



**FACULTAD DE DERECHO Y HUMANIDADES
ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO**

TESIS

**LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA Y SU
NECESARIA MODIFICACIÓN PARA PREVENIR LA
DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA
LEGISLACIÓN PENAL ESPECIAL**

PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL DE ABOGADO

Autor:

Bach. Carranza Sanchez, Hilmer Fernando

<https://orcid.org/0000-0003-0617-774X>

Asesora:

Dra. Custodio Cholan, Mariella Verenisse

<https://orcid.org/0000-0002-1264-3930>

Línea de Investigación:

Ciencias jurídicas

Pimentel – Perú

2021

**LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA Y SU NECESARIA MODIFICACIÓN
PARA PREVENIR LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA LEGISLACIÓN
PENAL ESPECIAL**

Aprobación del Jurado:

Bach. Carranza Sanchez, Hilmer Fernando

Autor

Dra. Custodio Cholan, Mariella Verenisse

Asesora

Dra. Barturen Mondragon, Eliana Maritza

Presidente

Dr. Gonzales Herrera, Jesús Manuel

Secretario

Dr. Estela Campos, José Francisco

Vocal

Dedicatoria.

A Dios, por permitirme llegar a estas instancias de mi vida profesional y lograr mis objetivos; *A mis amados padres, hermanos, abuelos, tíos, primos y sobrinos* por haber depositado su confianza e infinito amor en vuestro honorable servidor, con la finalidad de ser un abogado ético; *A mis maestros de la Escuela Académico Profesional de Derecho en la Universidad Señor de Sipan*, por sus conocimientos impartidos en cada sesión académica de aprendizaje, las cuales recordare en el ejercicio de la profesión en mención; finalmente, hago extensiva la dedicatoria con especial mención a mi amor *Katia Otero Mendoza y Maia*, así como hacia las Abogadas: *Avellaneda Cruzado María Del Carmen, Sánchez Vásquez Elva Marina* y al Magister: *Soria Fuerte Miguel Ángel*.

Hilmer Fernando

Agradecimientos.

A mi padre: *Carranza Tapia Audias*, por las sabias enseñanzas impartidas en mi Ser.

A mi madre: *Sánchez Vélchez Juana Maribel*, por sus consejos vivenciales e inmenso amor.

Hilmer Fernando

Resumen.

La Regularización Tributaria en la comisión de Delitos Tributarios, surge como una solución que neutraliza el desvalor de la acción y del resultado, mediante la declaración completa y veraz, así como el pago íntegro de la deuda tributaria. Ante ello, al haber cometido el delito, los contribuyentes que han defraudado a la Administración Tributaria pueden regularizar su situación, sin ser castigados penalmente, en la medida que reúnan determinadas circunstancias. Empero, surgen problemas en cuanto a la represión penal del Delito de Defraudación Tributaria, estableciéndose así la necesidad de modificar la Regularización Tributaria con el objetivo de generar impactos positivos en el Sistema Tributario y/o Penal.

En tal sentido, la Población y Muestra de la Investigación in mención son los Abogados Especialistas en Derecho Tributario y el Personal Administrativo de la Intendencia Regional de la SUNAT-Lambayeque, ambos ubicados en la Ciudad de Chiclayo. Así mismo, el Tipo de Investigación fue Descriptivo y Aplicado; y, el Diseño fue de Comportamiento Mixto (Cualitativa, Cuantitativa).

En la misma línea de ideas, los resultados de la investigación, reflejan la existencia de un problema real y lo positivo respecto a la propuesta de modificación de la Regularización Tributaria en la Legislación Peruana. Teniendo, la mayoría de los resultados, articulación con los antecedentes del estudio.

En consecuencia, la modificación del Artículo 189° del Decreto supremo N° 133-2013-EF, si salvaguardará la Naturaleza Jurídica de la Regularización Tributaria, apostando por mecanismos viables e idóneos que busquen prevenir la defraudación tributaria en la legislación penal especial.

Palabras Clave.

Regularización Tributaria, Recaudación, Administración Tributaria, Defraudación Tributaria, Legislación Penal Especial y Modificación.

Abstract.

The Tax Regularization in the commission of Tax Crimes, arises as a solution that neutralizes the devalue of the action and the result, by means of the complete and truthful declaration, as well as the full payment of the tax debt. Given this, having committed the crime, taxpayers who have defrauded the Tax Administration can regularize their situation, without being punished criminally, to the extent that they meet certain circumstances. However, problems arise regarding the criminal repression of the Tax Fraud Offense, thus establishing the need to modify the Tax Regularization in order to generate positive impacts in the Tax and/or Criminal system.

In this sense, the Population and Sample of the Research mentioned are the Lawyers Specialists in Tax Law and the Administrative Personnel of the Regional Administration of SUNAT-Lambayeque, both located in the City of Chiclayo. Likewise, the Type of Research was Descriptive and the Design was Mixed Behavior (Qualitative, Quantitative).

In the same line of ideas, the results of the investigation reflect the existence of a real problem and the positive regarding the proposed modification of the Tax Regularization in the Peruvian Legislation. Having, most of the results, articulation with the background of the study.

Consequently, the modification of Article 189 of Supreme Decree N ° 133-2013-EF, if it will safeguard the Legal Nature of Tax Regularization, betting on viable and suitable mechanisms that seek to prevent tax fraud in special criminal legislation.

Keywords.

Tax Regularization, Collection, Tax Administration, Tax Fraud, Special Criminal Legislation and Modification.

Índice

Aprobación del Jurado	ii
Dedicatoria	iii
Agradecimientos.	iv
Resumen	v
Abstract	vi
Índice.....	vii
I INTRODUCCIÓN	9
1.1. Realidad Problemática	11
1.2. Antecedentes de Estudio.....	15
1.3. Abordaje Teórico.....	22
1.4. Formulación del Problema	84
1.5. Justificación e importancia del estudio	84
1.6. Hipótesis	85
1.7. Objetivos	85
1.7.1. Objetivo General	85
1.7.2. Objetivos Específicos	86
II MATERIAL Y MÉTODO.	87
2.1 Tipo y Diseño de Investigación.....	87
2.2 Escenario de Estudio.	87
2.3 Caracterización de Sujetos.....	87
2.4 Técnicas e instrumentos de recolección de datos.....	93
2.4.1 Técnica.....	93
2.4.2 Instrumentos.	93
2.5. Procedimiento de análisis de datos.....	94

2.6	Criterios éticos.....	94
2.7	Criterios de rigor científico.....	95
III	RESULTADOS.....	97
3.1.	Resultados en Tablas y Figuras.	97
3.2.	Análisis y Discusión de resultados.	107
3.3.	Aporte Práctico.....	113
IV.	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.	115
4.1.	Conclusiones.	115
4.2.	Recomendaciones.....	116
	REFERENCIAS.....	118
	Anexos.....	123

I INTRODUCCIÓN

La disciplina jurídica del Derecho Tributario (Específicamente el Derecho Penal Tributario) en el Departamento de Lambayeque, ostenta un limitado estudio y especialización por parte de los Abogados, pues en todo momento siempre estará primero el conocimiento del Derecho Civil y Penal (Parte General y Especial); sin embargo, obvian que el Derecho Penal Tributario tiene implicancias en la vida profesional del Letrado. Por ello, la Regularización Tributaria integra un tema que escasamente conocen y aplican, y como tal, su tratamiento legal genera complejidades y confusiones en su interpretación; en este sentido, conocer sobre la Regularización de la Situación Tributaria resulta de útil importancia, debido a que el propósito del Abogado desde el panorama jurídico es que sustente los motivos de la aplicación institucionalizada de la Regularización Tributaria como causa material de exclusión de pena en la comisión de delitos tributarios, proponiendo alternativas que mejoren su interpretación.

En este orden de ideas, debe mencionarse que las investigaciones que anteceden a la presente investigación llegan a concluir que la Regularización Tributaria es concebida como el reverso del delito que neutraliza el desvalor de la acción y del resultado, mediante la declaración completa y veraz, así como el pago íntegro de la deuda tributaria. Ante ello, al haber cometido el delito, los contribuyentes que han defraudado al Fisco pueden regularizar su situación, sin ser castigados penalmente, en la medida que reúnan determinadas circunstancias.

En tal sentido, téngase en cuenta que la Defraudación tributaria es una de las modalidades de delitos tributarios en el Perú (contemplado en la Ley Penal Tributaria aprobada por el Decreto Legislativo N° 813 y sus respectivas modificatorias) entendido este como toda acción u omisión en virtud del cual se viola premeditadamente una norma de carácter tributario, es decir, se actúa con dolo valiéndose de artificios, engaños, ardid u otras formas fraudulentas para obtener un beneficio personal o para terceros.

No obstante, debe observarse que la finalidad de la Política Tributaria de la 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 causado a la Administración Tributaria, confluendo con los fines de la Pena – tanto de Retribución como Prevención.

Razón por la cual, se ratifica la necesidad de estudiar la figura jurídica denominada Regularización Tributaria, pues al haber una serie de investigaciones jurídicas a nivel nacional e internacional - específicamente en la Legislación Española-, urge la necesidad de conocer profundamente su regulación.

Es así, que la Investigación in comento tiene como Objetivo General, la proposición de modificatoria del Artículo 189 del Decreto Supremo N° 133-2013-EF, y, como Objetivos Específicos: Diagnosticar el estado actual de la Defraudación Tributaria en la legislación penal especial; Identificar los factores influyentes en la Defraudación Tributaria; y finalmente, Establecer los posibles resultados que generara la modificatoria en mención.

En consecuencia; con tales objetivos, se demostrará la regulación jurídica de la Regularización Tributaria, y las posibles objeciones que generan en la actualidad a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria que se encuentra facultada a aplicarla. Expresando también, que la presente Investigación no pretende ser un tema que agote el debate, sino que, por el contrario, sirva para incitarlo.

1.1. Realidad Problemática

La Regularización Tributaria es concebida como el reverso del delito que neutraliza el desvalor de la acción y del resultado, mediante la declaración completa y veraz, así como el pago íntegro de la deuda tributaria. Ante ello, al haber cometido el delito, los contribuyentes que han defraudado al Fisco pueden regularizar su situación, sin ser castigados penalmente, en la medida que reúnan determinadas circunstancias.

Debiendo advertir que el momento idóneo en que solo procede la exclusión de responsabilidad penal, es cuando el autor del delito tributario, regulariza sus obligaciones tributarias (originadas por la realización de conductas constitutivas de delito tributario) antes que el Ministerio Público inicie la investigación o, a falta de ésta, la Administración Tributaria inicie el proceso de la fiscalización relacionada al tributo y período en que se realizaron las conductas delictivas.

Ante tales consideraciones, debe precisarse que la Regularización Tributaria en las diferentes Jurisdicciones Internacionales, posee las siguientes características:

En *Austria*, la Regularización Tributaria se encuentra plasmada en el Artículo 29° de la ley tributaria de dicho país, el cual condiciona el levantamiento de la pena al cumplimiento de ciertos requisitos. (CNBC, 2017, p.5)

Por su parte, *Alemania*, cataloga dicha Institución Jurídica como “Regularización o Autodenuncia fiscal” la cual es recogida en el Artículo 371°. Precizando, que la doctrina alemana la reconoce como una excusa absolutoria de levantamiento de la pena en merito a un comportamiento posterior a la comisión del delito que anula la punibilidad que en principio merecía el hecho ilícito. (CNBC, 2017, p.5)

A su turno, *España*, recoge a la Regularización Tributaria en el apartado 4 del Artículo 305 del Código Penal, cuya nueva redacción permite que el obligado tributario no resulte castigado por la comisión de un delito de Fraude Fiscal en los que después de la consumación del delito y antes del inicio de las actividades de inspección por parte de la Administración Tributaria, proceda a regularizar y, ponerse al día en el pago de sus tributos a la Hacienda Pública. Es decir, pese haberse cometido efectivamente un ilícito penal, el legislador, por

razones de Política-Criminal, decide no imponer pena al obligado tributario o en su defecto, procede a levantar la pena quedando “impune” su conducta. (CNBC, 2017, p.5)

En *Argentina*, se prevé la regularización espontánea como excusa absolutoria, establecida en el Artículo 16° de la Ley Penal Tributaria y Previsional N° 24.769. Debiendo precisar, que, si bien omite referencia al “pago”, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso seminal “Sigra SRL” (de fecha 25 de septiembre del año 1997) realizó una interpretación amplia del concepto de “regularización”, estableciendo que el cumplimiento involucra la presentación y pago de la deuda tributaria. (CNBC, 2017, p.6)

Con referencia a Chile, su regularización tributaria tiene su fundamento en la constitución de 1980, que al igual que el peruano sigue principios como la no desproporcionalidad e injusticia tributaria. Es decir, mayores tributos para aquellos con mayores ingresos. Asimismo, poseen su propio código tributario, que se encuentra en el DL 830 y su ley penal tributaria 20322. (Elaboración propia)

Bolivia, posee similares características, pues también identifica la vitalidad de la regularización tributaria, pues el código y ley penal tributaria no es que sean ineficientes, sino que existen pocos profesionales para poder aplicar o solventar el exceso de demandas sobre este rubro, por lo cual, están obligando a las universidades tener dentro del estudio de pregrado la especialidad en derecho tributario. (Elaboración propia)

Ahora bien; según las leyes (especialmente Leyes Penales), aquel que comete un delito debe ser procesado y posteriormente sancionado con una pena. (Pariona, s.f., p.1). Sin embargo, en el Derecho Penal Peruano esta regla tiene una excepción, la cual versa en los Delitos Tributarios. En este ámbito quien comete un Delito (Comportamiento Típico, Antijurídico y Culpable) puede librarse de la sanción penal si Regulariza su Deuda Tributaria.

Ante ello (Reaño, s.f) señala que el Artículo 189° del Código Tributario establece la Prohibición de formular denuncia, y en su caso la improcedencia de la acción penal, cuando el autor del delito tributario haya regularizado su deuda antes del inicio de la investigación fiscal o de cualquier requerimiento de la Administración relacionado con el tributo y el período en que se llevó a cabo el delito. (...). En propiedad, el Código Tributario otorga

efectos liberalizadores de pena (...), lo cual escapa a la racionalidad de la Parte General del Código Penal. (p.294)

En este sentido, García (2015) afirma que por Regularización Tributaria se entiende al Pago de la Totalidad de la deuda Tributaria (Abarcando el Tributo, los Interés y las Multas impuestas) o en su caso, la devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario indebidamente obtenido. (p.41)

A su turno, Pariona (s.f) entiende lo siguiente: “Regularizar implica, según nuestro ordenamiento jurídico, pagar la totalidad de la deuda tributaria (tributo, intereses y multas) o devolver el beneficio tributario obtenido indebidamente, es decir, el que se ha “originado por la realización de alguna de las conductas constitutivas de delito tributario”. Esta renuncia a la persecución penal ha sido establecida expresamente por el legislador peruano en el Artículo 189 del Código Tributario, al señalar que: “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”. (p.1)

Motivo por el cual debe mencionarse que la finalidad de la Política Tributaria de la 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, confluyendo con los fines de la Pena – tanto de Retribución como Prevención.* (García, 2007, p. 693 y 698, citado en el Fundamento Jurídico 9° del Acuerdo Plenario N° 2-2009/CJ-116 emitido por la Corte Suprema de Justicia de la República del Perú).

No obstante; Medina (2017) al referirse a la Política Criminal Tributaria, afirma que la importancia de los Delitos Tributarios en la discusión del Derecho Penal Actual, es producto de la evolución de las actividades económicas, y producto de estas se generan ingresos que deben ser sustentados al Estado; ante la imposibilidad de hacer frente a esta evolución para combatir los ilícitos, resulta necesario replantear y evaluar nuevas formas de políticas criminales que permitan tutelar adecuadamente dicha actividad y disminuir la comisión de los delitos tributarios. (p.2). Máxime, si dicha Regulación constituye una Política totalmente Recaudatoria, olvidando la calificación que le corresponde a los Delitos Tributarios.

Adviértase que la Regularización Tributaria es entendida como un supuesto que impide la imposición de la sanción penal que corresponde por la comisión de un Delito Tributario, por ende, debe tenerse en cuenta que este mecanismo de exclusión de pena obedece a una fundamentación dogmática de carácter estrictamente penal. (García, 2015, p. 43)

Así también, debe tenerse presente que mediante el Decreto Legislativo N° 813 del año 1996 se aprobó la Ley Penal Tributaria (y sus modificatorias por el Decreto Legislativo N° 1114 del año 2012), ello al amparo de la delegación que el Poder Legislativo otorgó al Poder Ejecutivo mediante la Ley N° 26557. Esta Ley tuvo como finalidad regular la figura de los delitos tributarios en una Ley penal especial y no tanto en un cuerpo normativo como es el Código Tributario. (Alva, 2012, p.1)

Debiendo señalarse que en el delito de Defraudación Tributaria, el artículo 189 del Decreto Supremo N° 133-2013-EF que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario, contiene la Institución Jurídica Penal denominada “Exclusión de Pena”, señalando que no procederá 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 (SUNAT) cuando se regularice la situación tributaria en relación con las deudas originadas por la realización de alguna de las conductas constitutivas de delito tributario contenidas en la Ley Penal Tributaria (Decreto Legislativo N° 813) hasta antes de que el Ministerio Público disponga el inicio de la Investigación correspondiente (Investigación Preliminar) o, a falta de ésta, el Órgano Administrador del Tributo inicie cualquier procedimiento de fiscalización relacionado con el Tributo y periodo defraudado.

