional De Aduanas y de Administración Tributaria.

Universe	12 denuncias
Acogimiento a fraccionamientos	02

Fuente: Intendencia Regional De Cusco

RESULTADOS

Del universo de 12 denuncias interpuestas en la Región de Cusco, en el periodo que va de enero del 2015 a diciembre del 2018, que equivale al 100%, se tendrá que al ser 2 personas las que se acogieron al fraccionamiento de su deuda tributaria, debidamente aprobada por el Órgano Administrador del Tributo, estas equivalen al 16.6%

Si bien, El fraccionamiento de la deuda tributaria importa un mecanismo permitido por ley, artículo 36 del Código Tributario, con el que se busca el cumplimiento del pago de la deuda tributaria, el cual está condicionado a la aprobación del Órgano Administrador del Tributo; se tendrá que en caso, el deudor tributario ya sea investigado en sede penal, no existe ningún impedimento para su acogimiento a esta figura jurídica, conforme así se demuestra con la información proporcionada por la Intendencia Regional de Cusco; sin embargo, según la regulación normativa actual, el fraccionamiento en mención no tiene ningún efecto premial significativo en orden a la sanción penal, ya que dicha circunstancia no está considerada por el artículo 189 del Código Tributario, menos aún la misma se encuentra regulada, como una circunstancia atenuante privilegiada en la Ley Penal Tributaria o Código Penal

Lo antes indicado es corroborado por el Fundamento 13 del Acuerdo Plenario N° 02-2009/CJ-116, Lima, de fecha 13 de noviembre del 2009, que reconoce que el acogimiento a mecanismos de fraccionamiento o aplazamiento de la deuda tributaria, en relación a la deuda tributaria generada con ocasión de la comisión de un ilícito penal tributario, no tiene ninguna relevancia jurídico penal, y seguirá siendo así mientras el legislador mediante una norma con rango de ley no decida el cambio de tal situación, por lo que únicamente el pago de la totalidad de deuda tributaria en los términos exigidos por el artículo 189 del Código Tributario, es el que produce el efecto liberador de la acción penal, mas no el fraccionamiento de la deuda tributaria.

9. Número de personas que se hayan acogido a los alcances del Decreto Legislativo N°815 “Ley de exclusión o reducción de pena, denuncias y recompensas en los casos de delito e infracción tributaria” debidamente aprobada por la SUNAT.

Ante el órgano administrador del tributo	0
Ante el órgano del ministerio publico	0
Ante el órgano jurisdiccional	0

Fuente: Intendencia Regional De Cusco

RESULTADOS

Si del periodo que va de enero del 2015 a diciembre del 2018, en la Región de Cusco, no existe ni una sola persona que se haya beneficiado de los alcances del Decreto Legislativo N° 815, esto demuestra que la mencionada norma no tienen ningún tipo de aplicación práctica; y por tanto, que con esta no se cumplió en absoluto su objetivo, consistente en servir de incentivo para lograr la disminución de esta clase de delitos, además de lograr la cancelación de la deuda tributaria impaga por parte de los autores de ilícitos penales tributarios. Si bien, adicionalmente a la figura jurídica de la regularización tributaria, regulada en el artículo 189 del Código Tributario, se puso en vigencia Ley de exclusión o reducción de pena, denuncias y recompensas en los casos de delito e infracción tributaria, publicada todavía el 10 de abril de 1996, como un mecanismo procesal para la reducción de penas para autores de ilícitos penales tributarios, incluso el de exclusión de penas para los partícipes del delito, norma esta que también exige el pago de la deuda tributaria para el caso de los autores del delito, se tendrá que pese a contar con más de 22 años de vigencia, la mencionada norma es eminentemente simbólica e inútil para conseguir la finalidad de política fiscal que inspiró su vigencia.

10. De existir, Datos estadísticos elaborados en relación al acogimiento o no, de deudores tributarios, al Decreto Legislativo n° 815

No cuentan con información

Fuente: Intendencia Regional De Cusco

RESULTADOS

Se tendrá que al no existir ni una sola petición de acogimiento al decreto legislativo en el periodo de enero del 2015 hasta diciembre del 2018, en la Región de Cusco, es imposible contar con algún dato estadístico, que informe sobre el grado aplicación o no de dicha norma, al ser el resultado “0”, conforme lo informado por el propio Órgano Administrador del Tributo.

5.8 PROCESAMIENTO DE DATOS DE LAS ENCUESTAS APLICADAS A PROCESADOS POR LA COMISION DE ILICITOS PENALES TRIBUTARIOS.

Habiendo obtenido de la Intendencia Regional de Cusco de Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, información consistente en 12 denuncias que formuló dicha institución, entre el periodo de enero del 2015 a diciembre del 2018, en las que se determinó la existencia de una deuda tributaria generada como consecuencia de la comisión de ilícitos penales, denuncias estas que generaron 12 carpetas fiscales, las que se encuentran judicializadas, y cuyos procesos penales se encuentran en diferentes estadios, como el de investigación preparatoria, etapa intermedia, juicio oral, en segunda instancia con sentencia condenatoria impugnada.

En el desarrollo de este trabajo de investigación, se identificó que, en las 12 carpetas fiscales, el Órgano Administrador del Tributo imputó la comisión de ilícitos penales tributarios a un número total de 38 personas, a las que se les atribuye diferentes grados de participación, como son, la de autor, coautor y cómplice ya sea primario o secundario, y siendo que la aplicación de la institución de regularización tributaria no es restrictiva únicamente para al autor del ilícito penal tributario, sino que sus efectos prémiales se pueden extender a personas cuya conducta se adecue a los demás grados de participación, e incluso la norma sustantiva tributaria, no prohíbe que el pago de la deuda tributaria pueda ser realizado por una persona diferente al autor del delito tributario, como podría ser la de un participe del ilícito penal tributario.

Por tanto, para tener una información más fiable de la realidad objetiva en el desarrollo de este trabajo de investigación, hemos realizado una encuesta no probabilística a un grupo de 10 personas, del total de las 38, la misma que complementa la información proporcionada por la Intendencia Regional de Cusco, es así que las respuestas de los encuestados, al ser de primera mano nos brindaron la percepción de los procesados por delitos tributarios, en los que haya existido y/o exista una deuda tributaria.

En las líneas siguientes presentamos el resultado de la encuesta.

PREGUNTA N° 1

¿Cuál es el Estado de su proceso?

Alternativa	Frecuencia	porcentaje
Investigación preparatoria	4	40%
Etapas intermedia	1	10%
Juicio oral		
En segunda instancia, con apelación de sentencia		
Desconozco	5	50%
Total	10	100%

Fuente: Elaboración propia

RESULTADOS

Del precedente cuadro se advierte que del 100%, un 40% precisa que su proceso se encuentra en investigación preparatoria, la cual incluye la investigación preliminar, un 10 % identificó que su proceso se encuentra en fase intermedia del proceso penal y un 50% desconoce el estado o grado de avance en el que se encuentra su proceso, lo cual es razonable entender debido a su calidad de legos en la materia jurídica, ello a pesar que sí se encuentren siendo procesados por un ilícito penal tributario.