En consecuencia; debe entenderse que el legislador peruano decidió ir en otra dirección y perdonar la pena a quien cumple con pagar la deuda tributaria originada por el delito. Pues, téngase en cuenta, que los ordenamientos jurídicos de otros países prevén regulaciones similares, de los cuales Alemania y España son un ejemplo claro de esta tendencia. Dado que para el Estado, la recaudación fiscal resulta ser un tema prioritario, pues busca recaudar los Tributos que se dejaron de pagar como consecuencia del delito antes que sancionar a quien lo ha cometido.

Por tales motivos, (Pariona, s.f) manifiesta que: “Ante el conflicto de dos intereses legítimos del Estado: I) Sancionar al delincuente o II) Que se repare el perjuicio ocasionado a la víctima; ha preferido atender al más acuciante para la sociedad. Por tanto, la Regularización Tributaria es el resultado de una adecuada intervención Político-Criminal del Estado”. (p.2)

1.2. Antecedentes de Estudio.

1.2.1. Internacional

Jorquera (2017), en su Trabajo de fin de Grado denominado “Algunas cuestiones relativas al Delito Fiscal en el Ordenamiento Jurídico Español”, arribo a la siguiente Conclusión General:

La Inspección Tributaria tiene como misión, esencialmente, controlar y garantizar la correcta aplicación de los tributos. La Inspección debe controlar el correcto cumplimiento de las obligaciones del contribuyente. Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria; velando por el exacto cumplimiento de las obligaciones establecidas por el ordenamiento tributario, realizando las comprobaciones e investigaciones oportunas y regularizando las situaciones de aquellos obligados tributarios que no se ajusten a Derecho. (p.54)

Ros (2017), en su Trabajo de fin de Grado de Derecho denominado “La Coordinación entre la Jurisdicción Penal y la Administración Tributaria en la Resolución de Delitos Fiscales” realizó la siguiente Conclusión:

En definitiva, las buenas intenciones legislativas terminan muchas veces en injusticias, pues tratando de salvaguardar los intereses económicos del estado en tiempos de crisis, el legislador ha puesto el afán de recaudar sin demora por encima de derechos y principios básicos de nuestro sistema. (p.46)

CNBC (2017), en su Publicación denominada “Análisis comparativo del Delito Tributario en Panamá y en otros Países” al referirse a la Regularización Tributaria

como motivo del levantamiento de la pena o excusa absolutoria en Panamá, arribo a la siguiente Conclusión:

A pesar de haber realizado el ilícito, los contribuyentes que han defraudado al fisco pueden regularizar su situación, sin ser sancionados penalmente, en la medida que cumplan con determinadas circunstancias. Máxime, si en la mayoría de los casos, la regularización debe realizarse con anterioridad al inicio de cualquier procedimiento de inspección fiscal, observación o denuncia. Si la regularización se materializara con posterioridad, en muchos casos solo cabría la reducción de la pena (...). (p.5)

Bañeres (2016), en su Investigación Jurídica denominada “Reflexiones en torno a la Naturaleza Jurídica y Requisitos para la aplicación de la Exención por Regularización contenida en el Art. 305.4 del Código Penal” en Cataluña, España; plasmo la siguiente Conclusión:

Pues bien, creo que es el momento de plantearnos intentar seguir un camino similar en lo relativo a la espontaneidad de la regularización como requisito para la admisión de todos sus efectos. No parece razonable, que en casos como los que se han expuesto, de conocimiento fehaciente por parte del sujeto responsable de la existencia de una investigación para la averiguación de una posible defraudación en un impuesto y periodo debidamente identificados, se admita su exoneración por regularización con fundamento en ficciones o recovecos legales. No considero imprescindible una nueva reforma legal sino una decidida actuación del MF, acaso con el auxilio de la defensa jurídica de la AEAT, para promover pronunciamientos jurisprudenciales al respecto. Creo que el asombro y la perplejidad de la ciudadanía frente a alguna de las respuestas judiciales que se producen en asuntos como los que acabamos de examinar debería ser motivo suficiente para despertar la inquietud de los Fiscales en aras de evitar incomprensibles respuestas punitivas. (p.19)

De La Cuerda (2015), en su Trabajo de fin de Grado “La cláusula de Regularización Tributaria”, alcanzó la siguiente Conclusión:

Todo ello, quizás es lo que ha provocado la consideración de la cláusula de regularización como una excusa absolutoria, pues, personalmente considero, que si fueran verdaderos motivos de política criminal los que configuraran tal ilícito, el legislador no hubiera decidido excluir la imposición de la pena a cambio del pago de la cuota defraudada por el obligado tributario, sino que, o bien no se habría configurado con tal naturaleza jurídica, o quizás incluso no estaría presente, ya que con ella se desincentiva y casi que se fomenta la comisión de este ilícito, ya que si Hacienda no te “pilla” tienes mucho que ganar, y en el caso de que te “pille”, pierdes poco pues con el abono de una determinada cuota es suficiente. Sin embargo, en el plano de la política criminal, quizás interesaría más la imposición de una pena, para así, volver a concienciar a la sociedad de que delinquir es un hecho reprobable y por ende, merecedor de ser castigado. (p.89-79)

Muñoz (2019), en su artículo jurídico denominado “Derecho penal económico: El derecho tributario”, con objetivo de identificar la necesidad de tener buenos operadores del derecho tributario, para ello empleó la metodología cualitativa con instrumentos como guía de entrevista y análisis de contenido. La población estuvo conformada por 5 abogados penalistas y 5 tributarios. El autor concluye que, el derecho no es solo civil y penal, sino que, existen otras, de igual importancia, como lo es el tributario, pues no solo sirve para la recaudación, sino también para prevenir posibles delitos, como defraudación tributaria, que tiene impacto negativo en el desarrollo de una sociedad. (p.17)

Pérez (2017), en su Publicación Jurídica denominada “Delitos tributarios y aduaneros”, cuyo objetivo fue analizar dichos delitos. De tal forma, la metodología fue mixta de tipo descriptivo. La investigación concluye que, el mayor porcentaje de delitos es el de defraudación tributaria, y esto tiene alta relación con el de lavado de activos, pues en muchos países incluso europeos no tiene política criminal tributaria, o por su defecto, son escasas. (p.119)

1.2.2. Nacional

Alva (2017), en su Publicación Jurídica denominada “La Caucción dentro de la Ley Penal Tributaria” en el Blog de Mario Alva Matteucci de la ciudad de Lima, llego a la siguiente conclusión:

La caución constituye una especie de garantía otorgada por una persona que es investigada por la presunta comisión de un delito y sobre la cual tiene un mandato de comparecencia dictado por el juez o la sala penal a cargo del proceso judicial llevado a cabo. Esta garantía es otorgada a exigencia del juez o la sala penal, quienes determinan su monto de acuerdo a ciertos parámetros fijados por norma y que deben ser evaluados por dicha autoridad. La finalidad es el otorgamiento de una especie de garantía que pueda asegurar que la comparecencia de la persona que es investigada, acuda a todas las diligencias y citaciones que son necesarias para esclarecer si tiene o no culpabilidad en la comisión de los hechos que son materia de investigación y que son punibles. (p.2)

Róger y Sánchez (2018), en el artículo jurídico denominado “Análisis crítico de la política criminal y el tipo de injusto del delito fiscal en el Perú”, la metodología de la investigación es cualitativa de método inductivo-histórico, con instrumento de análisis doctrinal. La investigación concluye que, no existe en el Perú un diseño de política penal tributaria, en ningún nivel de gobierno, y que ello explica en gran medida los bajos niveles de recaudación tributaria y ejecución penal de delitos penales tributarias. (p.254)

Medina (2017), en su Publicación Jurídica titulada “La Regularización como excusa absolutoria en la comisión del Delito Tributario” en el Estudio Jurídico “Mariscal & Galdos Abogados” llego a la siguiente Conclusión:

En el ordenamiento jurídico, respecto del derecho penal tributario, se enfoca en una política orientada a la recaudación, adoptando una teoría patrimonialista, donde la razón fundamental de la Política Criminal Tributaria es solo el cumplimiento de la Obligación. (p.4)

Mendoza (2016), en su Publicación Jurídica “Procesos recientes de reforma de la Administración Tributaria en el Perú y la necesidad de acometer uno nuevo” estableció como Conclusión General:

La necesidad de intentar un nuevo proceso de reforma de la Administración Tributaria, en el que se parta de lo elemental: la persona. Si la institución comienza por respetar a sus trabajadores y a los contribuyentes, se habrán sentado las bases para construir y desarrollar una cultura tributaria que nos beneficie a todos y permita construir un mejor futuro para el país. (p.197)

Mendoza (2016), en su artículo científico llamado “Delito vs contravenciones tributaria” indica que, es importante tener estas diferencias, pues tienen impactos distintos en la sociedad, además la importancia que se tiene regularizar el derecho tributario en el Perú. (p.11)

García (2015), en su Publicación Jurídica intitulada “Regularización Tributaria en los Delitos Tributarios” para el Centro de Estudios e Investigaciones Jurídica y Política Iustitia Legis de la Universidad Nacional Pedro Ruiz Gallo, expuso la siguiente Conclusión:

El Artículo 189 del Código Tributario hace improcedente el ejercicio de la acción penal por el delito tributario cometido. Si bien la regulación positiva se refiere más al aspecto procesal que material, la improcedencia del ejercicio de la acción penal se sustenta, tal como ya lo hemos indicado en los apartados precedentes, en la falta de punibilidad de la conducta. Al tratarse de una causa objetiva de exclusión de la punibilidad, no podrá iniciarse un proceso penal por el delito tributario cuyo tributo defraudado ha sido pagado integralmente por el autor o participe del delito, y si se inició incorrectamente un proceso penal, este deberá sobreseerse una vez demostrada la Regularización Tributaria oportuna. (p.52)

Huacasi (2016), en su investigación denominada “Implicancias De La Evasión Tributaria En El Perú En Un Contexto De Crisis Financiera Internacional”, cuyo objetivo general fue identificar cómo la evasión impacta en la crisis de financiera internacional. La metodología fue mixta de tipo descriptivo-correlacional. La

investigación concluye que, efectivamente, la evasión tiene impacto de 0.857 de acuerdo al coeficiente de correlación de r_h spearman, pero que esto es debido a la inexistencia de políticas criminales penales tributarias en el Perú. (p.195)

Villavicencio (s.f), en su Artículo Jurídico “La Regularización Tributaria como Exención de Responsabilidad Penal Tributaria” en Lima, plasmo la siguiente Conclusión:

La regularización tributaria no puede ser impuesta, sino, como indica el Acuerdo Plenario N° 2-2009/CJ-116, debe plasmarse de manera voluntaria, por medio de una auto-denuncia y pago total de la deuda tributaria o devolución por los beneficios tributarios obtenidos indebidamente a través de medios fraudulentos. Siendo que la actuación del deudor tributario no debe estar sujeta a sucesos de coacción, o influjos más allá de su voluntad. Es el propio deudor tributario quien se debe dar cuenta de sus actos delictivos y de las consecuencias graves que ella acarrea para la finalidad social del Estado, y no por medio de la autoridad tributaria o penal, y es como premio a tal disposición y la reafirmación de la capacidad recaudadora del Estado que se exime de responsabilidad a dicho agente, pues, la función de la pena en estas circunstancias pierde sentido. (p.7-8)

1.2.3. Local

Gastúlo (2020), en su tesis titulada “Evaluación de la recaudación tributaria en la municipalidad distrital de Motupe”, donde la investigación fue de tipo descriptiva de diseño no experimental, cuya población estuvo conformada por 5 trabajadores de la municipalidad del distrito en mención. El autor concluye que, el planeamiento tributario de la municipalidad es deficiente, un factor importante es el desconocimiento de los contribuyentes como los recaudadores. (p.33)

Quiroz (2018), en su Tesis de Pregrado titulada “La Defraudación Tributaria: Límite entre la Infracción Administrativa y el Delito Penal” en la Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo de la ciudad de Chiclayo, llevo a la siguiente Conclusión:

La Regularización Tributaria establecida en el Artículo 189 del Código Tributario y reafirmada por la Corte Suprema de Justicia de la República en el Acuerdo Plenario N° 2-2009/CJ-116, vulnera la facultad del ejercicio de la acción penal propia de la fiscalía y permite que la Administración Tributaria, justificándose en su especialización y competencia técnica, exima al contribuyente defraudador del fisco de ser sancionado penalmente frente a conductas delictivas y muchas veces reiterativas, las cuales quedan impunes y se convierten en disposiciones con políticas totalmente recaudadoras, perdiendo la función social caracterizada por la prevención del delito y que finalmente no contribuyen con disuadir la comisión de delitos como la Defraudación Tributaria.. (p.85-86)

Sotomayor (2017), en su artículo jurídico denominado “Regularización tributaria”, presentado como finalidad establecer los beneficios de regularizar el derecho tributario. Con ese objetivo es que utilizó la metodología cualitativa, aplicando instrumentos como análisis de contenido, guía de entrevista y fichas de recolección de información. La población lo conformaron 3 abogados, 3 penalistas, 3 expertos en gestión pública y 3 expertos en derecho tributario. Donde la investigación concluye que, esta actuación regularizadora es tener como presupuesto la importancia que tiene el sistema tributario, de forma precisa, las declaraciones complementarias, que es usual identificarlas en el derecho tributario como instrumentos técnicos de la situación tributaria, definidas en los códigos tributarios. (p.97)

La Torre (2017), en su investigación titulada “Estrategias tributarias”, en el cual objetivo general fue realizar una propuesta de optimización de recaudación predial, es por ello que el autor empleó la metodología cuantitativa de método sistemático. La investigación concluye que, la realización de tácticas tributarias se debe enfocar el método de comunidad beneficio social. (p.219)

Zavaleta (2016), en su tesis titulada “La concientización tributaria y la recaudación del impuesto predial”, con el objetivo de establecer el grado de correlación que existe entre dichas variables. Es por eso que el autor utilizó la metodología cuantitativa y método correlativo de Pearson. La conclusión de la investigación es, existe una correlación positiva de 0.91.

1.3. Abordaje Teórico.

1.3.1. Regularización Tributaria en la Legislación Peruana.

Generalidades.

Según las leyes (penales), aquel que comete un delito debe ser procesado y posteriormente sancionado con una pena. Sin embargo, en el derecho peruano esta regla tiene una excepción en el caso de los delitos tributarios (Defraudación Tributaria). En este ámbito, quien comete un delito puede librarse de la sanción penal si regulariza su deuda tributaria. (Pariona, s.f., p.1)

Por ende, la Regularización Tributaria es entendida como el pago total de la deuda tributaria o, en su defecto, la devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido de manera indebida. Debiendo señalar que la *deuda tributaria incluye el tributo, intereses y multas impuestas*.

Dicha institución jurídica, produce el efecto de impedir la persecución penal por los delitos tributarios cometidos para dejar de pagar la deuda tributaria. Ello ha sido establecido expresamente por el legislador en el Artículo 189 del Código Tributario.

Definición de Regularización Tributaria.

Se entiende al Pago de la Totalidad de la Deuda Tributaria (Incluye el Tributo, Intereses y Multas Impuestas) o, en su caso, la devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio indebidamente obtenido. A nivel penal, la regularización tributaria produce el efecto de impedir la persecución penal por los delitos tributarios cometidos para dejar de pagar la deuda tributaria regularizada. (García, 2015, p.41)

Pariona (s.f) señala que Regularizar implica: “(...) Pagar la totalidad de la deuda tributaria (tributo, intereses y multas) o devolver el beneficio tributario obtenido indebidamente, es decir, el que se ha “originado por la realización de alguna de las conductas constitutivas de delito tributario””. (p.1)

Reaño (citado en Villavicencio, s.f.) entiende que la Regularización Tributaria dentro de un Proceso Tributario es:

(...) Una de las manifestaciones de la administrativización del ámbito tributario, respondiendo al criterio de Eficiencia en la Recaudación. Se enmarca así, dentro de una política-criminal de eficaz recaudación por la función social que cumple el Estado, dejando como consecuencia la función de la pena sin efecto alguno, es por ello que nos encontramos ante una causa de levantamiento de pena, teniendo alcance a través de las causas personales de cancelación de punibilidad, entendidas como aquellos actos que sobrevienen al delito, y se presentan con posterioridad a la comisión del delito. La “regularización” no implica que la conducta por ejemplo, de defraudación tributaria, no sea delito, porque no abarca ninguno de los tres elementos del delito (tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad), *sino que únicamente excluye la posibilidad de imponer una sanción penal (punibilidad) por un delito tributario cuando el agente realizó el proceso de regularización tributaria.* Se ampara esta actuación en cuestiones de política criminal, principalmente de política fiscal, por lo que, la función de la pena queda sin efecto. (p.4)

Asimismo, dicha institución jurídica, se encuentra regulada expresamente por el legislador en el Artículo 189 del Código Tributario.

1.3.2. Fundamentos.

Debe precisarse en un primer momento, que con la creación de la Regularización Tributaria se buscaba cumplir una finalidad de Política Tributaria, en el sentido de que con esta institución jurídica se procurase conseguir que los tributos dejados de pagar efectivamente se recauden.

No obstante, tratar de fundamentar la Regularización en los delitos tributarios desde el aspecto de la política tributaria antes mencionada, devendría en insatisfactoria, pues ello atentaría contra los Principios del Derecho Penal y en consecuencia, no podría explicar los diversos presupuestos jurídicamente establecidos.

Por ende, no parecería lógico el requisito temporal de la Regularización de la situación tributaria, debido a que si lo que importa es hacer efectiva la acreencia del pago de los tributos en deuda, carecería de sentido limitar la regularización hasta antes

de que se inicie la investigación por parte del Ministerio Público o el Procedimiento de Fiscalización Tributaria a cargo de la Administración Tributaria.

Por tales motivos, diversos estudios especializados en la materia, ostentan la labor de establecer el fundamento de la Regularización Tributaria en merito a criterios penales.

Fundamento a Nivel Político – Criminal

Con aquel fundamento se pretendía reconocer a la Regularización de la situación Tributaria, como un supuesto que elimina la imposición de la pena. Pues, se menciona que la Administración Tributaria, con la logística que dispone, no estaría en posibilidad de descubrir las maquinaciones de defraudación empleados por los deudores tributarios, de modo tal que se encontraría en una necesidad para investigar tales conductas perjudiciales.

Ante tal situación, la Regularización Tributaria se presenta como una medida político-criminal lógica, pues concientizaría la contribución del ciudadano para detectar la defraudación tributaria. Por ende, a tal justificación cabe advertirle, que no manifestaría la necesidad del pago de la deuda tributaria. Pues si de lo que se trata es de descubrir los ilícitos tributarios, convendría ordenar la autodenuncia del defraudador.

No obstante, también se ha intentado justificar a la Regularización Tributaria desde la lógica del denominado “Puente de Oro”, el cual consiste en permitir que el autor del delito tributario retorne al camino de la legalidad y repare a la víctima. Lo cual ha sido objeto de cuestionamientos, de los cuales destaca, la que considera que luego de realizada la regularización de la situación tributaria, el contribuyente retorne realmente a la sinceridad tributaria.

Por tales motivos, y sin el ánimo de desconocer la finalidad político-criminal en la creación de dicha institución jurídica (Regularización Tributaria) como un presupuesto que impide la imposición de la correspondiente sanción penal por la realización de un delito tributario, se tendrá en cuenta que la correcta ordenación de

tal mecanismo de exención de la pena necesariamente se lograra si se ostenta de una fundamentación dogmática estrictamente penal.

Fundamento a Nivel del Injusto Penal

Este fundamento básicamente obedece a que el mal del delito se erradicaría con el bien del pago del tributo en deuda.

Siendo objeto de cuestionamientos, por considerar, en principio, la posibilidad dogmática de compensar el injusto de un delito con otras correctas acciones, como si fueran simples deudas particulares. Pero sobre todo, se le critica el mero hecho de no aplicar este mismo principio de la compensación a otros delitos similares, tales como los delitos patrimoniales. (García, 2015, p. 43)

En consecuencia, si es posible una compensación al delito, no cabría razón alguna de limitarla de manera exclusiva a los Delitos Tributarios.

Fundamento a Nivel de la Exigibilidad

Tal fundamento considera que la Regularización de la situación Tributaria constituye una vía necesaria para evitar exigir al autor de un delito tributario a autodenunciarse bajo amenaza de pena, teniendo el deber de comunicar a la Administración Tributaria nuevos hechos derivados del delito tributario.

Lo cual no tiene asidero legal, debido a que al beneficio de la Regularización Tributaria se puede acoger incluso en Defraudaciones Tributarias que de ningún modo van a generar algún otro hecho tributariamente relevante en el futuro.

Fundamento a Nivel de la Categoría de la Punibilidad

En el fundamento in comento, un sector considerable de la doctrina penal manifiesta que la Regularización Tributaria se encaja perfectamente en el Desistimiento, por lo que habría que fundamentarla penalmente con los mismos criterios que se le da a la figura de la teoría del delito.

Siendo que este parecer no resultaría armónico, debido a que el desistimiento se enmarca de conductas sociales que resultan ser todavía revocables, y, la regularización

tributaria se ejerce respecto de ilícitos tributarios completamente consumados. Más aún, si se observa en la normativa tributaria que la Regularización Tributaria es voluntaria para poder liberar efectos exoneratorios, de tal modo que procedería igualmente, aun cuando el obligado tributario haya pagado la deuda tributaria por miedo a una ocasional denuncia penal.

Quedando establecido que este fundamento de exención de pena tampoco se funda en el arrepentimiento del autor. (García, 2015, p.45)

Fundamento a Nivel de la Excusa Absolutoria

Lo que pretende dicho fundamento es establecer los efectos penales jurídicamente establecidos por la Regularización Tributaria. En este sentido, debe precisarse que según Cerezo (citado en García, 2015) respecto a la excusa absoluta señala que: “(...) excluye la punibilidad de una conducta por razones de Política Criminal, Conveniencia u Oportunidad, lo que daría una entrada dogmática a la figura político-criminal de la Regularización Tributaria”. (p.45)

Sin embargo, existe un criterio puntual que impide que la Regularización Tributaria pueda ser establecida como excusa absoluta, debido a que dicho mecanismo jurídico tiene un carácter personal, aplicándose únicamente a los intervinientes que concurren.

Por ende, si se observa lo regulado en el Artículo 189 del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, se corrobora que la exención de pena que ostenta la Regularización Tributaria nace en un hecho objetivo el cual es el pago y no en una circunstancia de carácter personal. En consecuencia, deviene en irrazonable considerar a la Regularización Tributaria como supuesto de extinción de la pena como excusa absoluta.

Fundamento a Nivel de la Función de la Pena

El fundamento in comento, tiene a bien reestablecer la vigencia de la norma defraudada. Entonces, el efecto excluyente de pena de la Regularización Tributaria podrá fundamentarse a nivel penal si la conducta de regularización produce una

recuperación de la confianza en la norma transgredida que deviene en innecesaria la comunicación que lleva a cabo la imposición de la pena.

Es así que García (2015) manifiesta lo siguiente:

La asunción de la culpabilidad por el hecho como primera expresión comunicativa de la Regularización Tributaria y la reparación efectiva del perjuicio causado a los intereses recaudatorios del Estado, en donde, por lo demás se incluyen las multas administrativas, producirán un efecto de restabilización que torna en innecesaria la imposición de la sanción penal. (p.45-46)

Se trata de una reparación del daño que integra la orientación a la víctima en la lógica de la función del Derecho Penal. (García, 2015, p.46)

1.3.3. Naturaleza Jurídico-Penal.

La Regularización Tributaria en la legislación nacional es una causa material de exclusión de la pena, tal como manifiestamente lo señala el Acuerdo Plenario N° 02-2009/CJ-116, en su fundamento número seis. Sustentándose ello en dos principales argumentos, de los cuales, el primero hace referencia a la necesidad de diferenciar las causas de exclusión y supresión de la pena; el segundo, está vinculado a características de la regulación normativa del Perú en lo concerniente a los efectos de la Regularización Tributaria.

En este sentido, respecto al primer argumento debe señalarse que no existe una razón normativa que justifique tal tratamiento y diferenciación de conceptos, máxime, si se observa que la Regularización Tributaria, aun cuando se haya realizado con posterioridad al delito tributario, es también una causa de exclusión de la pena.

En lo concerniente al segundo argumento, la regulación normativa de la Regularización Tributaria establece que 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; lo que a todas luces vincula el efecto de exclusión de pena al delito y no a los participantes.

Por tales motivos, la recaudación tributaria se satisface con la regularización del pago íntegro de la deuda tributaria aunque haya sido hecha exclusivamente por uno de los participantes.

1.3.4. Ámbito de Aplicación.

Respecto a ello, debe señalarse que la Regularización Tributaria puede presentarse en todos los delitos tributarios concebidos en la Ley Penal Tributaria aprobada por Decreto Legislativo N° 813 (Defraudación Tributaria), siempre y cuando hayan significado una falta de pago de tributos o una indebida obtención de ventajas tributarias.

1.3.4.1. Requisitos.

De la lectura del Artículo 189 del Código Tributario se disgregan un conjunto de exigencias necesarias para que los responsables de haber defraudado de manera penalmente relevante un tributo puedan verse exonerados de la sanción penal. *Siendo dos los requisitos esenciales: Regularización voluntaria a través de autodenuncia y Pago de la deuda tributaria.* (García, 2015, p.49)

Por ende, si dichos requisitos no se cumplen suficientemente, la exoneración de pena no procederá y como tal, los órganos de persecución penal estarán facultados para investigar e imponer las sanciones penales que correspondan. Advirtiéndose que tales requisitos deben estar presentes de manera objetiva.

Regularización Voluntaria a través de Autodenuncia

Resulta necesario mencionar que la Regularización tributaria no puede ofrecerse permanentemente, pues le restaría efectiva vigencia a la Prohibición penal.

Por tal motivo, el Artículo 189 del Código Tributario establece que la Regularización Tributaria *procede solamente 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 reaccionado al Tributo y periodo en que se realizaron las conductas delictivas.* Por eso, si posteriormente la deuda es pagada, ello podrá ser valorado únicamente con la

finalidad de posibilitar una atenuación de la pena, mas no eximirá al autor de una sanción penal. (Pariona, s.f., p.1)

Adviértase que cuando se hace referencia a la Investigación Fiscal, no debe entenderse como la formalización de Investigación preparatoria, sino que bastaría con la incoación de la correspondiente Investigación Preliminar.

Ahora bien; respecto a la Fiscalización Tributaria, resulta no ser necesario que se haga una acotación específica sobre el Tributo defraudado, sino que basta estar referido al periodo en el que el delito tributario se realizó.

No obstante; García (2015) considera que: “Perfectamente es posible que opere una Regularización Fiscal exoneratoria de responsabilidad penal cuando la investigación fiscal o la fiscalización administrativa concluyan sin haber determinado ninguna irregularidad de los Obligados Tributarios” (p.52)

Finalmente, *la Regularización no puede darse originada por algún acto de coacción o amenaza, sino de manera voluntaria y espontánea, lo contrario viciaría su configuración.* Pero además, se requiere que tal conducta debe darse en un tiempo determinado, viéndose limitado antes del inicio de la investigación del Ministerio Público, o en su caso, antes que la Administración Tributaria notifique requerimiento alguno. Siendo de precisar que en muchos casos no basta con que el deudor tributario pague la deuda tributaria o devuelva el beneficio obtenido indebidamente sino, que además, tendrá que reparar el daño ocasionado, que vienen a ser los intereses generados (como se desprende del artículo 189° del Código Tributario, en su cuarto párrafo). Por estas razones es que la "regularización" recibe también la denominación de "autodenuncia", puesta siempre a iniciativa del deudor tributario. (Villavicencio, s.f, p.5)

Sin embargo, del párrafo anterior, *debe tenerse en cuenta que, si la regularización excluye al deudor tributario por adoptar el proceso de regularización, este es personal y no transmisible o comunicable a los demás participantes del evento criminal tributario,* así, por ejemplo, si tres sujetos evaden el pago de algunos tributos utilizando una empresa de fachada, y luego exclusivamente una de ellas regularice su situación tributaria, restaurando tanto los beneficios obtenidos como los intereses

provenientes de tal conducta delictiva, no excluirá o evitará que a los dos sujetos restantes se les pueda iniciar proceso penal por la comisión de delito tributario. (Villavicencio, s.f, p.5)

El pago de la deuda tributaria

En lo concerniente a tal requisito, la legislación tributaria señala que exclusivamente *el pago total de la deuda tributaria o la devolución íntegra del beneficio artificialmente recibido, puede dar camino a una Regularización Tributaria que excluya la pena*. Entiéndase que el pago de la deuda tributaria es aquella originada por la realización de una conducta constitutiva de delito tributario. No tendrá efectos liberatorios el pago parcial o la promesa de pago. Tampoco se admite un fraccionamiento tributario. (Pariona, s.f., p.1).

Por ello, García (2015) recomienda que: “Quien hace el pago, especifique que deuda tributaria debe la Administración Tributaria imputar dicho pago, pues de lo contrario se seguirán las reglas supletorias contenidas en el Artículo 31 del Código Tributario”. (p.50)

1.3.5. Efectos.

En primeros términos, debe señalarse que el Artículo 189 del Código Tributario proscribe que la Regularización Tributaria hace improcedente el ejercicio de la acción penal por el Delito Tributario cometido, sustentándose ello en la falta de punibilidad de la conducta.

Por tales motivos, tratándose de una causa objetiva de exclusión de la punibilidad, no podría iniciarse un proceso penal por el delito tributario cuyo tributo defraudado ha sido pagado en su totalidad por el autor del delito, y si se inició de manera incorrecta un Proceso Penal, aquel deberá sobreseerse una vez demostrada la Regularización Tributaria de manera oportuna.

Aunado a ello, dicha exclusión de la pena alcanza igualmente a las posibles irregularidades contables y otras falsedades instrumentales que se hubieran cometido exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de Regularización.

Por tanto, ante el conflicto de dos intereses legítimos del Estado: I) Sancionar al delincuente o II) que se repare el perjuicio ocasionado a la víctima; Ha preferido atender al más acuciante para la sociedad. Por lo tanto, la Regularización Tributaria es el resultado de una adecuada intervención Político-Criminal del Estado”. (Pariona, s.f., p.2).

Exclusión de Pena.

El Fundamento Jurídico número 6 del Acuerdo Plenario N° 02-2009/CJ-116 señala que la causa material de exclusión de pena es 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.

Lo cual se corrobora con el segundo párrafo del Artículo 189 del Decreto Supremo N° 133-2013-EF que aprueba el Texto Único Ordenado del Código tributario, el cual señala que:

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 Público o a falta de ésta, el Órgano Administrador del Tributo inicie cualquier procedimiento de fiscalización relacionado al tributo y período en que se realizaron las conductas señaladas (...).

En consecuencia, se destaca así 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° CT, que a final de cuenta impide toda posibilidad de someter a proceso penal por los hechos punibles objeto de regularización. (Fundamento Jurídico N° 9 del Acuerdo Plenario N° 02-2009/CJ-116)

1.3.6. Breves apuntes de la Regularización Tributaria en la legislación Española

La Introducción de la Regularización Tributaria en el Ordenamiento Jurídico Español se debió estrictamente a motivos de carácter administrativo-tributario.

En este sentido, cuatro son las tesis que la doctrina ha sostenido acerca de la naturaleza jurídica de la cláusula de regularización tributaria. Dichas posiciones son: La ausencia de regularización como elemento negativo del tipo, la regularización como una causa de justificación, la regularización implica la exclusión de la tipicidad de la conducta fiscal y la regularización como excusa absolutoria. (De la Cuerda, 2015, p.86)

Resultando necesario advertir que la tesis de la Regularización Tributaria como excusa absolutoria, es la más reconocida y dominante por la doctrina española. Llegando al punto de considerar a la cláusula de regularización tributaria como una verdadera excusa absolutoria de levantamiento de la pena, pues, el obligado tributario que después de la comisión del ilícito penal, regularice su situación tributaria cumpliendo con todos los requisitos y sin que hubiera tenido lugar ninguna de las tres situaciones de bloqueo, se procederá a levantarle la pena que efectivamente le correspondería, es decir, se borra la punibilidad de su acción.

Ahora bien, respecto a los requisitos para que pueda ser apreciada esta excusa absolutoria son dos: El primero es la comunicación a la administración pública de los datos previamente falseados u omitidos; y, el segundo es el ingreso de la deuda.

Respecto al primer requisito, debe advertirse que dicha comunicación, a pesar de carecer de prácticamente de formalidades, necesita cumplir con requisitos tales como; claridad, veracidad o plenitud. En lo concerniente al segundo requisito, debe manifestarse que es un requisito necesario para entenderse regularizada la situación Tributaria.