PREGUNTA N° 2

¿Su abogado u otra persona en algún momento le explicó que la regularización tributaria contemplada en el artículo 189 del Código Tributario, es un mecanismo legal a través del cual, ya no se le hubiera procesado penalmente, menos se le impondría sanción penal, si es que hubiera

realizado al pago de la deuda tributaria antes del inicio el proceso penal o a falta de éste, antes del inicio del procedimiento administrativo de fiscalización por la SUNAT?

Alternativa	Frecuencia	porcentaje
Si	3	30%
No	7	70%
Total	10	100%

Fuente: Elaboración propia

RESULTADOS

Constituye un importante porcentaje el 70%, el cual desconoce y, en su caso, que su abogado patrocinante nunca le explicó en qué consiste la regularización tributaria contemplada en el artículo 189 del Código Tributario, ello en relación al 30% que si conoce los alcances de esta institución, incrementándose aún más el valor cualitativo del 70% en razón a que el 100% se encuentra en proceso por diferentes ilícitos penales tributarios.

PREGUNTA N° 3

¿Su abogado u otra persona en algún momento le explicó en que consiste la “ley de exclusión o reducción de pena, denuncias y recompensas en casos de delito e infracción tributaria, Decreto Legislativo N° 815?

Alternativa	Frecuencia	porcentaje
Si	0	0
No	10	100%
Total	10	100%

Fuente: Elaboración propia

RESULTADOS

Al ser el 100% el que desconoce de los alcances de ley de exclusión o reducción de pena, denuncias y recompensas en casos de delito e infracción tributaria, Decreto Legislativo N° 815, y que incluso su abogado no le informó sobre dicha norma jurídica, se concluye en el total desconocimiento del mencionado dispositivo legal, el cual, en su momento se puso en vigencia, como un mecanismo adicional y subsidiario a la institución de la regularización tributaria contemplada en el art. 189 del Código Tributario.

PREGUNTA N° 4

¿Usted realizó el pago parcial o total de la deuda tributaria?

Alternativa	Frecuencia	porcentaje
No	8	80%
Si, antes que se me inicie el procedimiento de fiscalización administrativa y la investigación penal por el Ministerio Público		
Si, una vez iniciado el procedimiento administrativo de fiscalización por la Superintendencia Nacional De Aduanas De Administración Tributaria SUNAT	1	10%
Si, una vez iniciado el proceso penal por parte del Ministerio Público	1	10%
Total	10	100%

Fuente: Elaboración propia

RESULTADOS

Del cuadro que antecede, podemos afirmar que un porcentaje considerable del 80% no realizó el pago total ni parcial de la deuda tributaria generada con ocasión de ilícitos penales tributarios, en tanto que un 10% realizó el pago de la misma una vez que se le inicio el

procedimiento administrativo de fiscalización por parte del órgano administrador del tributo, y otro 10% lo realizó cuando ya el proceso penal había iniciado.

PREGUNTA N° 5

¿Usted se acogió a mecanismos de fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria?

Alternativa	Frecuencia	porcentaje
No	8	80%
Si antes que se me haya iniciado el procedimiento administrativo de fiscalización por parte de Superintendencia Nacional De Aduanas Y Administración Tributaria(SUNAT)		
Si, cuando ya se había iniciado el procedimiento administrativo de fiscalización por parte de Superintendencia Nacional De Aduanas Y Administración Tributaria (SUNAT)	0	0%
Si, cuando ya se inició el proceso penal por el Ministerio Público	2	20%
Total	10	100%

Fuente: Elaboración propia

RESULTADOS

Tendremos que el 80% de encuestados no solicitaron ni se acogieron al fraccionamiento de su deuda tributaria, en tanto que el 20% si se acogió a esta figura jurídica contemplada en el art. 36 del Código Tributario, el cual posibilita realizar el pago de la deuda tributaria de forma periódica y parcial hasta su cancelación.

PREGUNTA N° 6

De haber realizado el pago total o parcial de la deuda tributaria, cuando ya se había iniciado el procedimiento de fiscalización por parte de Superintendencia Nacional de Aduanas y De Administración Tributaria (SUNAT), ¿indique cuál fue la finalidad del mencionado pago?

Alternativa	Frecuencia	porcentaje
No realice ningún pago	9	90%
Únicamente realizar el pago de la deuda tributaria, sin perjuicio que prosiga el procedimiento administrativo		
Que se archive definitivamente el procedimiento administrativo, sin ninguna consecuencia Judicial para suscrito	1	1%
Total	10	100%

Fuente: Elaboración propia

RESULTADOS

Del 100% de encuestados, tendremos que el 10% que realizo el pago de la deuda tributaria, cuando ya se había iniciado el procedimiento administrativo de fiscalización, su finalidad fue la de que se archive definitivamente el procedimiento administrativo, sin ninguna consecuencia Judicial en contra, vale decir que por tales hechos ya no se le inicie ningún tipo de proceso, como es el penal, finalidad esta que evidentemente no se dio, por no estar permitida legalmente.

PREGUNTA N° 7

De haber realizado el pago total o parcial de la deuda tributaria cuando ya se había iniciado el proceso penal, ¿indique cuál fue la finalidad del mencionado pago?

Alternativa	Frecuencia	porcentaje
No realicé ningún pago	9	90%
Únicamente cumplir con el pago de la reparación civil proceso penal	0	0%
Que se archive el proceso penal	1	10%
Que se me atenué pena Y/o se me imponga una p privativa de libertad suspendida en su ejecución	0	0%
Total	10	100%

Fuente: Elaboración propia

RESULTADOS

Del antes mencionado cuadro, tendremos que el 10% del total de encuestados, realizó el pago de la deuda tributaria cuando ya se había iniciado el proceso penal y que su propósito, fue el de archivar el proceso penal, el cual evidentemente no se cumplió por no estar contemplado como uno de los supuestos de la institución jurídica de la regularización tributaria, menos aún estar regulado en el Código Penal o norma similar como un supuesto habilitante para el archivamiento del proceso penal.

PREGUNTA N° 8

Usted conocía o su abogado le explicó que el pago de la deuda tributaria realizado cuando ya se le inició el proceso penal legalmente no ocasiona el archivamiento del proceso penal?

Alternativa	Frecuencia	porcentaje
Si	3	30%
No	7	70%

Total	10	100%
-------	----	------

Fuente: Elaboración propia

RESULTADOS

Del precedente cuadro, tendremos que el 30% del total de encuestados conocen que el pago de la deuda tributaria no dará lugar al archivamiento de su proceso penal, aspecto este que consideramos incide también en la no cancelación de la mencionada acreencia en favor del Estado, por otro lado, el 70% de encuestados, desconocen tal circunstancia, lo cual consideramos obedece a una falta de información de sus abogados defensores.