No obstante, debe tenerse en cuenta que las dudas de constitucionalidad que ha suscitado la cláusula de regularización tributaria han sido muchas, y especialmente han estado basadas; En primer lugar, en el hecho de que la autodenuncia en el ámbito del

delito de fraude fiscal excluye la condena penal, y sin embargo, en otras figuras análogas es solo una atenuante. (De la Cuerda, 2015, p. 88)

Finalmente, Bustos (2017) señala fundamentalmente lo siguiente:

La doctrina penal no suele diferenciar entre *fundamento* y *finalidad* de la regularización. No debe confundirse el objetivo perseguido por el legislador mediante la aprobación de una norma determinada, con el fundamento que inspira y explica la misma. La finalidad de la regularización es clara: facilitar a la Administración de la Seguridad Social la percepción de cuotas del sujeto defraudador, haciendo efectivo el cobro de éstas, lo que supone un interés claramente recaudatorio. (p.261).

Aun constituyendo esta la *finalidad*, no creemos que pueda ser el *fundamento* de la norma. Las razones que movieron al legislador a establecer la figura de la regularización en el Código Penal pueden constituir la *finalidad* pretendida, pero no prejuzgan en ningún caso el *fundamento* de la institución, que debe establecerse de acuerdo con los principios propios del orden penal: en este caso, en el interés político-criminal en la reparación, y en la reducida necesidad de pena que, en atención a criterios preventivo-generales y preventivo-especiales, se ponen de manifiesto con este comportamiento, lo que acompañado del principio de mínima intervención penal explica cuál es el *fundamento* de la norma. (Bustos, 2017, p.261)

1.3.7. Teorías de la Pena aplicables a la Regularización Tributaria.

Cabello (2018) en su exposición (Diapositivas) en el Ministerio de Justicia y Derechos Humanos denominada “La Pena, sus efectos y Fines” señala lo siguiente:

Una de las herramientas por excelencia del Derecho penal es la pena; no obstante, esta se ha visto, indirectamente, en la actualidad sometida a un proceso de colisión entre sus funciones, motivo por el cual es que al estar en tensión la pena, por ende, lo está el Derecho penal: más aún si la primera es un eje sustancial del segundo.

Por todo ello, no le falta razón a Puig, al apuntar que “*la función del Derecho penal depende de la función que se le asigne a la pena*”. De esa manera, la

sanción penal, a tenor de lo que dice Alcácer Girao, viene a constituir “la carta de presentación del Derecho penal, así como su factor diferenciador esencial frente a otras instancias de control.

Ferrajoli, afirma que el Derecho penal debe lograr ser un “instrumento de defensa de garantía de todos: de la mayoría no desviada, pero también de la minoría desviada, que por ello se configure como derecho penal mínimo, o sea, como técnica de minimización de la violencia en la sociedad (...) que cumpla un doble objetivo: no sólo la prevención y minimización de los delitos, sino también la prevención de las reacciones informales a los delitos y la minimización de las penas”.

Aunque, claro está, dicha regulación debe ser razonable y no llegar a extremos que se vuelvan incontrolables. Por eso, en su momento, *Roxin* apuntó que “*un Estado de Derecho debe proteger al individuo no sólo mediante el Derecho penal, sino también del Derecho penal*”. (Diapositivas 2 y 3)

Por su parte, Zugaldía (citado en Urquiza, 2011) señala lo siguiente:

(...) la búsqueda de una explicación sobre la pena y sus fines ha permitido la elaboración de las Teorías de la Pena, destacándose las que miran al pasado quia peccatum o las que miran al futuro ne peccetur que tienen una pretensión de racionalidad y descarta argumentos vindicativos o emocionales. (p.78)

Habiendo precisado ello, se procederá a desarrollar las Teorías de la Pena:

Teoría de la Retribución o absoluta.

Respecto a esta Teoría, Salmon (2010) señala lo siguiente:

Esta teoría sostiene que el sentido de la pena estriba en que la culpabilidad del autor debe ser compensada mediante la pena. La idea de justicia está dada por la necesidad de la pena. Asimismo, afirma que el retribucionismo, no es aceptado (“expresamente”), en razón de los siguientes cuestionamientos:

Presupone la pena, pero no la fundamenta; No puede medir la culpabilidad; y, no se puede compensar un mal con otro mal (la pena). (p.9)

A su turno, Bustos (citado en Urquiza, 2011) afirma que:

Otro criterio límite de la retribución penal se sintetiza en la exigencia de “pena justa”. Así, la pena debe responder al hecho y a la culpabilidad del autor, proporcional a la gravedad del hecho: Un mal adecuado al mal del delito. En este sentido, la culpabilidad por el hecho y la proporcionalidad resulta una garantía para el ciudadano ante los posibles abusos del poder e impiden una intervención abusiva del Estado que implique solo el ejercicio de su fuerza. (p.82-83)

Finalmente, esta teoría afirmaba que la pena es un fin en sí mismo, y no como un medio para conseguir un bien, en tanto el hombre señalaban no debe ser tratado como un objeto al servicio de ciertos fines. (Cabello, 2018, Diapositiva 4)

Teoría de la prevención general negativa.

En principio, los partidarios de las teorías relativas (de la prevención) sostienen que la función de la pena es, y ha de ser, motivar al penado y/o a los ciudadanos, a no lesionar o poner en peligro los bienes jurídicos penalmente protegidos. (Cabello, 2018, Diapositiva 6)

Asimismo, las teorías de la prevención general tienen origen científico en Feuerbach, quien concibe a la pena como una amenaza que por medio de las leyes se dirige a toda la colectividad con el fin de limitar al peligro derivado de la delincuencia latente en su seno. La lógica de éste criterio exige que las penas sean cumplidas, de lo contrario, el fin intimidatorio se ve afectado. Esta a su vez, se divide en prevención general positiva y prevención general negativa. (Cabello, 2018, Diapositiva 7)

Ahora bien, Salmon (2010) afirma que “la teoría de la prevención general negativa considera que el sentido y fin de la pena, está dado por sus efectos intimidatorios sobre la sociedad (amenaza de pena)” (p. 10)

Cabello (2018) escribe que la Prevención General Negativa es: “Vía de la intimidación a los posibles delincuentes”. (Diapositiva 8)

Por su parte, Urquiza (2011) al hablar de la Prevención General menciona lo siguiente:

Las teorías relativas aplican la pena para que los miembros de una comunidad se abstengan de delinquir. Se habla aquí de una prevención general. Cuando la pena se dirige al ciudadano en particular se denomina prevención especial. El presupuesto de las Teorías relativas es reconocerse a sí mismo como un medio: Controlar la delincuencia, prevenir la criminalidad. Como medio, justifica la utilidad de la pena, mira al futuro punitur, ne peccetur o sed ne peccetur y no se conforma con la compensación al mal del pasado. (p.83)

Asimismo, se plantea el criterio de “pena útil” y como tal su aspiración es hacer cumplir una función social. (Urquiza, 2011, p.83)

Así en este orden de ideas, siguiendo a Salmon (2011) señala que a esta teoría se le encuentran tres argumentos en contra, los cuales se detallan a continuación:

Primero: Queda sin resolver, frente a qué comportamientos tiene el Estado la facultad de intimidar. Se le objeta, además, que el punto de partida preventivo – general tiene en general tendencia al terror estatal. Pues quien quiere intimidar, tendrá a reforzar en efecto castigando tan duramente como sea posible. Por eso, se afirma que esta teoría necesita un límite que no se desprende de su punto de partida teórico.

Segundo: En muchos grupos de delitos y delincuentes no se ha podido probar hasta ahora el efecto de prevención general de la pena.

Tercero: ¿Cómo puede justificarse el que se castigue al individuo no en consideración a él mismo, sino en consideración a otras? (p.10)

En síntesis, la falta de límites resulta evidente en la prevención general intimidatoria, tanto que puede conducir al “Terror Penal” por la utilización del miedo (intimidación) como forma de control social, por ausencia de límites propios y la

imposibilidad de trazar criterios que precisen los presupuestos de la intervención penal. La experiencia histórica demuestra que los mayores atropellos se han cometido siempre en nombre de la Convivencia y la eficacia. (Urquiza, 2011, p.87)

Teoría de la Prevención General Positiva.

Aquella teoría constituye una vía de prevalecimiento o afirmación del derecho a los ojos de la colectividad. Así se adjudica a la pena ya un fin de conservación del orden, o de conservación del derecho, o para fortalecer la pretensión de validez de las normas jurídicas en la conciencia de la generalidad, o bien reforzar las costumbres sociales y la fidelidad al derecho o como afirmación de la conciencia social de la norma. (Cabello, 2018, Diapositiva 8)

Teorías de la Prevención especial.

Citando nuevamente a Cabello (2018) en su exposición (Diapositivas) en el Ministerio de Justicia y Derechos Humanos denominada “La Pena, sus efectos y Fines” respecto a las Teorías de la Prevención especial, manifiesta lo siguiente:

Trata los efectos que tiene la aplicación de una pena en el individuo a la que va dirigida. El principal objetivo de esta clase de prevención será evitar que aquel que ya haya cometido un acto ilícito vuelva a tener tal actitud en el futuro. Así, la prevención especial no va dirigida al conjunto de la sociedad, sino a aquellos que ya hayan vulnerado el ordenamiento jurídico. Uno de los principales autores dentro de esta corriente es Franz von Liszt (jurista austriaco). Su fin es resocializar al individuo. Esta es la finalidad que adopta la pena en el Sistema Interamericano de Derechos Humanos, de acuerdo al artículo 5° numeral 6 de la Convención Americana de Derechos Humanos, la cual señala expresamente que "las penas privativas de la libertad tendrán como finalidad esencial la reforma y la readaptación social de los condenados". (Diapositiva 9)

Debiéndose advertir que la efectividad de la prevención especial tiene una doble vertiente: **Peligrosidad criminal.**- La aplicación de la pena evita que el sujeto cometa actos ilícitos, de manera que se busca evitar el peligro que para la sociedad supone el

criminal; y, *Prevención especial en sentido estricto.*- Supone el condicionamiento interno del sujeto que ha infringido la norma para que no vuelva a realizar tales infracciones. Así pues, la prevención especial en sentido estricto está íntimamente ligada a la figura de la reincidencia, e indirectamente unida a la peligrosidad criminal, pues intenta reducir el riesgo que la sociedad padece con el sujeto criminal. (Cabello, 2018, Diapositiva 10)

Ahora bien, Salmon (2010), al referirse a la Teoría de la Prevención especial Negativa enfatiza que:

La pena debe prevenir la comisión de nuevos delitos por parte del autor, mediante tres maneras: 1) Corrigiendo al corregible, resocializándolo; 2) Intimidando al que todavía es intimidable; y, 3) Haciendo Inofensivo mediante la pena de privación de libertad a los que ni son corregibles ni intimidables. (p.10)

Asimismo señala que esta Teoría presenta tres objeciones:

Primera: Esta teoría “tampoco posibilita una delimitación del Ius Puniendi; en cuanto a su contenido”. Pues, no es sólo que todos somos culpables sino que además todos necesitamos corregirnos”. A este punto de partida el autor lo considera demasiado amplio, pues pese a incluir a los inadaptados, también se correría el riesgo de poder incluir a los enemigos políticos.

Segunda: Aún en los delitos más graves, no tendría que imponerse la pena si no existe peligro de “repetición”. Por ejemplo: el de los asesinos del campo de concentración. De esto no se pretende extraer la impunidad como consecuencia, pero la Pena especial “no puede dar la obligada fundamentación de la necesidad de la pena en estas cosas”.

Tercera: La mayoría de la ciudadanía considera como algo evidente el que se reprima violentamente lo distinto o lo discrepante. Pero en qué medida existe en un Estado de Derecho una facultad para esto, es el verdadero problema, que de antemano no puede resolver la concepción preventiva – especial, porque cae fuera de su campo visual”. Ósea, necesita de fundamentación jurídica a partir de otras consideraciones. (Salmon, 2010, p.10)

Teorías Eclécticas o Mixtas de la Pena.

Para (Salmon, 2010), las teorías eclécticas son una especie de resolución del conflicto entre las teorías Preventiva General, Retribucionistas y Preventivas Especiales. Con esto se llegó a que el punto de partida de la pena ya no pertenecía a la teoría retributiva, sino se dio para la Teoría Preventivista, pasando la teoría retributiva a ser un límite de la Pena General, además de otros correctivos que se dieron a partir del principio de proporcionalidad y culpabilidad. (p.10)

Así, para evitar esto se plantea la Prevención General Positiva, cuya definición se ha favorecido por la crisis de la resocialización (reincidencia). Por tanto, la Pena Especial ya no podía ser fundamento del Derecho Penal, pero si puede seguir influenciando a éste. (Ídem, p.11)

La pena general positiva a diferencia de la pena general intimidatoria “no busca intimidar al posible delincuente, sino afirmar por medio de la pena “la conciencia social de la norma (confirmar la vigencia de la norma)”. Con esto la pena se dirige a los ciudadanos y no solo a delincuentes. Además, se pretende superar las autonomías entre Pena y Retribución. “Así, la confirmación de la vigencia de la norma requiere que se imponga una pena proporcionada cuando se infrinjan las normas jurídicas fundamentales”. (Salmon, 2010, p.11)

En igual sentido, Urquiza (2011) respecto a los aportes de la Prevención General Positiva, afirma lo siguiente:

La Prevención General Positiva limita el *Ius Puniendi* (evita el tema estatal); Previene el delito no a través del miedo, sino de la “afirmación del Derecho”; y, la Prevención General Positiva al no crear falsas expectativas sobre la ejecución penal origina una discusión sobre las alternativas reales de la misma, que es necesario y meritorio. (p.90)

Ahora bien, respecto a esta Teoría, (Urquiza, 2011) en su publicación denominada “Constitución y Derecho Penal: Las penas y sus Teorías” a modo de resumen, señala que:

La teoría de la pena no puede concebirla como un mal o castigo, pues no existe un esquema ético que la justifique, ni siquiera la realización del delito; Ninguna teoría de la Pena puede ir más allá de la individualidad del sujeto (delincuente) en cuanto personalidad y valores personales; y, la amenaza de la pena constituye un instrumento coactivo a la colectividad. Es el anuncio de los medio normativos utilizados por el Estado para proteger a la Sociedad en su conjunto. No tiene por finalidad enviar mensajes negativos, sino positivos y de reconocimiento al sistema social y jurídico escogido. (p.98)

No obstante, Cabello (2018) manifiesta que “las Teorías mixtas de la pena, parten del supuesto realista de que no es posible adoptar una fundamentación desde las formas puras precedentemente señaladas porque ellas ofrecen varios flancos a la crítica”. (Diapositiva 11)

Es una teoría multidisciplinaria de la pena que suponen una combinación de fines preventivos y retributivos e intentan configurar un sistema que recoja los efectos más positivos de cada una de las concepciones analizadas. (Cabello, 2018, Diapositiva 11)

Principios del Derecho Penal relacionados con la aplicación de la Regularización Tributaria.

Los Principios, son criterios rectores que buscan orientar las normas, dándole un sentido a lo que realmente quiere llegar, sirviendo de base fundamental para que los legisladores puedan resaltar dentro del marco legal para su aplicación.

Ahora bien, el CNM (s.f) en el “Balotario desarrollado para el Examen del CNM” al abordar los Principios Fundamentales del Derecho Penal, señala lo siguiente:

Los principios fundamentales del Derecho penal son pautas generales sobre los cuales descansan las diversas instituciones del Derecho Penal Positivo. Asimismo la doctrina las propone como guía para la interpretación del

conjunto de normas que integran el ordenamiento jurídico-penal. Estos principios tendrán que ser utilizados por aquellas personas que quieran aplicar sistemáticamente la legislación penal; se encuentran ubicados en el Título Preliminar del Código Penal. (p.245)

En este sentido, Rosas (2013) al tratar acerca de los Principios del Derecho Penal Limitadores del Ius puniendi, afirma que:

(...) El Derecho Penal se rige por estrictos principios limitadores del Iuspuniendi, con límites cuantitativos (con relación al número de tipos penales que debe dictar un legislador en la actualidad y a la forma de aplicar las penas), así como límites cualitativos (la intervención estatal debe hacerse en la forma señalada en la constitución y las leyes). (p.2)

Mediante los límites cuantitativos se debe optar por las penas menos gravosas, que sean suficientes para restablecer el ordenamiento jurídico transgredido, debe haber una proporcionalidad entre el delito cometido y la pena, la duración de la pena debe estar prefijada dentro de ciertos límites, en la forma previa y por la ley, además sólo se pueden tipificar conductas que atentan contra valores fundamentales denominados “Bienes Jurídicos penalmente protegidos.

Los límites cualitativos se refieren que se realizan bajo la dirección de ciertos principios: Principio de legalidad o intervención legalizada; Principio de Intervención mínima; y, Principio de legalidad en lo referido al Iuspuniendi (las penas a imponer a causa de la comisión de un delito sólo pueden ser establecidas y determinadas en su duración por el legislador, al juez toca sólo determinarlas para el caso concreto pero siempre del marco legal pre fijado). (Rosas, 2013, p.2)

Ante ello, se procederá a desarrollar cada uno de los Principios del Derecho Penal, de la siguiente manera:

Principio de Legalidad

El CNM (s.f) respecto a este Principio afirma que:

El Principio de Legalidad conocido bajo el axioma “NULLUM CRIMEN, NULLA POENA SINE LEGE” acuñado por el jurista alemán Paul Johann Anselm von Feuerbach, consiste en aquel mandato por el cual una persona no puede ser sancionada si es que su conducta desaprobada no se encuentra totalmente regulada en la ley. Es por tal motivo que señala que nadie podrá ser sancionado o penado si es que su comportamiento no se encuentra constituido como delito o falta en el ordenamiento jurídico al momento de su realización (...). (p.245)

El principio de legalidad se constituye como el más importante y principal límite frente al poder punitivo del Estado, pues éste sólo podrá aplicar la pena a las conductas que, de manera previa, se encuentren definidas como delito por la ley penal. De esta manera, el principio de legalidad puede percibirse como una limitación al poder punitivo del Estado y como una garantía, pues las personas sólo podrán verse afectadas en sus derechos fundamentales cuando sus conductas se encuentren prohibidas previamente por la ley. (CNM, s.f., p.246)

A su turno, Delgado (2016) respecto al Principio de Legalidad, sostiene:

Enunciado en el Artículo 2, inciso 24), numeral "d" de la Constitución. Expresado bajo el aforismo NULLUM CRIMEN, NULLA POENA SINE LEGE, no hay delito ni pena sin ley, este principio debería exigir que una determinada conducta para que sea considerada como delito y que su comisión sea sancionada, tanto aquélla la conducta como ésta la sanción deben estar no sólo calificadas previamente como tales por la ley, sino que a través de ellas no se violen los Derechos Humanos reconocidos en el bloque de constitucionalidad. Como consecuencia de este principio se asegura:

La prohibición de los denominados tipos penales en blanco y tipos penales abiertos; La prohibición de leyes que violen los Derechos Humanos de las personas, en particular los derechos a la justicia, a la verdad, el debido proceso y la tutela judicial; y, La prohibición de aplicación de la analogía respecto a normas penales, de acuerdo al artículo 139 inc. 9 de la Constitución. (p.14-15)

En igual sentido, Torres (2018) al referirse al Principio de Legalidad, enfatiza que:

En el Perú, este Principio está reconocido por el Artículo 2 inciso 24 literal d) de la Constitución Política y el Artículo segundo del Título Preliminar del Código Penal versa: “Nadie será sancionado por un acto no previsto como delito o falta por la ley vigente al momento de su comisión, ni sometido a pena o medida de seguridad que no se encuentren establecidas en ella”. (p.25)

Podemos considerar, que el Principio de Legalidad, puede abarcar dos aspectos en el cual se despliega su función garantista. Pudiendo distinguirse los diferentes aspectos de este Principio Garantista: como la Garantía Criminal exige que el delito (crimen) se halle determinado por ley (nullum crimen sine lege). La Garantía Penal requiere que la ley señale la pena que corresponda al hecho (nulla poena sine lege). La Garantía Jurisdiccional exige que la existencia del delito y la imposición de la pena se determinen por medio de una sentencia judicial y según un procedimiento legalmente establecido. La Garantía de Ejecución requiere también que la ejecución de la pena se sujete a una ley que la regule. Estas medidas pueden exigirse a diversas medidas de seguridad, así como a sus presupuestos. Estas garantías deben cumplir con ciertos requisitos, tales como la lex previa, lex scripta y lex stricta. (Torres, 2018, p.26)

Principio de Intervención Mínima

Delgado (2016) al desarrollar dicho Principio menciona lo siguiente:

El derecho fundamental de la libertad personal, conforme el Artículo 2, inciso 24, literal "a" de la Constitución, impone que la intervención del Derecho Penal, o empleo del Iuspuniendi, se produzca únicamente cuando sea absolutamente necesario acudir a él, se trata así de "intervenir lo mínimo posible para conseguir el máximo de libertad" (p. 16)

A partir de lo anterior, tendremos que:

Se acudirá al Derecho Penal sólo cuando la protección de bienes jurídicos no sea posible a través de otros medios de control social (Principio de subsidiariedad o del Derecho Penal como última ratio); No toda conducta que lesione bienes jurídicos ha

de ser sancionada, sino sólo las modalidades más peligrosas (carácter fragmentario del Derecho Penal); y, El Derecho Penal protegerá sólo los bienes jurídicos fundamentales o que sean condición vital de la participación de las personas en el sistema social (principio de exclusiva protección de bienes jurídicos). (Delgado, 2016, p.16)

Por otro lado, Rosas (2013) escribe:

El Derecho Penal es la última ratio que tiene una sociedad para reaccionar contra aquellos comportamientos que lesionan o ponen en peligro un bien jurídico, al ser última ratio la sanción penal ha de ser usada únicamente después que los otros mecanismos de control social han fracasado. Es decir, las normas penales han de ser subsidiarias a las demás. En este sentido, el derecho penal responde a la política criminal diseñada en la Constitución de un determinado Estado, política que tiene en la familia, la escuela y las demás ramas del derecho otros mecanismos para controlar la existencia de comportamientos socialmente desestabilizadores. (p.2)

Principio de Subsidiaridad.

Este principio señala que cuando se realice en la sociedad algún hecho delictivo, primero debe recurrirse a otros recursos jurídicos, ya sean civiles o administrativos que ha de emplear el Estado para resolver el caso determinado; y, recurrir en última instancia al Derecho penal, pues éste por intermedio de las penas se convierte en un mecanismo traumático para el autor del hecho criminoso. Por ello, el Derecho penal a través de este principio se reconoce como mecanismo de última ratio. (CNM, s.f., p. 247)

Principio de Fragmentariedad.

(...) El Derecho penal va a tutelar aquellos objetos e intereses que son de importancia para la sociedad. Sin embargo, no toda conducta activa u omisiva que ocasione lesión a determinados bienes jurídicos va a merecer intervención punitiva,

sino solamente aquellas conductas cuyo resultado delictuoso sea una vulneración a aquellos bienes jurídicos de suma importancia, es decir, bienes jurídicos que requieren de tutela penal para su desenvolvimiento en la sociedad. De ahí que, el Derecho penal no proteja todos los bienes jurídicos, sino, una parte de ellos: bienes jurídicos penales. (CNM, s.f., p. 248)

1.3.8. Recaudación de Tributos en la Política tributaria en relación a la figura jurídica de la Regularización Tributaria.

La Tributación es el único medio practico por el cual *recaudar ingresos para financiar el gasto público en bienes y servicios* que demanda la mayoría de personas.

Ante ello, debe señalarse que la Política Tributaria es una rama de la política fiscal, por ende comprende la utilización de diversos instrumentos fiscales, entre ellos los impuestos para conseguir los objetivos económicos y sociales que una comunidad políticamente organizada desea promover. Siendo lineamientos que orientan, dirigen y fundamentan el sistema tributario. (Amasifuen et al, 2014, p. 8)

Por su parte, Bravo (citado en Amasifuen et al, 2014) señala que:

La Política Tributaria es parte de la Política Fiscal o Política Pública. Una Política Pública se presenta bajo la forma de un programa de acción gubernamental en un sector de la sociedad o un espacio geográfico, en el que se articulan el Estado y la sociedad civil. El Estado participa de manera activa en la denominada Política Tributaria (...) (p.8).

En este sentido, **la Política Tributaria es la forma en que los ciudadanos se organizan para lograr el Bien Común.**

No obstante, respecto a las Características que posee la Política Tributaria, debe señalarse las siguientes:

Inferir lo menos posible en la eficaz asignación de los recursos; Ostentar de una Administración sencilla y barata; Ser dúctil para responder a los cambios en las circunstancias económicas, políticas y sociales; Respetar con los Principios de

Equidad y Proporcionalidad; y; Mostrar transparencias en cada actividad desarrollada por parte del Estado.

Por tales motivos, la Política Tributaria debe basarse en tres impuestos, los cuales son: Impuesto a la Renta (en sus cinco categorías), Impuesto General a las Ventas, y, el Impuesto Selectivo al Consumo.

Finalmente, García y Villavicencio (citados en el Acuerdo Plenario N° 02-2009/CJ-116, 2009) señalan que:

La finalidad de política tributaria de la 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, y, como tal, con entidad para confluir con los fines de la pena, tanto en la retribución como en la prevención. (p.4)

Sarmiento (citado en Medina, 2017) respecto a la Política Tributaria, afirma:

El Estado tiene como fin mayor, dotar de bienestar a la sociedad que se constituye en su conjunto. Para tal efecto es necesario que el Estado garantice el orden en su territorio y ofrezca los medios para fomentar el desarrollo integral de sus habitantes. Para esto, el Estado necesita de recursos económicos; y una forma de obtenerlos es a través de la recaudación tributaria. El fundamento de la existencia de ingresos tributarios, radica en la solidaridad de los contribuyentes para contribuir con los requerimientos de la ciudadanía, representada por el Estado. (p.2)

Así, los ingresos tributarios suelen representar en el contexto de ingresos estatales el principal aporte en cantidad y el que sostiene sanamente la estabilidad de una economía nacional. (Medina, 2017, p. 2)

Fuentes del Derecho Tributario.

“Son entendidas como el sistema de producción normativa que rige en una comunidad (...)” y “se conciben como las diferentes relaciones que se producen por la aplicación de los tributos.” (Sevillano, s.f, p.70)

En tal sentido, la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, señala las fuentes que son reconocidas por el ordenamiento tributario peruano; dejando a salvedad que en dicho precepto normativo, las fuentes están ordenadas jerárquicamente; procediendo a desarrollarlas de la siguiente manera:

La Constitución.

Es una norma fundamental, pues en ella reposan sistemas de fuentes del ordenamiento jurídico de incidencia tributaria. (Tal como lo señala el Artículo 74 de dicho cuerpo normativo). Asimismo, en aquella carta magna, encontramos reglas y principios que rigen en el Derecho Tributario.

En síntesis, la constitución está en la cúspide del sistema de fuentes. (Sevillano, s.f, p.72)

Los Tratados Internacionales.

Deben ser incorporados en la legislación de cada país (aprobados por el congreso y ratificados por el Presidente de la República) y ejecutados plenamente en él. (Calando con ello a una importante fuente de Derecho Interno).

Ahora bien, es importante señalar que el tratado internacional comúnmente aplicado en la esfera del Derecho Tributario es el denominado “Convenio para evitar la doble imposición” el cual consiste en que los Estados den solución a los problemas que genera la colisión de su competencia y soberanía en materia tributaria.

No obstante, debe señalarse también que existen los Tratados de Libre Comercio, Mercosur (Perú no participa) y Tratados de Unión de Estados (Unión Europea y Comunidad Andina de Naciones). (Sevillano, s.f, p.72-74)

La Ley.

En sentido formal (Leyes emitidas por el Poder Legislativo), la ley es fuente por excelencia del Derecho Tributario; porque a través del Principio de Legalidad, se limita la Potestad Tributaria.

Asimismo, el artículo 74 de la Constitución Política del Perú señala que cualquier norma idónea es fuente de Derecho Tributario; Por su parte, la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario establece que son normas con rango de Ley, aquellas que pueden crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder beneficios tributarios. (Ver Norma III literal c del T.P del C.T). (Sevillano, s.f, p.74-75)

Las normas reglamentarias.

Por el Principio de legalidad, las normas reglamentarias deben quedar circunscritas a los elementos esenciales del tributo fijados por la entidad competente para su creación. Debiendo tener en cuenta, que los reglamentos como normas emanadas del Poder Ejecutivo pueden constituir fuente de Derecho Tributario. (Sevillano, s.f, p.75-76)

Resoluciones de la Administración Tributaria.

En lo concerniente a ello, se debe tener como premisa que “La administración tributaria puede dictar resoluciones de alcance general para los contribuyentes” (considerados como fuente de Derecho Tributario).

Dichas resoluciones administrativas, deben ser publicadas y referidas a temas de su competencia o aquellos que las leyes tributarias encargan su regulación, con subordinación al mandato de una ley. (Sevillano, s.f, p.76)

Siendo importante tener en cuenta que las directivas y circulares administrativas, no poseen calidad de fuente de Derecho Tributario en el Perú. (Danos, 1994, p. 54; Citado por Sevillano, s.f, p.77)

Otras fuentes extralegales.

Resulta correcto cuando Villegas (2002) (citado por sevillano, s.f), afirma lo siguiente:

“(…) Dentro del campo de la tributación, es posible recurrir a fuentes no legales.” (p.77)

Ante ello, la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario concede a la doctrina y Jurisprudencia, calidad de fuentes de Derecho Tributario Peruano:

La Jurisprudencia.

Es una fuente indirecta; es decir, no crea normas jurídicas, pero ayuda a fijar su contenido. También permite la interpretación y aplicación de la norma tributaria.

La Doctrina.

Considerada como fuente de Derecho Tributario en el Perú. (Revisar Norma III del Título Preliminar del Código Tributario). (Sevillano, s.f, p.77 - 79)

En Consecuencia, las Fuentes de Derecho Tributario, sirven para obtener reglas que conllevan a normar diferentes relaciones que se producen por la aplicación de los tributos. En este sentido, resulta apropiado mencionar que las fuentes reconocidas como tal en la esfera del Derecho Tributario, son las siguientes: *La constitución, tratados internacionales, la ley, normas reglamentarias, resoluciones de la administración tributaria (donde las directivas y circulares administrativas no poseen calidad de fuente de derecho en el Perú) y otras fuentes extralegales como la jurisprudencia y doctrina;* ello según lo estipulado en la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario Peruano.

1.3.9. Principios del Derecho Tributario.

Son auténticos límites jurídicos al ejercicio de la potestad tributaria del Estado, cuya observancia puede ser justiciable mediante algunos de los procedimientos o procesos previstos para ello.

Gamba (s.f.) sostiene que:

Los Principios Tributarios al encontrarse reconocidos expresamente en el Texto constitucional o derivarse implícitamente del mismo, constituyen valores esenciales del Ordenamiento Tributario que ejercen una influencia directa tanto en el Proceso de Creación del Sistema Tributario, como en el de su aplicación. Asimismo, los Principios Tributarios limitan directamente al legislador al momento de definir el “Sistema Tributario”. (p.35)

Asimismo, limitan todas las decisiones de los poderes públicos - sean normativas o aplicativas -. Ello implica que tales decisiones no pueden “afectar” o “vulnerar” el contenido esencial de los valores protegidos por los Principios Tributarios. Pues, los ciudadanos solo pueden ser llamados a contribuir al Sosténimiento del Gasto Público dentro de los límites impuestos por tales valores constitucionales. Por ende, los Principios Tributarios, al mismo tiempo que son límites a los Poderes Públicos, también constituyen Derechos Fundamentales de los particulares. (Gamba, s.f., p. 38)

No obstante, Medina (2017) al referirse a los Principios del Derecho Tributario, narra lo siguiente:

El Código Tributario, en su Título Preliminar: Norma IX, regula la Aplicación de los Principios del Derecho, estableciendo que: (...) Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho. (p. 34)

Asimismo, el ejercicio del poder que tiene el Estado para crear y regular los tributos se encuentra circunscripto a lo informado por los principios rectores del derecho tributario, que no solo versan acerca de cuál debe ser el procedimiento para la producción de normas tributarias; sino, también, cómo debe ser regulado el contenido mismo de un tributo, lo cual implica, en términos simples, la exigencia de respeto por el sujeto que asume la carga económica del pago del tributo, de sus derechos y de su patrimonio. (Sevillano, 2014, p.95; citada en Medina, 2017, p.34)

Principio de Legalidad.

Nima, Rey y Gómez (2013) respecto al Principio en comento, señalan lo siguiente:

Por el principio de legalidad, la Administración Tributaria se encuentra obligada a adecuar el ejercicio de sus facultades discrecionales a la finalidad para la que se les concedió, esto es en beneficio del interés público y no de un interés privado, debiendo por ello sujetarse su actuación a la ley y al derecho. En efecto, la ley y el derecho constituyen los límites de la acción de la

Administración, se encuentre está sustentada en normas positivas o sea meramente discrecional. (p.9)

No obstante, el Artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General: Ley N° 27444 (en adelante, LPAG), la cual es de aplicación supletoria al Código Tributario, específicamente en su Artículo 1 literal 1 regula el denominado Principio de Legalidad, el cual a la letra prescribe: “Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que le fueron conferidas”. (Nima, Rey y Gómez, 2013, p.9)

Gamba (citado en Medina, 2017) establece que:

Como se puede apreciar, nos encontramos ante un principio general de todo Estado de Derecho, según el cual la Administración se encuentra plenamente sujeta a la ley y al Derecho. De lo que se trata, es pues, que toda la actuación administrativa sin excepciones está vinculada no solo a las normas positivas, sino también al Derecho, término este último que incluye, además de aquellas, a los principios del Derecho. (p. 35)

Principio de Capacidad Contributiva.