PREGUNTA N° 9

¿Usted conocía o su abogado le explicó que el pago de la deuda tributaria realizado cuando ya se le inició el proceso penal legalmente no genera disminución de la pena significativamente o por debajo del mínimo legal de pena que establece la ley penal tributaria?

Alternativa	Frecuencia	porcentaje
Si	2	20%
No	8	80%
Total	10	100%

Fuente: Elaboración propia

RESULTADOS

Del cuadro se aprecia que el 80% de los encuestados no tiene conocimiento de que el pago de la deuda tributaria realizada cuando ya se inició el proceso no genera disminución de la pena significativamente o por debajo del mínimo legal de pena que establece la ley penal tributaria, por otro lado, advertiremos que el 20% de los encuestados sí conoce tal circunstancia.

PREGUNTA N° 10

¿Usted realizaría el pago del total de la deuda tributaria, si con esta se archivaría el proceso penal?

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Si	8	80%
No	2	2
Total	10	100%

Fuente: Elaboración propia

RESULTADOS

Del cuadro, podemos afirmar que el 80%, constituye un porcentaje significativo del total de los encuestados cuya percepción es que, si realizarían el pago de la deuda tributaria, si con esta se archivaría el proceso penal seguido contra ellos, por otro lado, tendremos que un 20% de encuestados sostienen que no realizarían dicho pago, justificando su posición en afirmar su inocencia sosteniendo que la deuda tributaria imputada por el Órgano Administrador del Tributo es errada y/o equivocada.

5.9.- REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA EN EL DERECHO COMPARADO CON RELACIÓN AL ESTADO PERUANO

La estructura normativa de la regularización tributaria en el derecho comparado, específicamente en los países de Argentina, Bolivia, Colombia, Paraguay, Chile, España y Alemania, conforme lo trabajado en el marco teórico de esta investigación, presenta un tratamiento legislativo dispar, ello con relación al efecto jurídico en orden a la sanción penal cuando se realiza el pago de la deuda tributaria antes de la intervención del Estado; ya sea a través de la actuación de fiscalización administrativa o en su caso con la investigación penal, con el pago de la deuda tributaria que fuera realizado una vez iniciado el proceso penal, por lo que de manera ilustrativa si presenta el siguiente cuadro.

Fuente: Elaboración propia.

<p>Países en los que, SI SE EXTINGUE LA ACCIÓN PENAL CON EL PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA UNA VEZ INICIADO EL PROCESO PENAL</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. ARGENTINA. - pago de la deuda tributaria hasta antes de los 30 días hábiles posteriores de notificado con la imputación. 2. BOLIVIA. -Arrepentimiento eficaz=regularización tributaria, reparación integral del daño causado, conciliación. 3. COLOMBIA. - sin perjuicio de la sanción administrativa
<p>Países en los que el pago de la deuda tributaria realizada una vez iniciado el proceso penal NO EXTINGUE LA ACCIÓN PENAL</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. PERU 2. ESPAÑA 3. ALEMANIA
<p>Países en los que el pago de la deuda tributaria realizada una vez iniciado el proceso penal GENERA UNA SIGNIFICATIVA REDUCCIÓN DE LA CONDENA</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. ESPAÑA. - <ol style="list-style-type: none"> a) imposición de pena inferior en uno o dos grados, cuando se da el reconocimiento judicial de los hechos y pago de la deuda tributaria, antes que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado, b) suspensión de la ejecución de la pena de prisión impuesta, en mérito al pago de la deuda tributaria o compromiso de satisfacer la misma
<p>Países que no regulan la extinción de la acción penal con el pago de la deuda tributaria ya sea anterior o posterior al proceso penal</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. CHILE 2. PARAGUAY

RESULTADOS

Del precedente cuadro comparativo, tendremos que el vacío normativo advertido en este trabajo de investigación, sí es contemplado y regulado por legislaciones de países tales como Argentina, Bolivia y Colombia, los cuales sí permiten que el pago de la deuda tributaria realizada una vez iniciado el proceso penal, con sus restricciones propias, pueda generar el

archivamiento del proceso penal, sirviendo éste como un estímulo para que el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria- deudor tributario- vuelva a legalidad, debiendo tomarse en cuenta también la legislación española la cual si bien no admite el archivamiento del proceso penal, sí reconoce la posibilidad de una aminoración importante de la sanción penal por debajo del mínimo legal.

CONCLUSIONES

1.- Como se ha comprobado con el estudio efectuado, el Código Tributario que regula el pago de los tributos al Estado, no contempla incentivo alguno para que el deudor tributario se acoja a la regularización tributaria, contrariamente se puede apreciar solo una respuesta punitiva de represión penal, lo que expresa una política criminal inflexible contra el deudor tributario inmerso en una fiscalización administrativa o proceso penal, ya que no se le estimula legalmente a volver a la legalidad, no obstante el deseo de resarcir el daño por parte del procesado; es así que, en el caso estudiado, del total de 12 denuncias interpuestas en la Región de Cusco, en el periodo comprendido entre enero del 2015 a diciembre del 2018, en las que se imputó la comisión de delitos tributarios a un número total de 38 personas, se tiene que en 3 procesos penales se realizó el pago total de la deuda tributaria, y es justamente tal proceder, pago de la deuda tributaria una vez iniciado el proceso penal, que no se encuentra legislado por la regularización tributaria del Artículo 189 del Código Tributario, menos por el resto del sistema penal tributario.

2.- Los requisitos taxativos para el acogimiento a la regularización tributaria están comprendidos por el pago total de la deuda tributaria realizado antes del inicio de una investigación penal o en su caso antes del inicio de la fiscalización administrativa, siendo que dicha institución no comprende otros supuestos facticos para su acogimiento, tales como el pago de la deuda tributaria realizado una vez que haya intervenido el Estado, surgiendo incongruencias en el plano material, es así que se evidencia que la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, de conformidad a lo establecido por el artículo 36 del Código Tributario, permite y autoriza el pago de la deuda tributaria a los procesados por ilícitos penales tributarios, a través de mecanismos legales de fraccionamiento, por eso es que del total de 12 denuncias interpuestas en la Región de Cusco, en el periodo comprendido entre enero del 2015 a diciembre del 2018, en 2 casos penales se verificó tal proceder.