El mencionado Principio, presenta los siguientes lineamientos metodológicos:

En primer lugar; el contenido del Principio de Capacidad Contributiva en el Ámbito Objetivo de Actuación, refiere que el legislador, al crear la normativa tributaria, requiere tomar en cuenta no solo aspectos presupuestales, sino la condición del sujeto frente al Estado. (García, s.f, p.55)

Lo que conllevaría a concebir al Principio de Capacidad Contributiva como: “(...) El elemento de cohesión para que los impuestos constituyan un sustento y no un conglomerado o un caos” Herrera (citado en García, s.f.). Siendo esto así, la capacidad contributiva estará condicionada por una exigencia lógica: la presencia de capacidad económica; no obstante, esto no garantiza su nacimiento; debido a que la capacidad contributiva se establece de acuerdo con la aptitud contributiva del sujeto que garantiza la creación de las hipótesis normativas.

Ahora bien; para que dicha aptitud contributiva se exteriorice debe haber un índice de riqueza manifestada por medio de ingresos, patrimonio o gasto: un sustento económico, una riqueza disponible. Y, sobre todo, la riqueza debe ser efectiva. Da Silva (citado en García, s.f.)

En síntesis, el contenido del principio de capacidad contributiva en el ámbito objetivo de actuación; se refleja en la riqueza neta.

En segundo Lugar; la Capacidad Contributiva Subjetiva, establece que el legislador al individualizar la carga tributaria del contribuyente debe valorar su situación personal y familiar. Esto es lo que se ha dado en llamar el aspecto subjetivo del principio de capacidad contributiva. (Herrera, s.f, p.121)

De lo manifestado en el párrafo precedente, se colige lo siguiente: Para determinar el derecho a contribuir con relación al principio de capacidad contributiva, es necesario valorar, en un primer aspecto, la aptitud contributiva del sujeto de acuerdo a su riqueza neta (aspecto objetivo); y. posteriormente individualizar la carga tributaria respecto a las circunstancias personales y familiares que se encuentre (aspecto subjetivo). (García, s.f., p.61)

En tercer lugar; el Mínimo Exento Personal y Familiar, señala que cuando la riqueza supera el estado de necesidad, se cruza la frontera que separa al sujeto no contribuyente (mínimo exento) de aquel otro apto para el pago de la obligación tributaria (Capacidad contributiva). Millán (citado en García, s.f.). Teniendo como criterio rector que los límites para la cuantificación del mínimo exento se fijan atendiendo a la aptitud contributiva del sujeto, y a la situación política y económica que lo regule.

En este sentido, el mínimo exento puede ser personal o familiar. En el primer caso, es necesario respetar las necesidades básicas del contribuyente; en la medida que la riqueza del sujeto aumente, mayor posibilidad tendrá de satisfacer sus necesidades y, por ende, de participar en el concurso de los gastos públicos.

En el caso de mínimo exento familiar, aquí se busca beneficiar a las familias cuya situación impositiva no puede ser resuelta mediante la progresividad.

En cuarto lugar; el Principio de Capacidad Contributiva en la Imposición Directa e Indirecta, argumenta que los impuestos de naturaleza directa, son los que recaen sobre personas específicas, quienes están obligadas a darle cumplimiento. El principal razonamiento, es que recaen sobre manifestaciones directas de capacidad contributiva. Por otro lado; los impuestos de naturaleza indirecta, aluden a manifestaciones indirectas de capacidad contributiva, ligados a acontecimientos pasajeros, y permiten que el obligado pueda trasladar la carga impositiva. (García, s.f., p.65-66)

Finalmente; el Control de Proporcionalidad como Forma de Legitimar la Imposición Extrafiscal, recuerda que los impuestos no se crean únicamente con la finalidad de obtener ingresos, ya que son un medio directo para la consolidación de actos y hechos con contenido político, económico y social. Por ende, para poder calificar a un tributo de “preponderantemente extrafiscal”, se deberá analizar su entera estructura. Así, el hecho imponible, la base gravable, el tipo de gravamen, las exenciones, deben presentar una estructura lógica que atienda al propósito extrafiscal; exteriorizando tal calidad para dichos fines.

En este sentido; es necesario analizar sus elementos cualitativos, tales como: el hecho imponible y sujeto pasivo. Y cuantitativos, como la base gravable y tipo de gravamen. (García, s.f., p.73)

Asimismo; el legislador al crear la norma, no debe afectar la esencia de la justicia tributaria. No obstante, el instituto de la extrafiscalidad irrumpe con fuerza para alcanzar objetivos de política económica, social y cultural; herramienta efectiva para el Estado; por tanto, su legitimación constitucional se presenta por el respeto a valores, principios y objetivos establecidos en la norma suprema. Conllevando a señalar que los fines extrafiscales se persiguen por mandato constitucional, el cual actúa como la razón de su justificación. (García citando a Zubillaga, s.f, p.171). Contrario sensu, si los fines perseguidos no son proporcionales a los medios utilizados y se cometen excesos, provocando sacrificios innecesarios para la población se rompe con el equilibrio que debe existir y la medida tomada, resulta arbitraria, por lo tanto está afectada de ilegitimidad constitucional. (García, s.f., p.77)

En resumen, este Principio supone la aptitud de las personas para pagar los tributos, lo cual implica, poseer la riqueza suficiente para poder cumplir con las obligaciones fiscales. (Bravo, 2013, p.160)

Principio de Igualdad.

Gamba (s.f) afirma que dicho Principio:

(...) Constituye un mandato constitucional que obliga al legislador a gravar por igual todas las manifestaciones de riqueza que se muestren como similares. En este sentido, el Principio de Igualdad implica que, a igual manifestación de capacidad económica, igual tributación. (p. 51)

(...) Para todos los Principios, las exigencias constitucionales de la Igualdad también están dirigidas al legislador (Igualdad ante la ley) y a los entes aplicadores (Igualdad en la Aplicación de la ley), tales como la Administración Tributaria, así como los Jueces y Tribunales. (Gamba, s.f., p.51)

En síntesis, el Principio de Igualdad en materia tributaria: Exige que supuestos que manifiestan idéntica capacidad económica soporten la misma carga fiscal; y, permite que se dispense un trato desigual (no discriminatorio) siempre que se encuentre fundado en motivos adecuados y proporcionados. (Ídem, p.52)

En igual sentido, Sevillano (2014) afirma que:

En la medida que el pago de los tributos va estar en conexión con la aptitud económica de los sujetos, la igualdad tributaria consiste en tratar igual a aquellos con similar capacidad contributiva y de modo desigual a aquellos con capacidad contributiva diferentes. (p.105)

Principio de Seguridad Jurídica.

Nima, Rey y Gómez (2013) al analizar dicho Principio, comunican lo siguiente:

El principio de seguridad jurídica permite a los administrados prever el tratamiento que recibirán sus acciones, así como las garantías de orden constitucional de que gozarán estas. En ese sentido, tenemos que por el

principio de seguridad jurídica, la actuación de la Administración Tributaria se encuentra sometida a la ley y al derecho. (p.10)

En el caso de la facultad sancionadora, el principio de seguridad jurídica se materializa cuando en nuestro ordenamiento jurídico se establecen expresamente: i) las obligaciones tributarias que todo deudor tributario debe cumplir, ii) las infracciones que se originan por el incumplimiento de las obligaciones tributarias existentes; y, iii) las sanciones que corresponden por el incumplimiento de las obligaciones tributarias existentes. (Nima, Rey y Gómez, 2013, p.10)

Principio de No Confiscatoriedad.

Calvo (citado en Gamba, s.f) respecto a aquel Principio, sostiene que:

(...) Básicamente, se encuentra referido a la “interdicción de carga fiscal exorbitante o extraordinaria”. Se trata de que los sujetos llamados a contribuir no soporten una imposición tan alta que implique una privación de su patrimonio. Por tanto, al constituir el límite máximo de la imposición, básicamente, el valor protegido con este Principio es esencialmente, el Derecho a la Propiedad. (p.53)

A su turno, Sevillano (2014) al referirse a dicho Principio, establece lo siguiente:

El Principio de No Confiscatoriedad está expresado (...) en clave negativa porque implica una prohibición al legislador. De acuerdo con este principio, se proscribe el uso de la herramienta tributaria con fines de apropiación de la riqueza de los particulares; es decir, que la creación de los tributos se convierta en una forma de despojo indebido de la riqueza particular. (p.111)

Ante ello, Villalobos (2017) señala que la No Confiscatoriedad debe cumplir algunos requisitos, a saber:

i) Sin exceder los límites (psicológicos); ii) Los impuestos deben ser tolerables (sin exceder los límites económicos); y, iii) Razonables (los impuestos deben guardar razonabilidad). (p.62)

En Consecuencia; la Potestad Tributaria que ejerce el Estado no debe convertirse en un arma que podría llegar a ser destructiva de la economía, de las familias y de la sociedad, en el caso que exceda los límites más allá de los cuales los habitantes de un país no están dispuestos a tolerar su carga. Máxime, si se entiende que el Principio de Confiscatoriedad para una correcta aplicación y mejor comprensión, debe ser evaluado y diseñado, en función de los Principios de capacidad contributiva, equidad, etc. lo que puede permitirle un alcance más justo en cuanto a sus objetivos. (Villalobos, 2017, p. 62)

Principio de Respeto a los Derechos Fundamentales.

Velásquez (citado en Villalobos, 2017) al escribir sobre el Respeto a los Derechos Fundamentales, explica lo siguiente:

Esta es una de las innovaciones más importantes en materia tributaria. Sin embargo, habría que precisar que si bien se pone en preeminencia el respeto a estos Derechos Fundamentales en materia tributaria, la no consignación legislativa no le hubiera dado menor protección pues el sólo hecho de haberse consignado en la Constitución una lista (en nuestro entender “abierta”) de derechos fundamentales ya les confiere rango constitucional y, en consecuencia, la mayor protección que ellos puedan requerir. En otras palabras, no era necesario dicha declaración, técnicamente hablando. Al margen de ello, creemos que es justificable su incorporación porque ofrece garantía a los contribuyentes, dado que los Derechos Fundamentales de la persona podrían verse afectados por abusos en la tributación. (p. 64)

En esta línea de pensamiento, Sevillano (2014) argumenta:

Entre los Derechos Fundamentales que se vinculan con la materia tributaria podemos mencionar: La igualdad ante la Ley y sus diversas versiones, como ya se vieron; la reserva tributaria que resguarda la no divulgación de la información recabada por razones de pago de tributos; la inviolabilidad del domicilio; la reserva e inviolabilidad de las comunicaciones y documentos privados, el libre tránsito (no es posible limitar este derecho con la imposición o cobro de un tributo); la libertad y seguridad personales (no hay prisión por

deudas); entre otros. Estos derechos no solo deben ser respetados por el legislador, sino también, es como obvio, por la Administración Tributaria en sus actuaciones concretas. (p. 115)

Al Respecto, Bravo (citado en Villalobos, 2017) menciona que:

En rigor, el respeto a los Derechos Humanos no es un “Principio” del Derecho Tributario, pero sí un límite al ejercicio de la Potestad Tributaria. Así, el legislador en materia tributaria debe cuidar que la norma tributaria no vulnere alguno de los derechos humanos constitucionalmente protegidos, como lo son el derecho al trabajo, a la libertad de asociación, al secreto bancario o a la libertad de tránsito, entre otros que han sido recogidos en el Artículo 2 de la Constitución Política del Perú. (p.64)

En conclusión; el Principio de respeto a los Derechos Fundamentales señala principalmente que la Potestad Tributaria va a estar limitada en su ejercicio cuando colisione con cualquiera de los Derechos Fundamentales establecidos en el Artículo 2 de la Constitución, lo cual abarca a los que están señalados y los que a futuro se incorporen como parte de los mismos. No es necesario abundar que los Derechos Fundamentales no se recortan pero si se pueden ganar nuevos Derechos (Principio de numerus apertus). (Villalobos, 2017, p.63)

1.3.10. Potestad y Facultades de la Administración Tributaria.

Potestad Tributaria.

El Estado no sólo debe gozar de una potestad que le permita crear, regular, modificar y suprimir tributos, sino también debe contar con los mecanismos y medios necesarios para verificar, determinar y exigir su cumplimiento, a fin de soportar la carga económica que implica el desarrollo y mantenimiento de sus fines.

Ahora bien, en términos del Ministerio de Economía y Finanzas del Perú, la Potestad Tributaria consiste en:

(...) El poder del Estado para crear, modificar y suprimir un tributo, o para exonerar de él. Con ello, el Estado busca imponer a sus ciudadanos (personas

naturales y jurídicas) la obligación de entregarle una suma de dinero para financiar las actividades, obras y servicios que brinda. (p.11)

Asimismo; Francisco de la Garza, define al poder tributario, como “la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponerse a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas”.

Por su parte; en la legislación Española, la doctrina que se ocupa de su conceptualización precisa que la expresión poder tributario “significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones a las personas o bienes que se hallan dentro de sus fronteras o límites territoriales”.

En este sentido; la Constitución Política del Perú de 1993 en el artículo 74 regula la denominada “Potestad Tributaria”, estableciendo los niveles en que puede ejercerse:

- *El Congreso de la República.*
- *El Poder Ejecutivo.*
- *Los Gobiernos Regionales.*
- *Los Gobiernos Locales.*

Sin embargo, en cada una de estas entidades la potestad tributaria se ejerce de manera distinta. Por ejemplo, el ***Poder Ejecutivo*** cuenta con potestad para crear tasas e impuestos sólo cuando el Congreso de la República se la haya delegado en forma expresa. A su vez, ***el Congreso de la República*** goza de potestad tributaria para el caso de los impuestos y contribuciones. Finalmente, los ***gobiernos regionales y los gobiernos locales*** tienen potestad tributaria para crear contribuciones y tasas dentro de su jurisdicción, pero no impuestos.

No obstante; el ejercicio de la potestad tributaria no es absoluto, tiene limitaciones, tales como: “Los principios de reserva de la ley, igualdad, no confiscatoriedad y respeto de los derechos fundamentales de la persona”. Si se crea un tributo que transgreda estos principios, la norma que lo instituye será ineficaz, es decir, no generará ninguna obligación de pago para la ciudadanía.

Facultades de la Administración Tributaria.

Téngase presente que las Facultades de la Administración Tributaria tienen importante influencia en el sector Económico, Tributario y Financiero del país, lo cual resulta ser un aspecto beneficioso que se manifiesta tanto a nivel nacional como internacional. Motivo por el cual, se procede a mencionar las Facultades que posee la Administración Tributaria en Perú:

Facultad de Recaudación.

Cabanellas (s.f) indica que recaudar es *“cobrar contribuciones, impuestos y otras rentas públicas. Percibir caudales o efectos”*. Por su parte, el profesor Sainz de Buafanda (s.f) al definir la recaudación tributaria recurre al Artículo 1 del Reglamento General de Recaudación español: *“La gestión recaudatoria consiste en el ejercicio de la función administrativa conducente a la realización de los créditos tributarios y demás de Derecho Público”*.

En palabras de Alonso & otros (2010), señalan que la Facultad de recaudación implica el ejercicio de las facultades conducentes al cobro de las deudas tributarias, tanto de aquellas que los deudores pagan voluntariamente como de aquellas que se paguen en período ejecutivo. (p.143)

También implica establecer las políticas y programas necesarios para que los tributos lleguen a las arcas fiscales. Debiendo desarrollar diversas acciones conducentes a garantizar el cobro de los tributos.

Dichas acciones deben permitir cautelar o asegurar que el cobro se pueda realizar, neutralizando las posibles acciones evasoras de los deudores tributarios. (Aplicación de Medidas Cautelares).

Lo que conlleva a afirmar que la recaudación es una actividad que tiene por finalidad hacer efectiva la obligación tributaria. Mediante ella el acreedor tributario ve satisfecho su crédito en la forma establecida por ley.

Facultad de Determinación y Fiscalización.

Facultad de Determinación.

De modo general, debe de tenerse presente que la determinación de la Obligación Tributaria, es el acto por el que se reconoce un hecho gravado y se liquida el monto del tributo, pudiendo ser realizada por el propio deudor tributario o por la administración y su complejidad dependerá de cada tributo. Estando sujeta a la fiscalización o verificación por parte de la administración tributaria. La cual podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, la orden de pago o resolución de multa según corresponda.

Ante ello, la Facultad de Determinación, consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o la existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida. Es la fijación de una obligación tributaria en un caso concreto y respecto de un contribuyente específicamente identificado. Ella verifica la existencia y dimensión pecuniaria de las relaciones jurídicas tributarias sustanciales.

Se establece la existencia de una deuda tributaria, se individualiza al obligado a pagarla y se fija el importe de la misma.

Este acto se realiza en 3 pasos:

Paso 1: Verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria.

Paso 2: Identifica la base imponible.

Paso 3: Liquidación (*cálculo del tributo*).

Ahora bien, dentro de las ***Formas de practicar la determinación de la Obligación Tributaria*** por parte de la Administración Tributaria, se tienen las siguientes:

Por el sujeto pasivo (autodeterminación).

Por la Administración Tributaria (oficio).

Por la Administración Tributaria con la colaboración del sujeto pasivo (determinación mixta).

De esta manera, la facultad de determinación consistirá en el acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación.

Facultad de fiscalización.

Es el poder que goza la Administración Tributaria según ley en orden a comprobar el cumplimiento de las obligaciones y la procedencia de beneficios tributarios. Suponiendo la existencia del deber de los deudores tributarios y terceros de realizar las prestaciones establecidas legalmente para hacer posible esa comprobación cuyo incumplimiento constituye infracción sancionable. (Talledo Mazú, 2013, p.22).

Adviértase que la fiscalización constituye sólo una etapa del proceso de determinación de la obligación tributaria, la cual servirá de referencia a acto determinativo definitivo, y siguiendo el criterio de publicidad, está sujeta a ser notificada al contribuyente, en la cual el afectado puede hacer sus respectivos descargos y presentar las pruebas necesarias requeridas.

Debiendo comprender la Inspección, Investigación y control de cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios. Teniendo como plazo máximo de duración, Un año.

En lo concerniente al Requerimiento, este es definido como el documento con el que se da inicio a la fiscalización de un deudor tributario, el que debe ir acompañado de la carta que presenta al agente fiscalizador donde se incluye la Solicitud de la Administración Tributaria para que aquel exhiba o presente los documentos que le permitan comprobar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Debiendo contener la especificación exacta de los documentos solicitados y los períodos

fiscalizados; además debe señalar el plazo y condiciones para la presentación de los documentos, debe ser válidamente notificado, solo debe formular exigencias para las que la administración está facultada, no debe incurrir en contradicciones, etc.

En este orden de ideas; los actos administrativos al cierre de la fiscalización, son aquellos que se emiten cuando la Administración Tributaria detecta el incumplimiento de alguna obligación formal. (Resoluciones de Determinación y de Multa*).

Conteniendo la decisión de la administración (de cobrar o sancionar) expresada de modo escrito y la característica fundamental de ambos*, es que, al contener dicha voluntad, deben estar debidamente fundamentados y contener la base legal en la que se sustentan.

Finalmente, es propicio advertir las diferencias entre *Fiscalización* y *Verificación*, consistentes en lo siguiente: En la Fiscalización; se realiza Auditoria tributaria; procedimiento amplio; Se revisa, comprueba y controla el correcto cumplimiento de obligaciones tributarias; Puede variar o modificar la obligación tributaria determinada por el contribuyente y Se emite la correspondiente RD. Mientras que la Verificación: Se encuentra dentro de las facultades de fiscalización de la AT; especie de procedimiento de fiscalización; Se constata y/o comprueba la veracidad de los datos y montos declarados; Puede variar o modificar la obligación tributaria determinada por el contribuyente y Se emiten OP.

Facultad de Sancionar.

Es la facultad que tiene reconocida la Administración para aplicar las sanciones previstas por ley por las infracciones cometidas por el deudor tributario. Teniendo como criterios rectores, los siguientes: Gradualidad; Frecuencia; Acreditación; Subsanción; entre otros.

Puede ser discrecional por que se ajusta a la experiencia y capacidad para distinguir las situaciones.

Asimismo; debe señalarse que la facultad sancionadora está sujeta al Principio de Legalidad, Tipicidad, No bis in ídem, Proporcionalidad, No concurrencia de Infracciones; y, otros principios aplicables.

No debiendo olvidar que las sanciones que se aplican ante las Infracciones Tributarias pueden ser: Pecuniarias; Comiso de Bienes; Internamiento Temporal de Vehículos; Cierre Temporal de establecimientos u oficinas de Profesionales Independientes; y, Suspensión de Licencias, Concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por las entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

Facultad de Resolver.

Es entendida como la facultad que posee la Administración Tributaria de conocer en primera instancia los recursos impugnatorios de los administrados y se sustenta en la posibilidad de revisión de sus actos que se reconoce a la administración.

Se funda en la prerrogativa de poder revisar sus propios actos, corregirlos, y, por ende, evitar una componenda en la que participe un tercero distinto a la administración que emitió el acto impugnado.

Teniendo como etapas del Procedimiento Contencioso Tributario, las siguientes: la Reclamación ante la Administración tributaria y la Apelación ante el Tribunal Fiscal.

Procedimiento de Fiscalización Tributaria.

Espinoza (2016) respecto al Procedimiento de Fiscalización Tributaria, escribe que:

(...) Comprende un conjunto de tareas que tienen por finalidad instar a los contribuyentes a cumplir su obligación tributaria; cautelando el correcto, íntegro y oportuno pago de los impuestos. (p.1)

Fiscalización Tributaria es el procedimiento mediante el cual la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), comprueba la correcta determinación de los contribuyentes, así como las obligaciones formales relacionadas a ellas. Este procedimiento culmina con la notificación de la Resolución de Determinación y, de ser el caso, de las Resoluciones de Multa que correspondan

por las infracciones que se detecten en el desarrollo del procedimiento. (Espinoza, 2016, p. 1)

En igual sentido, la SUNAT (2016) en lo concerniente al Procedimiento de Fiscalización Tributaria, afirma lo siguiente:

Es el procedimiento que la SUNAT aplica, dentro de las facultades que le asigna el Código Tributario, para determinar correctamente el cumplimiento de la obligación tributaria por parte de un contribuyente: Se encuentra a cargo de un agente fiscalizador. Se inicia mediante un requerimiento y carta autorizados, y termina con la notificación de una Resolución de Determinación que establece conformidad, deuda tributaria o una devolución de impuestos en caso se haya producido pagos en exceso. En caso se detectaran infracciones tributarias durante la fiscalización se notifican también las Resoluciones de Multa que correspondan. (p.1)

1.3.11. Glosario Tributario.

Obligación Tributaria.

Es de naturaleza personal, esto significa que el sujeto acreedor de la relación tiene el derecho de exigir al deudor que cumpla con determinada prestación, existiendo dos sujetos determinados: Acreedor y Deudor. Esta obligación es establecida por Ley, no surge del acuerdo de voluntad como sucede en el derecho civil; sino que necesariamente para que exista una obligación tributaria, esta debe tener origen legal, donde generalmente, se establece una prestación a favor del fisco y otra a cargo del sujeto deudor. (Bravo, Robles, Ruiz de Castilla y Villanueva, 2015, p.193)

Por su parte, Medina (2017) señala lo siguiente:

El Decreto Supremo N° 133-2013-EF (22.06.13) Texto Único Ordenado del Código Tributario, Libro Primero, Título I, Artículo 1°, conceptualizando la Obligación Tributaria, indica que: “La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente”. (p.39)

El Tributo.

Debe tenerse como premisa, lo siguiente: “El Código Tributario no define al “Tributo”, por el contrario, solo conceptúa la Obligación Tributaria; motivo por el cual, se recurre a la Doctrina y Jurisprudencia para lograr proporcionar un concepto de Tributo.”

Ante ello, Huamani (citado en Medina, 2017) respecto al Tributo, señala lo siguiente:

El tributo tiene como finalidad propia proveer de ingresos al Estado o entes públicos para el cumplimiento de sus fines: la prestación de servicios públicos y la satisfacción de sus necesidades colectivas esenciales. De este modo, también se puede asumir como una característica del tributo: la definitividad (equivalente a la disponibilidad plena para la aplicación al gasto público) en la adquisición de la riqueza (con carácter definitivo) por parte del ente público. (p. 40-41)

Por su parte, Landa (2013) afirma que: “El tributo se concebirá como un instrumento más de la política financiera del Estado para el cumplimiento de sus fines constitucionales (...)” (p. 2)

En este sentido, Lejeune (citado en Landa, 2013) manifiesta:

(...) El Tributo conduce a conseguir directa y autónomamente la realización de los fines del Ordenamiento Constitucional, precisamente porque el tributo no debe ser considerado como una institución que agota toda su eficacia con el momento en que cumple con su función recaudadora, sino que, en cuanto institución constitucional, tiene un papel que cumplir al servicio del programa y los Principios Constitucionales. (p.2)

Ahora bien; respecto a la Clasificación del Tributo, podemos señalar que el Código Tributario en la Norma II, señala que el término genérico tributo comprende: Impuesto, Contribución y Tasa. (Medina, 2017, p.41)

Deuda Tributaria.

Robles (2013) al analizar la Deuda Tributaria, pone en manifiesto lo siguiente:

Para nuestro sistema tributario, la deuda tributaria, de acorde al Artículo 28 del Código Tributario es la suma adeudada al acreedor tributario, por los Tributos, multas e intereses, así señala que la Administración Tributaria exigirá el Pago de la deuda tributaria que está constituida por el Tributo, las Multas, y, los Intereses. (p. 4)

Asimismo, respecto a los componentes de la deuda tributaria, debe precisarse que los intereses comprenden el interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo; el interés moratorio aplicable a las multas; y, el interés por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago. Ahora bien, en lo concerniente a la Multa, esta es concebida como una sanción que impone la Administración Tributaria por la comisión de Infracciones Tributarias. (Robles, 2013, p.6)

El Pago.

Es el cumplimiento de la prestación debida, estableciendo la existencia de un crédito por suma líquida a favor del Estado. Siendo que debido al suceso del hecho imponible trae como consecuencia la potencial obligación de una persona a pagar tributos al Fisco, ello independientemente de que se trate de Obligaciones de dar, hacer o no hacer.

Respecto de los efectos que produce el Pago, debe establecerse que:

El pago satisface el interés del acreedor, al obtener este la prestación debida que esperaba; aunado a ello, el pago tiene un efecto liberatorio en tanto constituye el medio por el cual el deudor se libera del vínculo jurídico que lo ligaba al acreedor; asimismo, tiene un efecto extintivo, pues al haberse cumplido con la prestación debida, se extingue el vínculo jurídico existente. (Robles, 2013, p.15)

Finalmente, no debe olvidarse que los obligados al pago de la deuda tributaria serán efectuados por los deudores tributarios, y, en su caso, por sus representantes. Advirtiendo también, que los terceros pueden realizar el pago, salvo oposición motivada del deudor tributario.

1.3.12. Impacto.

Confianza.

Los Superintendentes e Intendentes de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria tendrán confianza en la aplicación de la Regularización Tributaria en cuanto se modifique el Artículo 189° del Decreto Supremo N° 133-2013-EF, pues al verificar un nuevo sistema de Regularización Tributaria que hace improcedente el uso de tal Institución Jurídica Tributaria por el mismo contribuyente que haya reiterado la conducta evasiva frente a su obligación tributaria, tal Órgano Administrador del Tributo comunicara al Ministerio Público para que aquel en el marco de sus facultades, investigue penalmente a los Contribuyentes por la posible comisión de Delitos tributarios (Contemplados en la Ley Penal Tributaria: Decreto Legislativo N° 813). En consecuencia, la modificación de la norma sobre Regularización Tributaria establecerá nuevos lineamientos Institucionales en como deberá ser aplicada.

Por ende, con la propuesta de modificación del Código Tributario (Artículo 189°), se transitara de la incredulidad a un grado de confianza tal, que la Regularización Tributaria sería el principal mecanismo viable e idóneo que busque prevenir la Defraudación Tributaria en la legislación penal especial y ser una fuente de Recaudación de Tributos en la República del Perú.

Justicia.

Es pertinente realizar un análisis de este punto, siendo el espíritu de la propuesta plasmada en la Investigación in comento, debido a que la Regularización Tributaria en la Legislación Peruana es entendida como el Pago de la Totalidad de la Deuda Tributaria (Incluye el Tributo, intereses y Multas Impuestas) o, en su caso, la devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio indebidamente obtenido. A nivel penal, la regularización tributaria produce el efecto de impedir la persecución penal por los delitos tributarios cometidos para dejar de pagar la deuda tributaria regularizada. (García, 2015, p.41). Aunado a ello, dicha figura jurídica tributaria tiene como fundamento 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, 2007, p. 693 y 698, citado en el Fundamento Jurídico 9° del Acuerdo Plenario N° 2-2009/CJ-116 emitido por la Corte Suprema de Justicia de la República del Perú).

En consecuencia, cuando operase la Regularización Tributaria, las decisiones de los diferentes magistrados y/o Superintendentes e Intendentes de la SUNAT, resolverán con mayor justicia. Así también, con la modificación de la Regularización Tributaria en la Legislación Peruana se aspira a prevenir la Defraudación Tributaria en la Legislación penal especial en el contexto de una articulada Política Criminal Tributaria que sea perdurable en el tiempo.

Objetividad.

Las decisiones jurisdiccionales que se desarrollen en el ámbito del Ordenamiento Jurídico Peruano sobre la materia y problemática en desarrollo, no debe quebrantar la coherencia y uniformidad de criterios, si no desarrollarse decisiones iguales o similares en los casos de Regularización Tributaria por parte de los Contribuyentes que hayan reiterado la conducta evasiva frente a su obligación tributaria.

Pues, en la solución de la presente investigación se desarrolla un criterio uniformador frente a casos análogos referente a la problemática planteada, teniendo como efecto a que las decisiones jurisdiccionales expresadas en resoluciones, gocen de objetividad, teniendo como consecuencia sentencias proporcionales e indudables, siendo éstas acatadas en lo íntegro del pronunciamiento judicial.

Por tanto, resulta oportuno citar lo establecido por la Corte Constitucional de Colombia, Sentencia de Constitucionalidad N° 634 del 2011, Magistrado Ponente: Luis Ernesto Vargas Silva:

Dentro de las distintas cualidades deseables de los sistemas jurídicos en los estados democráticos está su procedibilidad y coherencia de las decisiones judiciales. Los ciudadanos esperan que, en todo caso, ante la existencia de asuntos análogos en sus hechos jurídicos relevantes, los jueces otorguen decisiones igualmente similares (...). Esto se logra a partir de dos vías

principales: (i) el reconocimiento el carácter ordenador y unificador de las sub-reglas creadas por los altos tribunales de justicia (...): y (ii) la exigencia que las decisiones judiciales cumplan con las condiciones propias de todo discurso racional, esto es, que (a) incorporen todas las premisas obligatorias para la adopción de la decisión - las diversas fuentes formales de derecho -, otorgándose prevalencia a aquellas de superior jerarquía, como la Constitución; (b) cumplan con reglas mínimas de argumentación, que eviten las falacias y contradicciones; (c) sean consistentes con las demás decisiones adoptadas por el sistema judicial, de modo que cumplan con el de procedibilidad antes anotado”. (p.3-4)

En análisis a la cita, para lograr una solución respecto de la problemática planteada, se necesita partir de un punto principal: Obtener una idea de carácter ordenador y/o unificador con el objetivo que, en Primera, Segunda y si fuera el caso en la Instancia excepcional de Casación, se exija que las decisiones sean racionales y justas, estando desarrolladas en el marco de la objetividad judicial.

En consecuencia, con la propuesta de la modificación del Artículo 189° del Decreto Supremo N° 133-2013-EF, se generará Objetividad en el Pronunciamiento de los Superintendentes e Intendentes de la SUNAT y/o representantes del Ministerio Público en la Ciudad de Chiclayo, en cuanto se establezca el nuevo Sistema de Regularización Tributaria.

2. Defraudación Tributaria en la Legislación Penal Especial: Estado Actual y factores influyentes.

2.1. Delito Tributario.

Es toda violación dolosa de normas legales impositivas sancionada con penas privativas de la libertad como pena principal y en algunos casos la multa y comiso como penas accesorias; siendo posible recalcar lo siguiente: Supone la realización de un comportamiento grave que infringe normas tributarias. (Samhan, 2012, p.17)

Es así, que con el delito tributario, se daña tanto la recaudación tributaria como la función del tributo de manera inmediata; con ello, la relevancia penal surge en el

ámbito de las normas tributarias destinadas a la determinación de la Obligación Tributaria de pago o a la obtención de derechos o beneficios fiscales. (Samhan, 2012, p.17).

Aunado a ello, debe advertirse que el delito tributario es de persecución pública, por ende está a cargo del Ministerio Público, aunque con la necesaria intervención del Órgano Administrador del Tributo.

Ahora bien, el delito tributario también posee elementos constitutivos, los cuales son la acción u omisión., con ello, se les otorga a los distintos tipos y figuras penales necesariamente un verbo, que denota la acción típica a efectos de que se configure el delito, tal como la ley lo describe y delimita. (**Fuente:** Elaboración Propia).