3.- El efecto jurídico penal de la regularización tributaria consiste en eximir de sanción penal, siendo ajeno al supuesto de hecho de la mencionada norma el pago de la deuda tributaria,

cuando el *ius puniendi* del Estado ya intervino, por ello es que no se reconoce ninguna exención o algún grado de atenuación de la sanción a tal circunstancia. La ausencia de este supuesto en la norma, en nuestra opinión, no contribuye a una adecuada recaudación tributaria y genera al mismo tiempo la inaplicación de un derecho penal mínimo o del ultima ratio conveniente para este tipo de ilícitos penales, por lo que la propuesta legislativa de modificación del artículo 189 del Código Tributario busca dar una solución eficaz y proporcional a tal falencia, que en lo práctico ocasionará que se cumpla con el pago de la deuda tributaria, incrementando de esa manera la capacidad económica del Estado.

4.- En la Región Cusco, en el periodo comprendido entre enero del 2015 a diciembre del 2018, no se ha presentado ni una sola solicitud, ante la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, con la finalidad de acogerse a la regularización tributaria contemplada en el Artículo 189 del Código Tributario, lo que demuestra que actualmente dicha institución no cumple con el objetivo de su política fiscal, consistente en lograr el pago total de la deuda por parte del deudor tributario. En este contexto, el investigado por delito tributario termina siempre comprendido en el proceso penal, sin tener la oportunidad de resarcir el daño en su integridad, y con ello al mismo tiempo ser beneficiario de una exención o, en su caso, de una razonable atenuación de la pena. En este contexto, vemos que incluso la Administración Tributaria sostiene que la regularización tributaria no requeriría su aprobación, desconociendo que esta causa de exención de la acción penal, para su acogimiento requiere del pago del tributo, intereses y multa, respecto de las cuales evidentemente sí debe haber un pronunciamiento de conformidad o no sobre su cumplimiento. Se agrava aún más la situación, cuando la mencionada institución no cuenta con un marco normativo interno para tramitar una petición de esa naturaleza.

5.- La legislación sustantiva tributaria, es expresa en señalar que la deuda tributaria que integra la reparación civil en el proceso penal, es independiente de la sanción penal, por tanto, de limitarnos a la aplicación de la legislación penal actual, tendremos que la consecuencia legal del pago de la deuda tributaria realizada una vez iniciado el proceso penal, será el que en la sentencia condenatoria, no se imponga la obligación de pagar la reparación civil; y por otro lado, en lo que respecta a la sanción penal tal circunstancia únicamente constituiría una

circunstancia atenuante genérica de la determinación e individualización de la pena, de conformidad a lo establecido por el Literal f Inciso 1 del Artículo 46 del Código Penal, que en caso de no existir también circunstancias genéricas agravantes, permitiría ubicar la condena en el tercio inferior de la pena conminada, vale decir, no permite una reducción por debajo del mínimo legal establecido para cada delito de la ley penal tributaria, circunstancia que es evidentemente desproporcional con la actitud de disposición del pago de la deuda tributaria efectuada antes de la intervención del Estado.

6.- Al tener la regularización tributaria una vigencia en su estructura típica de más de 23 años, la propuesta de modificación legislativa postulada en este trabajo, busca además de superar el vacío normativo precitado, actualizarla para ser acorde al tratamiento legislativo que se le da en el derecho comparado, la misma que no busca ser una copia de la legislación extranjera, sino tomar de ella los aspectos positivos, para optimizar y hacer más eficiente nuestro propio ordenamiento jurídico, es así que tendremos que a nivel del derecho comparado, países como Argentina, Bolivia y Colombia, con restricciones propias, reconocen legislativamente la posibilidad del archivamiento del proceso cuando el agente ha efectuado el pago de la deuda tributaria después que haya intervenido el Estado, o en su caso España, permite una aminoración significativa de la pena a imponer al procesado, sirviendo todo esto como estímulo para conseguir la finalidad de la política fiscal, de recaudación de los tributos impagos.

7.- La institución jurídica de la regularización tributaria actual, a causa de su deficiente estructura típica, al no contemplar también el pago de la deuda tributaria por parte de un investigado por ilícito penal tributario, no permite alguna forma de exención o, en su caso por lo menos el otorgamiento de un beneficio premial que signifique una atenuación significativa de la pena, de esa manera no incentiva al agente incurso en evasión tributaria a pagar el total de deuda tributaria, y por tanto también impide que el Estado cumpla con la finalidad de su política fiscal, reforzando, contrariamente, en forma inadecuada su política criminal represora, por lo que, concluimos en que la forma en la que la regularización tributaria cumpliría con su finalidad de su política fiscal de lograr el pago total de la deuda tributaria por parte de las aquellas personas que hayan generado la mencionada deuda con

ocasión de la comisión de un ilícito penal tributario, será con la modificación de la estructura normativa del Artículo 189 del Código Tributario.

RECOMENDACIONES

Por las conclusiones a las que se arribó, en el apartado precedente, es menester realizar las siguientes recomendaciones, a efecto, de superar la deficiente estructura típica que presenta la regularización tributaria contemplada en el artículo 189 del Código Tributario:

1. Deben realizarse talleres de capacitación a los representantes de la Superintendencia Nacional De Aduanas Y De Administración Tributaria a fin que estos, implementen un marco normativo interno (texto Único De Procedimientos Administrativos) para tramitar las peticiones de regularización tributaria.
2. Con participación activa de la Superintendencia Nacional De Aduanas Y De Administración Tributaria debe realizarse una campaña de concientización y difusión en la sociedad sobre los alcances de la regularización tributaria contemplada en el artículo 189 del Código Tributario, así como, de la Ley de exclusión o reducción de pena, denuncias y recompensas en los casos de delito e infracción tributaria Decreto Legislativo n° 815.
3. Enviar copia de las conclusiones de la presente tesis al Colegio de Abogados del Cusco para que la difunda ante los demás colegios de abogados del país, y de esa manera, tomando en cuenta los resultados de este trabajo de investigación, se promueva la reforma legislativa del artículo 189 del Código Tributario, en los términos planteados en esta investigación.

PROPUESTA DE PROYECTO DE MODIFICACION LEGAL

De acuerdo al propósito de este estudio, presentamos una propuesta legislativa de modificación del artículo 189 del Código Tributario, como una vía orientada a la solución del problema planteado en esta investigación

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

La institución jurídica de la regularización tributaria, en el ordenamiento jurídico peruano, se erige como una causa de exención del ejercicio de la acción penal y/o excusa absolutoria, y por tanto, permite que ante una conducta, típica, antijurídica y culpable que se adecua a un ilícito penal de los contemplados en la ley penal tributaria, Decreto Legislativo N 813, ya no sea perseguible por el titular del ejercicio de la acción penal pública, Ministerio Público, y por ende, ya no se imponga sanción penal al sujeto activo del delito tributario, estableciéndose como requisito para su aplicación, que el deudor tributario realice el pago de la deuda tributaria generada con ocasión del ilícito penal tributario antes que el Ministerio Público haya iniciado la investigación penal o a falta de ésta, antes que el Órgano Administrador del Tributo haya iniciado la fiscalización administrativa referida al periodo y tributo, en el que se materializó el ilícito penal.

Tenemos que esta causa de exención de la acción penal, regularización tributaria, estuvo normada por el artículo 189 del Código Tributario del 21 de abril del 1996, y que incluso posteriormente se pusieron en vigencia dos nuevas normas sustantivas tributarias, tales como Decreto Supremo Nro. 135-99-EF con el que se aprobó el texto único ordenado del Código Tributario publicado en fecha 19 de agosto del 1999, el cual fue modificado en lo que respecta por el segundo párrafo del artículo 189 de dicho cuerpo normativo, por el Decreto Legislativo Nro. 1113 de fecha 05 de julio del 2012, que estableció que el pago debía efectuarse antes del inicio del procedimiento de fiscalización administrativa y en segundo lugar el Decreto Supremo N° 133-2013-EF publicado en fecha 22 de junio del 2013.

En ese sentido, tendremos que, a pesar de la vigencia sucesiva de 3 Códigos Tributarios desde abril del 1996 a la fecha, esto es de más de 23 años, la regularización tributaria siempre estuvo contemplada en sus artículos 189, la misma que respecto de su requisito oportunidad de pago de la deuda tributaria para su aplicación no ha sido modificada.

Razones que justifican la modificación del Artículo 189 del Título II Delitos, del libro Cuarto, infracciones sanciones y delitos del Código Tributario, Decreto Supremo n 133-2013-EF.

En primer lugar, a nivel de orden interno, tendremos que el criterio de política criminal que inspiró la vigencia de la regularización tributaria, contemplada en el artículo 189 del Código Tributario, fue la de ser un aliciente para lograr que el Estado obtenga la deuda tributaria impaga, por parte de aquellas personas que incurrieron en ilícitos penales tributarios, sin embargo, dicha norma contrastada con la realidad no viene teniendo una aplicación práctica, resultando ser meramente declarativa y simbólica, de esa manera se viene perjudicando al Estado al no obtener el pago de la deuda tributaria, para el cumplimiento de sus objetivos sociales, tal circunstancia obedece a que el precitado artículo alberga un vacío normativo, al no contemplar en forma alguna, el supuesto de hecho consistente en la cancelación de la deuda tributaria, realizada en un solo acto o en armadas, cuando ya se inició el proceso penal, incurriéndose incluso en contradicción normativa ya que tendremos que el artículo 36 del Código Tributario reconoce la posibilidad de que el deudor tributario se acoja al aplazamiento y/o fraccionamiento de su deuda tributaria, norma esta que no es restrictiva y que faculta también a que el sujeto activo de un ilícito tributario pueda acogerse al mismo, lo que sí viene ocurriendo en la realidad, sin embargo, como contracara tendremos el ordenamiento legal en su conjunto, como el Código Tributario, Ley Penal Tributaria, Código Penal, Código Procesal Penal, no legislan alguna consecuencia legal a tal situación, eso incluso fue reconocido así por el Acuerdo plenario N°02-2009/CJ-116, Lima, 13 de noviembre del 2009, que en su fundamento jurídico 13 precisa “ el hecho de reconocer la deuda tributaria y su imposibilidad de pago oportuno, al igual que la emisión de la correspondiente autorización administrativa que acepta el aplazamiento y/o el fraccionamiento de su pago, en modo alguno tienen relevancia jurídico penal cuando el incumplimiento de la obligación tributaria trae su causa en la comisión de delitos tributarios,

a menos que el legislador por medio de una norma con rango de ley así lo decida, clara e inequívocamente...”²³⁹

Por tanto, se hace evidente que este vacío normativo, merma y perjudica la eficacia de la regularización tributaria, tanto más que tras 23 años de vigencia nunca tuvo una aplicación, ni siquiera mínima, para conseguir su finalidad de política fiscal, razón está que exige que dicha norma sea actualizada normativamente tomando en cuenta la realidad social en la que vivimos.

A nivel del derecho comparado tendremos que países de nuestra región, como son Argentina, Bolivia, Colombia, los cuales también regulan instituciones semejantes a la regularización tributaria peruana, contemplan y si legislan el vacío normativo incurrido en nuestro país, es así que reconocen la posibilidad de la extinción de la acción penal cuando se realiza el pago de la deuda tributaria una vez iniciado el proceso, ello evidentemente con límites y restricciones propias, que es menester sean tomadas en cuentas, a fin de no generar un uso indebido de dicha institución jurídica, así mismo, es importante tomar en cuenta el aporte del país España, el cual si bien no reconoce un efecto premial total al pago de la deuda tributaria cuando se inició el proceso, si estatuye legislativamente un beneficio premial consistente en la reducción significativa de la pena a imponer e incluso la imposición de una pena suspendida en su ejecución cuando se realiza el pago de la deuda tributaria una vez iniciado el proceso penal, con lo que se pone en evidencia que si debe existir una regulación normativa de las consecuencias jurídicas a imponer al procesado por un ilícito penal tributaria, que cumpla con el pago de la deuda tributaria

Análisis costo beneficio

El beneficio es de orden pecuniario, consiste en la percepción, por parte del Estado, de la deuda tributaria impaga, generada con ocasión de comisión de ilícitos contemplados en la Ley Penal Tributaria, lo cual permitiría el incremento de la recaudación económica para el

²³⁹ Acuerdo plenario nº02-2009/CJ-116, lima, 13 de noviembre del 2009, fundamento jurídico 13

cumplimiento de sus deberes primordiales conforme lo establece el artículo 44 de la Constitución Política Del Estado.

Al importar una modificación legislativa de una norma preexistente, como es la regularización tributaria, advertimos que no acarrearía costo.

Por lo que estando a lo precisado en la exposición de motivos, el análisis costo beneficio y a las facultades conferidas por ley:

SE RESUELVE:

ARTÍCULO ÚNICO. - modificar el Artículo 189 del Título II Delitos, del libro Cuarto, infracciones sanciones y delitos del Código Tributario, Decreto Supremo N 133-2013-EF, bajo los siguientes términos:

(la negrita resalta la modificación propuesta)

Artículo 189.-Corresponde a la justicia penal ordinaria **la investigación,** 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, **cuando se regularice la situación tributaria, en relación con las deudas originadas por la realización de conductas constitutivas de delitos tributarios, hasta los 30 días hábiles posteriores de la notificación de la Disposición de Apertura de la Investigación Preliminar.**

Para el caso del Órgano Administrador del Tributo no procederá la comunicación de indicios de delito tributario al Ministerio Publico cuando se regularice la situación tributaria con anterioridad a la formulación de la denuncia.

La improcedencia de la acción penal contemplada en el párrafo anterior, alcanzara 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 o saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente. En ambos casos la deuda tributaria incluye el tributo, los intereses y las multa

El beneficio de regularización tributaria se otorgará por única vez por cada persona natural o jurídica obligada.

BIBLIOGRAFIA

AYATS VERGES, Miro y DE JUAN CASDAVALL, Jordi, Informe Sobre Las Novedades Introducidas En La Nueva Regulación Del Delito Fiscal, Algunas Propuestas De Mejora, 1ra Edición, España, Epraxis, 2013.

ARIÑO ORTIZ, Gaspar. Principios De Derecho Público Económico (Modelo De Estado, Gestión Pública, Regulación Económica), Tomo I, Primera Edición, Granada, Editorial Comares, S. l, 2004.

ALVA MATTEUCCCI, Mario / MAMANI YUPANQUI, Janet/Reyes PUCHURI, Victoria, Delitos Tributarios, Análisis De La Ley Penal Tributaria, Incremento Patrimonial No Justificado, 1ra edición, lima, pacifico editores, 2018.

ALPACA PEREZ, Alfredo. Delitos tributarios y aduaneros. 1ra edición, Lima. Editorial UbiLex Asesores, 2015

ALTAMIRANO Alejandro C. y RUBINSKA Ramiro M. (coordinadores), Derecho Penal Tributario., Tomo I, 1ra Edición, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008.

BACIGALUPO, Enrique (director), Introducción Al Derecho Penal Económico. En: Curso De Derecho Penal Económico, 2da Edición, Barcelona, Editorial Marcial Pons, 2005.

BRAMON-ARIAS TORRES, Luis Miguel, Manual De Derecho Penal Parte General, 4ta Edición, Lima Editorial y Distribuidora De Libros S.A, 2008.

BRAMONT ARIAS TORRES, Luis Alberto y GARCIA CANTIZANO, Maria Del Carmen, Manual De Derecho Penal, 6ta Edición, Lima, Editorial San Marcos, 2015.

BERTAZZA, Humberto J. y MARCONI, Norberto J.(Directores), En Tratado Del Régimen Penal Tributario. Tomo I,1ra Edición, Buenos Aires, La Ley, 2010.

BALDO KRESALJA/CESAR OCHOA, Derecho Constitucional Económico, 1ra edición, Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica Del Perú, 2009.

BRAVO CUCCI, Jorge, MUÑOS VARA, julio y CARLOS PANEZ, Juan , Derecho Procesal Tributario, Planificación Fiscal Y Penal Tributario, 1ra edición, lima, ediciones legales, 2018.

CARO CORIA, Dino Carlos y REYNA ALFARO, Luis Miguel, Derecho Penal Económico Parte General, Tomo I, 1ra Edición, Lima, Jurista Editores, 2016.

ESTARES, Daniel y DE BARROS CARVALHO, Paulo (Directores), 1ra Edición, Lima, Legales Ediciones, 2018.

GARCIA CAVERO, Percy, Derecho Penal Económico Parte General, 3ra Edición, lima, Jurista Editores, 2014.

HANS-HEINRICH JESCHECK, Tomas Weigend, Tratado De Derecho Penal, Parte General, Volumen I, traducido por OLMEDO CARDENERE, Miguel, 1ra Edición Peruana, Lima, Instituto Pacifico S.A.C, 2014.

NAKASAKI SERVIGON, Cesar, Derecho Penal Y Procesal Penal, Desde La Perspectiva Del Abogado Penalista Litigante, 1ra Edición, 2017, Lima, Gaceta Jurídica, 2017.

OSCAR DIAZ, Vicente, Ilícitos Tributarios Perspectivas Jurídica Y Económica, 1ra Edición, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2006.

OSSORIO Y FLORIT Manuel, Diccionario De Ciencias Jurídicas, Políticas Y Sociales, 23 Edición, Buenos Aires, editorial Heliasta, 2003

OSSORIO Y FLORIT Manuel, B. OVAL Carlos y BITBOL Alfredo, ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA, Tomo XXI, Edición, Buenos Aires, Editorial Bibliográfica Argentina, 1982.

PEÑA CABRERA FREYRE, Alonso Raúl, Derecho Penal Parte Especial, Tomo VII, 1ra Edición, Lima, Indemsa, 2014.

SPISSO, Rodolfo R., Derecho Constitucional Tributario, 3ra edición, Buenos Aires, Lexisnexis Argentina, 2007.

SOLER, Osvaldo Hector, Tratado De Derecho Tributario. 4a Edición, Buenos Aires, Editorial La Ley, 2011.

YACOLTA ESTARES, Daniel. El Bien Jurídico En Los Delitos Tributarios, En Derecho Procesal Tributario, Planificación Fiscal Y Penal Tributario, YACOLTA

ANEXOS

Anexo 1 **MATRIZ DE CONSISTENCIA**

PROBLEMA	OBJETIVO	HIPÓTESIS	CATEGORIAS	METODOLOGIA
<p>Problema principal</p> <p>¿Cómo se puede conseguir que la regularización tributaria actual cumpla con la finalidad de la política criminal del Estado, de lograr el pago total de la deuda por parte de los deudores tributarios evitando la represión penal o, en su caso, aplicando un derecho penal mínimo o de última ratio?</p> <p>Específicos</p> <p>1.Cuál es la política criminal del Estado Peruano sobre la regularización tributaria?</p> <p>2. Cuáles son los requisitos para la regularización tributaria?</p> <p>3. Cuál es el efecto jurídico penal de la regularización tributaria?</p> <p>4. En qué medida la regularización tributaria es invocada por los deudores tributarios?</p> <p>5. Cuál es la consecuencia legal del pago de la deuda tributaria?</p> <p>6. Cuál es la estructura típica de la regul. tributaria</p>	<p>1. Objetivo General:</p> <p>¿Precisar cómo se puede conseguir que la regularización tributaria actual cumpla con la finalidad de la política fiscal del Estado, de lograr el pago total de la deuda por parte de los deudores tributarios evitando la represión penal o, en su caso, aplicando un derecho penal mínimo o de última ratio?</p> <p>Objetivos Específicos:</p> <p>1) Describir cual es la política criminal del Estado Peruano sobre la regularización tributaria</p> <p>2) Identificar cuáles son los requisitos para la aplicación de la regularización tributaria en el Ordenamiento Penal Peruano</p> <p>3) Precisar cuál es el efecto jurídico penal de la regularización tributaria en el ordenamiento legal peruano.</p> <p>4) Determinar en qué medida la regularización tributaria es invocada por los deudores tributarios ante la Superintendencia Nacional De Aduanas Y De Administración Tributaria, para la no promoción de procesos penales, por delitos tributarios, en su contra.</p> <p>5) Determinar cuál es la consecuencia legal del pago de la deuda tributaria, realizado cuando ya se inició el proceso penal</p> <p>6) Determinar cuál es la estructura típica de la regularización tributaria, como excusa absoluta, en el derecho penal tributario comparado</p>	<p>Hipótesis de trabajo</p> <p>La institución jurídica de la regularización tributaria, artículo 189 del Código Tributario, contempla una deficiente estructura normativa que no incentiva o estimula su acogimiento por parte de aquellos que incurrieron en ilícitos penales tributarios.</p>	<p>1° Regularización tributaria</p> <p>Sub categoría.</p> <p>-Concepto</p> <p>-Principios</p> <p>-Naturaleza jurídica</p> <p>-Finalidad</p> <p>-Jurisprudencia</p> <p>2° Política criminal del Estado</p> <p>Sub categoría</p> <p>-Clases de pena</p> <p>-Beneficios premiales</p>	<p>Enfoque de investigación:</p> <p>Cualitativo-documental: El estudio se funda en el análisis e interpretación de documentos obtenidos, para verificar la hipótesis de trabajo. Describe o explica una o varias cualidades del objeto de estudio para una adecuada apreciación cognoscitiva</p> <p>Tipo de investigación jurídica:</p> <p>Dogmático exploratorio; Porque busca examinar cómo se puede conseguir que la regularización tributaria actual cumpla con la finalidad de la política fiscal del Estado, de lograr el pago total de la deuda por parte de los deudores tributarios, evitando la represión penal o, en su caso, la aplicación de un derecho penal mínimo o de última ratio</p>

Anexo N° 2

INSTRUMENTOS DE RECOLECCION DE INFORMACION

Con atención a: Procurador De Tributos Internos Dr. Antenor
Jose Escalante Gonzales

Referencia: **Solicita información para fines de investigación.**

SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA-CUSCO;

JOSE MENDOZA CASTILLO, con DNI n°40948196, con domicilio real ubicado en el Departamento B-201, del inmueble n° 1044 residencial “Inkas Terra”, de la Av. Los Incas, del distrito de Wanchaq, de la provincia y departamento del Cusco, a ud. En atenta forma digo;

De conformidad a lo establecido por el numeral 5 del art. 2 de la Constitución Política Del Estado, y teniendo en consideración que el suscrito vengo desarrollando la tesis intitulada, **“Regularización Tributaria Como Política Fiscal De Recaudación; su Relación Con La Política Criminal Del Estado”** debidamente inscrita y aprobada por la Escuela De Posgrado de la Universidad Nacional De San Antonio Abad Del Cusco, mediante Resolución Directoral N° 990-EPG-UNSAAC con la asesoría del Dr. Mario Hugo Silva Astete; siendo ello así, y al amparo de lo establecido por Lit. b del art. 85²⁴⁰ del Código Tributario que establece la excepción a la reserva tributaria para fines de investigación, **SOLICITO A SU AUTORIDAD SE SIRVA DISPONER SE ME BRINDE LA SIGUIENTE INFORMACIÓN, que se circunscribe únicamente a la REGIÓN CUSCO Y AL PERIODO COMPRENDIDO ENTRE ENERO DEL 2015 A DICIEMBRE DEL 2018:**

11. Número de denuncias interpuestas por la SUNAT, ante el Ministerio Público De la región de Cusco, (con su respectivo número de carpeta fiscal) por la comisión de

²⁴⁰ “...Constituyen excepciones a la reserva tributaria...”

“...b) los expedientes de procedimientos tributarios respecto de los cuales hubiera recaído resolución que ha quedado consentida, siempre que sea con fines de investigación o estudio académico y sea autorizado por la administración tributaria...”

delitos tributarios, en las que se haya emitido, en sede administrativa, la resolución de determinación de deuda tributaria impaga.

12. Numero de deudores tributarios, sin proceso administrativo ni proceso penal, que se hayan acogido a los alcances de la regularización tributaria, contemplada en el art. 189 del Código Tributaria, debidamente aprobada por la SUNAT.
13. El número de personas que hayan realizado el pago total o parcial de la deuda tributaria una vez que se les haya iniciado el proceso penal.
14. Número de personas que se hayan acogido a los alcances del Decreto Legislativo N°815 “ley de exclusión o reducción de pena, denuncias y recompensas en los casos de delito e infracción tributaria” debidamente aprobada por la SUNAT.
15. Número de personas procesadas por ilícitos penales tributarios que se hayan acogido a mecanismos de fraccionamiento de su deuda tributaria debidamente autorizada por la SUNAT.
16. De existir, Datos estadísticos elaborados en relación al acogimiento, por parte de los deudores tributarios, a la regularización tributaria, contemplada por el art. 189 del Código Tributario
17. De existir, Datos estadísticos elaborados en relación al acogimiento o no, de deudores tributarios, al Decreto Legislativo n° 815

Conforme señale, **LA INFORMACIÓN SOLICITADA A SU AUTORIDAD ÚNICAMENTE SE REFIERE A LA REGIÓN CUSCO Y AL PERIODO COMPRENDIDO ENTRE ENERO DEL 2015 A DICIEMBRE DEL 2018**, precisando que la misma es imprescindible para el trabajo que de investigación inicialmente señalado.

Esperando su debida atención me suscribo de ud.

OTRO SI DIGO;

Adjunto al presente,

1. Copia de DNI, del recurrente
2. Copia de la Resolución Directoral N° 990-EPG-UNSAAC emitida por la Escuela De Posgrado de la Universidad Nacional De San Antonio Abad Del Cusco

Se tenga en cuenta.

Cusco, 12 de marzo del 2019.

Con atención a: Procurador De Tributos Internos Dr. Antenor José Escalante Gonzales

Referencia: **CARTA Nro. 94-2019-SUNAT/7J500.**

Asunto: **Solicita información para fines de investigación**

**SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA-CUSCO;**

JOSE MENDOZA CASTILLO, con DNI n°40948196, con domicilio real ubicado en el Departamento B-201, del inmueble n° 1044 residencial “Inkas Terra”, de la Av. Los Incas, del distrito de Wanchaq, de la provincia y departamento del Cusco, a Ud. En atenta forma digo;

Estando al contenido de la carta de la referencia y al amparo de lo establecido por Lit. b del art. 85²⁴¹ del Código Tributario que establece la excepción a la reserva tributaria para fines de investigación **de manera adicional a la información ya proporcionada**, **SOLICITO A SU AUTORIDAD SE SIRVA DISPONER SE ME BRINDE LA SIGUIENTE INFORMACIÓN, que se circunscribe únicamente a la REGIÓN CUSCO Y AL PERIODO COMPRENDIDO ENTRE ENERO DEL 2015 A DICIEMBRE DEL 2018:**

18. Número de denuncias interpuestas por la SUNAT, ante el Ministerio Público De la región de Cusco, (con su respectivo número de carpeta fiscal) por la comisión de delitos tributarios, en las que **NO SE HAYA EMITIDO**, en sede administrativa, la resolución de determinación de deuda tributaria impaga (aclarando que en la carta de referencia ya se me brindó la información de aquellos casos en los que si se emitió la resolución de determinación de deuda tributaria impaga)
19. Numero de deudores tributarios, sin proceso administrativo ni proceso penal, que hayan presentado su solicitud a la SUNAT peticionando acogerse a la regularización tributaria, contemplada en el art. 189 del Código Tributario.

²⁴¹ “...Constituyen excepciones a la reserva tributaria...”

“...b) los expedientes de procedimientos tributarios respecto de los cuales hubiera recaído resolución que ha quedado consentida, siempre que sea con fines de investigación o estudio académico y sea autorizado por la administración tributaria...”

20. Se me informe si la SUNAT cuenta con un marco normativo interno que regule un procedimiento, a través del cual se tramite una petición de regularización tributaria, contemplada en el art. 189 del Código Tributario.

Conforme señale, **LA INFORMACIÓN SOLICITADA A SU AUTORIDAD ÚNICAMENTE SE REFIERE A LA REGIÓN CUSCO Y AL PERIODO COMPRENDIDO ENTRE ENERO DEL 2015 A DICIEMBRE DEL 2018**, precisando que la misma es imprescindible para el trabajo que de investigación inicialmente señalado.

Esperando su debida atención me suscribo de Ud.

OTRO SI DIGO;

Adjunto al presente,

3. Copia de DNI, del recurrente
4. Copia de la carta Nro. 94-2019-SUNAT/7J500.
5. Copia de la Resolución Directoral N° 990-EPG-UNSAAC emitida por la Escuela De Posgrado de la Universidad Nacional De San Antonio Abad Del Cusco

Se tenga en cuenta.

Cusco, 01 de abril del 2019



UNIVERSIDAD NACIONAL SAN ANTONIO ABAD DEL CUSCO

ESCUELA DE POST GRADO

MAESTRÍA EN DERECHO PENAL Y PROCESAL PENAL

La presente encuesta tiene fines estrictamente académicos en torno a la regularización tributaria contemplada en el artículo 189 del Código Tributario y el pago de la obligación tributaria realizada en el proceso penal por la comisión ilícitos penales tributarios, por lo que mucho agradeceremos su colaboración

INSTRUCCIONES: por favor lea detenidamente y responda las preguntas con una x, una sola opción.

1. ¿Cuál es el Estado de su proceso?

- a) Investigación preparatoria
- b) Etapa intermedia
- c) Juicio oral
- d) En segunda instancia, con apelación de sentencia
- e) desconozco

2 ¿Su abogado u otra persona en algún momento le explico que regularización tributaria contemplada en el artículo 189 del Código Tributario, es un mecanismo legal a través del cual, ya no se le hubiera procesado penalmente, menos se le impondría sanción penal, si es que hubiera realizado al pago de la deuda tributaria antes del inicio el proceso penal o a falta de este, antes del inicio del procedimiento administrativo de fiscalización por la SUNAT?

Si

()

No ()

3 ¿Su abogado u otra persona en algún momento le explico en que consiste la “ley de exclusión o reducción de pena, denuncias y recompensas en casos de delito e infracción tributaria, Decreto Legislativo n° 815?

Si ()

No ()

4 ¿Ud realizo el pago parcial o total de la deuda tributaria?

- No ()

- Si, antes que se me inicie el procedimiento de fiscalización administrativa y la investigación penal por el Ministerio Público.

- Si, una vez iniciado el procedimiento administrativo de fiscalización por la Superintendencia Nacional De Aduanas Y De Administración Tributaria SUNAT ()

- Si, una vez iniciado el proceso penal por parte del Ministerio Publico ()

5 ¿Ud., se acogió a mecanismos de fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria?

a) No

- b) Si antes que se me haya iniciado el procedimiento administrativo de fiscalización por parte de la Superintendencia Nacional De Aduanas Y De Administración Tributaria (SUNAT)
- c) Si, cuando ya se había iniciado el procedimiento administrativo de fiscalización por parte de la Superintendencia Nacional De Aduanas Y De Administración Tributaria (SUNAT)
- d) Si, cuando ya se inició el proceso penal por el Ministerio Publico

6 De haber realizado el pago total o parcial de la deuda tributaria, cuando ya se había iniciado el procedimiento de fiscalización por parte de Superintendencia Nacional De Aduanas Y De Administración Tributaria (SUNAT), ¿indique cuál fue la finalidad del mencionado pago?

- a) No realice ningún pago.
- b) Únicamente realizar el pago de la deuda tributaria, sin perjuicio que prosiga el procedimiento administrativo.
- c) Que se archive definitivamente el procedimiento administrativo, sin ninguna consecuencia judicial para el suscrito

7 De haber realizado el pago total o parcial de la deuda tributaria cuando ya se había iniciado el proceso penal, ¿indique cuál fue la finalidad del mencionado pago?

- a) No realice ningún pago.
- b) Únicamente cumplir con el pago de la reparación civil del proceso penal
- c) Que se archive el proceso penal
- d) Que se me atenué pena Y/o se me imponga una pena privativa de libertad suspendida en su ejecución

8 Ud. Conocía o su abogado le explico que el pago de la deuda tributaria realizado cuando ya se le inicio el proceso penal legalmente no ocasiona el archivamiento del proceso penal?

Si ()

No ()

9 ¿Ud. Conocía o su abogado le explico que el pago de la deuda tributaria realizado cuando ya se le inicio el proceso penal legalmente no genera disminución de la pena significativamente o por debajo del mínimo legal de pena que establece la ley penal tributaria?

Si ()

No ()

10 ¿Ud. Realizaría el pago del total de la deuda tributaria, si con este se archivaría el proceso penal?

Si ()

No ()

Gracias por su colaboración

Cusco, mayo del 2019

Modelo

FICHA DE ANÁLISIS DOCUMENTAL	
Nombre Del Documento	Delitos tributarios y aduaneros
Autor	Alfredo Alpaca Pérez
Referencia bibliográfica según norma Vancouver	Alpaca Pérez, Alfredo. Delitos Tributarios y Aduaneros. 1ra edición, Lima. Editorial UbiLex Asesores, 2015
Palabras clave de búsqueda	Delitos tributarios, regularización tributaria,
Palabras clave del texto	Política fiscal, Regularización tributaria, recaudación, beneficios premiales, exenciones, atenuación de sanción
Ubicación	Biblioteca personal
Aporte a la investigación.	El autor nos ilustra desde una perspectiva histórica el origen y evolución de la represión penal en casos de infracciones fiscales. En este contexto se refiere también al debate que se dio respecto a contemplar la infracción tributaria dentro del Código Penal o dentro de una ley especial.

Trabajo de Campo	
Procedimiento del trabajo de campo	<ol style="list-style-type: none"> 1.- Solicitud de información a la SUNAT 2.- Estudio del material documental acopiado (Resoluciones de la SUNAT) 3.- Selección de los investigados para la encuesta, por el método no probabilístico 4.- Elaboración del cuestionario de preguntas 5.- Registro de las respuestas 6.- Consolidación de la información para el análisis final