Siendo apropiado señalar las diferencias que existen entre los Delitos e Infracciones Tributarias, motivo por el cual, se elaboró el siguiente cuadro comparativo:

<i>PRINCIPALES DIFERENCIAS:</i>	<u>INFRACCIONES TRIBUTARIAS</u>	<u>DELITOS TRIBUTARIOS</u>
<i>Por su regulación normativa:</i>	Regulado por el Decreto Supremo N°133-2013- EF que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario.	Regulado por el Decreto Legislativo N° 813: Ley Penal Tributaria.
<i>Por su determinación:</i>	Se realiza de forma objetiva, no se requiere intencionalidad.	Se realiza de forma subjetiva, es decir requiere intencionalidad (Dolo).

Por su vinculación: Ligado al incumplimiento de obligaciones formales. Se relaciona al incumplimiento de obligaciones sustanciales.

Por la Calidad que recibe el sujeto: Recibe la calidad de Infractor. Recibe la calidad de Autor y/o partícipe.

Por la autoridad especializada para sancionar: Sancionado por la Administración Tributaria. Sancionado por la Justicia penal.

Por la forma de culminar el proceso: Culmina con la emisión de un acto administrativo, que tiene carácter de “cosa resuelta” o “cosa decidida” impugnabile en la vía administrativa y judicial. Culmina con una sentencia judicial - absolutoria o condenatoria - la cual es impugnabile en la vía jurisdiccional.

Por las sanciones: Multa, comiso, cierre, suspensión de licencias e internamiento temporal de vehículos. Penas privativas de la libertad como pena principal y en determinados casos: multa y comiso, como penas accesorias.

(Fuente: Elaboración Propia)

Finalmente, García (2007) en su obra Jurídica denominada “Derecho Penal Económico-Parte Especial señala que:

La creación de los Delitos Tributarios, responde a la necesidad del Estado de asegurar el pago de los tributos establecidos por el Estado, convirtiéndose así

el Derecho Penal como instrumento asegurador de la eficacia de la actividad financiera. (p.267)

2.2. El Delito de Defraudación Tributaria.

2.2.1. Generalidades.

Mediante el Decreto Legislativo N° 813 del año 1996 se aprobó la Ley Penal Tributaria (y sus modificatorias por el Decreto Legislativo N° 1114 del año 2012), ello al amparo de la delegación que el Poder Legislativo otorgó al Poder Ejecutivo mediante la Ley N° 26557. Esta Ley tuvo como finalidad regular la figura de los delitos tributarios en una Ley penal especial y no tanto en un cuerpo normativo como es el Código Tributario. (Alva, 2012, p.1)

Debe señalarse que respecto al delito de Defraudación Tributaria en la legislación peruana, el artículo 189 del Decreto Supremo N° 133-2013-EF que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario, contiene la Institución Jurídica Penal denominada “Exclusión de Pena”, señalando que no procederá 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 (SUNAT) cuando se regularice la situación tributaria en relación con las deudas originadas por la realización de alguna de las conductas constitutivas de delito tributario contenidas en la Ley Penal Tributaria (Decreto Legislativo N° 813) hasta antes de que el Ministerio Público disponga el inicio de la Investigación correspondiente (Investigación Preliminar) o, a falta de ésta, el Órgano Administrador del Tributo inicie cualquier procedimiento de fiscalización relacionado con el Tributo y periodo defraudado.

2.2.2. Definición del Delito de Defraudación Tributaria.

Medrano (2016) en su publicación denominada “En torno a la defraudación tributaria” manifiesta lo siguiente:

Comete delito de defraudación tributaria, “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 (...)”. (p.1)

Quiroz (2018) establece que la defraudación tributaria es una de las modalidades de los Delitos Tributarios, cometidas en agravio del fisco quien percibirá menos de lo que la ley establece que le corresponde, en consecuencia, aquel acto mermará el capital del Estado impidiendo que este cumpla eficientemente con los servicios públicos (p.42)

Resultando con ello, ser doblemente perjudicada la sociedad ya que tendrá servicios públicos deficientes y la baja percepción tributaria obligara a la elevación del porcentaje de los Tributos a pagar. (Calderón, 2012, p.598).

Por su parte, Villegas (2001) en su obra jurídica titulada “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario” sostiene que una de las causas por las cuales se produce la defraudación tributaria es la evasión, entendida esta como:

Toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales.

Pues la defraudación fiscal requiere, subjetivamente, la intención deliberada de dañar al fisco, y objetivamente, la realización de determinados actos o maniobras tendentes a sustraer, en todo o en parte, a la obligación de pagar tributos. Esas maniobras están intencionalmente destinadas a inducir en error a la autoridad para que la falta total o parcial de pago aparezca como legítima, y de allí la mayor gravedad de esta infracción, que se traduce en la mayor severidad de las sanciones. (p.382 y 389)

Finalmente, Bramont & García (1997) señalan en su “Manual de Derecho Penal-Parte Especial” que en esencia el delito de defraudación tributaria consiste en la realización de uno o varios actos que tengan por fin dejar de pagar en todo o parte los tributos que se establecen en las leyes, perjudicando el sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público. (p.415)

2.2.3. Regulación de la Defraudación Tributaria en la Legislación Penal Especial del Perú.

La Ley Penal Tributaria aprobada mediante Decreto Legislativo N° 813 (con sus respectivas modificatorias del Decreto Legislativo N° 1114) en su artículo 1° señala:

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

Lo que conlleva a señalar que el legislador a través de la Ley Penal Tributaria ha querido regular la figura de los delitos tributarios en una ley especial y no en un cuerpo normativo como es el Código Penal (aprobado por Decreto Legislativo N° 635). (Quiroz, 2018, p.42)

En esta línea de ideas, debe observarse que la pena mínima es de cinco años y la máxima de ocho años de prisión, teniendo carácter de pena efectiva debido a que supera los cuatro años de pena privativa de libertad. Así también, únicamente puede ser autor quien omite pagar el tributo que le exige la ley; es decir, debe tratarse del contribuyente o del responsable. *El primero* es aquel que realiza el hecho generador de la obligación. *Responsable* es quien sin tener la condición de contribuyente debe satisfacer la obligación atribuida a este. En el caso de las personas jurídicas es responsable el representante legal.

Nótese, que la simple falta de pago de un impuesto no es penalmente sancionable, lo que concuerda con la garantía que otorga la Constitución: “No hay

prisión por deudas”. La pena privativa de la libertad resulta aplicable por incumplir dolosamente el deber legal, utilizando un medio fraudulento. (Medrano, 2016, p.1)

Finalmente, Alva (2012) en su publicación titulada “¿Cuándo se configura el delito de Defraudación tributaria? establece que:

El delito de Defraudación Tributaria se encuentra regulado en el Título I de la Ley Penal Tributaria, específicamente en el artículo 1° de la referida norma y es considerado, *en términos del Derecho Penal como el tipo base*, ya que reúne elementos de descripción de la conducta que se pretende sancionar.

Debiendo advertirse que el precepto normativo del artículo 1° de la Ley en mención, hace referencia a dos tipos de sanciones, *una relacionada con la pena privativa de la libertad* que estaría representada con el confinamiento de una persona en la cárcel; *y la otra sanción que sería de tipo pecuniaria*, como son los llamados días-multa. (p.4)

2.2.4. Bien Jurídico Protegido en la Defraudación Tributaria.

Se considera que el bien jurídico protegido en los Delitos Tributarios, es la *expectativa de que el Estado llegue a recibir los ingresos que se generan por los diferentes tributos internos*. Es decir, protege el “Proceso de Ingresos y Egresos a cargo del Estado”. (Quiroz, 2018, p.45)

2.2.5. Obligación de Carácter Pecuniario en el Delito de Defraudación Tributaria.

Nótese que existen determinados delitos que dentro de sus presupuestos objetivos tiene como condición necesaria una Obligación de carácter pecuniario, es decir, obligaciones que son traducibles en determinadas sumas de dinero que a su vez dañan al bien jurídico protegido. Es así que en aquel catálogo de delitos, se ubica el delito de defraudación tributaria (contemplado en la Ley Penal Tributaria) *en el que dentro de sus presupuestos objetivos también se asume una “obligación de sumas de dinero”*, específicamente, la obligación de pagar tributos al Estado, y que objetivamente, su incorporación en el Derecho Penal está dada porque han fracasado en las vías de cobro administrativo por parte de la Administración Tributaria (SUNAT)

durante un proceso de cobro activo como elemento preceptivo de la infracción tributaria. (Quiroz, 2018, p.46)

2.2.6. Modalidades del Delito de Defraudación Tributaria.

Las modalidades del delito de defraudación tributaria se encuentran contempladas en el artículo 2° inciso a. y b. de la Ley Penal Tributaria (Decreto Legislativo N° 813).

Modalidad estipulada en el inciso a. del Artículo 2° de la Ley Penal Tributaria:

Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar.

Ante ello, Paredes (2007) en su publicación intitulada “Los Delitos tributarios en el Perú: Aspectos sustantivos y procesales” sostiene que la primera modalidad prevé dos posibilidades: La ocultación de bienes, ingresos o rentas (activos) del contribuyente y la declaración de deudas inexistentes (pasivos), todo con la finalidad de disminuir la capacidad impositiva del contribuyente y como consecuencia reducir o anular el monto del impuesto a pagar. (p.61)

Modalidad estipulada en el inciso b. del Artículo 2° de la Ley Penal Tributaria:

No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes.

Este delito se configura cuando recaudado el impuesto mediante la retención o percepción, el agente no cumple con entregarlo al Estado, por tanto, el único requisito es el primer caso: retención, es que el dinero retenido haya sido efectivamente descontado, y, en el segundo, que se haya recibido. (Paredes, 2007, p.65)

2.2.7. Tipo Agravado de la Defraudación Tributaria.

Las agravantes son circunstancias que aumente la sanción de un delito con referencia al tipo base. Aquí normalmente estarían involucrados conceptos como alevosía, premeditación, ventaja, entre otros supuestos. (Alva, 2012, p.5)

Así el tipo agravado de la Defraudación tributaria se encuentra regulado en el artículo 4° de la Ley Penal Tributaria (Decreto Legislativo N° 813); donde la *pena privativa de libertad es no menor de ocho ni mayor de doce años y con setecientos treinta a mil cuatrocientos sesenta días-multa*, cuando:

- a. 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.
- b. Se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos.

2.2.8. Ejercicio de la Acción Penal en los delitos de Defraudación Tributaria.

La acción penal es aquella que se origina a partir de un delito y que supone la imposición de un castigo al responsable de acuerdo a lo establecido por ley, de esta manera, la acción penal es el punto de partida del proceso judicial. Por tanto, supone un ejercicio de poder por parte del Estado y un derecho a la tutela para los ciudadanos que sufren las consecuencias de un delito cometido en contra de su persona. (Quiroz, 2018, p.47-48)

En este orden de ideas, (Quiroz, 2018) señala que la acción penal puede ser pública, en el caso que sea el Estado quien la ejerza. Particularmente en el Perú la ejerce el Ministerio Público, sobre todo en aquellos casos en los cuales el delito cometido afecta en cierto modo el orden público en la sociedad. Dentro de este grupo encontramos a los delitos tributarios. Por el contrario, la acción penal es privada, cuando el delito cometido no sea de tal gravedad que afecta el orden público en la sociedad, sino que afecta la esfera privada del agraviado o sus parientes, como es el caso de los Delitos contra el Honor. Ante ello, no correspondería que el Estado persiga de oficio al infractor. En consecuencia, el ejercicio de la acción penal constituye una

facultad que detenta el Estado, representado por el Ministerio Público, para poder perseguir a las personas responsables de la comisión de delitos. (p.48-49)

Ello se contrasta con el Artículo 11° de la Ley Orgánica del Ministerio Público aprobada por Decreto Legislativo N° 052 al señalar textualmente lo siguiente:

El Ministerio Público es el titular de la acción penal pública, la que ejerce de oficio, a instancia de la parte agraviada o por acción popular, si se trata de delito de comisión inmediata o de aquéllos contra los cuales la ley la concede expresamente.

Ahora bien, en lo concerniente al ejercicio de la Acción penal en los delitos tributarios específicamente en el Delito de Defraudación tributaria, se establece que el ente administrador del tributo y sujeto de recaudación Estatal SUNAT posee todas las prerrogativas para denunciar la acción penal, restándole así al Ministerio Público la capacidad para ejercer la denuncia ante el juez en los casos en que la SUNAT decida lo contrario, evidenciándose una reducción a la titularidad de la acción penal al Ministerio Público, facultad reconocida en la Constitución Política y su respectiva Ley Orgánica (Quiroz, 2018, p.62-63)

Ante ello, en el Título II de la Ley Penal Tributaria se regula la figura de la Acción Penal, específicamente el texto del artículo 7° establece que en los casos de delito tributario, el Ministerio Público dispondrá la formalización de la Investigación Preparatoria previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo. Las Diligencias Preliminares y, cuando lo considere necesario el Juez o el Fiscal en su caso, los demás actos de la Instrucción o Investigación Preparatoria, deben contar con la participación especializada del Órgano Administrador del Tributo.

Asimismo, debe observarse que respecto a la Investigación y Promoción de la Acción penal, el artículo 8° de la Ley Penal Tributaria (Decreto Legislativo N° 813) establece las siguientes reglas a observar:

1. El Órgano Administrador del Tributo cuando, en el curso de sus actuaciones administrativas, *considere que existen indicios de la comisión de un delito tributario, inmediatamente lo comunicará al Ministerio Público, sin perjuicio de continuar con el procedimiento que corresponda.*

2. *El Fiscal, recibida la comunicación, en coordinación con el Órgano Administrador del Tributo, dispondrá lo conveniente.* En todo caso, podrá ordenar la ejecución de determinadas diligencias a la Administración o realizarlas por sí mismo. En cualquier momento, podrá ordenar al Órgano Administrador del Tributo le remita las actuaciones en el estado en que se encuentran y realizar por sí mismo o por la Policía las demás investigaciones a que hubiere lugar.

2.2.9. Omisión Impropia y Propia en el Delito de Defraudación Tributaria.

Reátegui (s.f) (citado en Quiroz, 2018) señala nos encontramos ante una *omisión impropia* cuando no realizamos la conducta que hubiese permitido evitar el resultado producido. Es así que su tipicidad es inversa al de delito de comisión, ya que en el de comisión debe subsumirse la conducta realizada en la descrita por el tipo; mientras que en el delito de omisión, la tipicidad se comprueba al demostrar que la conducta que estamos realizando no se va a subsumir en la descripción de la acción ordenada. (p.53)

Entonces, los *delitos impropios de omisión* son todas aquellas infracciones que no están tipificadas ante el deber de impedir un resultado de un delito de comisión y requerirán los mismos elementos del delito propio de omisión como: que se produzca el resultado de un delito de comisión y por otro lado que su tipicidad dependa de la posición del garante en cada caso en concreto. (Quiroz, 2018, p.53)

En tal sentido, Quiroz (2018) manifiesta que la organización técnica y jurídica de los delitos de defraudación tributaria encuentra su fundamento en un acto de omisión basado en aquel incumplimiento por parte del contribuyente, de la obligación que tiene de contribuir con el sostenimiento de los gastos del Estado. Así pues en la defraudación tributaria se podrá evidenciar, cuando se configura como un “ocultamiento” o cuando es un “no entregar”, de aquellas retenciones o percepciones ante el acreedor tributario. En los dos casos se señalan modos típicos emisivos para lesionar el bien jurídico. (p.53-54)

Finalmente, Reátegui (2009) es su obra denominada “Estudios del Derecho Penal-Parte Especial” sostiene que:

En la omisión propia se exige la presencia del dolo, además tenemos que conocer la situación típica, las situaciones de intervención y a sustraerse voluntariamente a pesar de ese conocimiento a la obligación de actuar. Pero además se señala que existe también diferencia entre el dolo que se requiere para la omisión y el dolo requerido para la comisión, el cual deberá requerir además, un conocimiento de la situación generadora del deber y de aquellas circunstancias que fundamentan la posibilidad de la realización de la acción. (p.723)

2.2.10. Consideración relacionada al Proceso sobre el Delito de Defraudación Tributaria.

El delito de defraudación tributaria es de infracción del deber institucional, donde la institución que se afecta es el sistema de administración tributaria. El deber institucional no atañe por igual a todas las personas por cuanto no es un deber general, sino un deber especial que vincula únicamente a un determinado sujeto en virtud del estatus especial reconocido por el sistema tributario. (Quiroz, 2018, p.57-58)

2.2.11. Caución en la Defraudación Tributaria.

Alva (2017) en su publicación denominada “La caución dentro de la Ley Penal Tributaria” señala lo siguiente:

La caución constituye una especie de garantía otorgada por una persona que es investigada por la presunta comisión de un delito y sobre la cual tiene un mandato de comparecencia dictado por el juez o la sala penal a cargo del proceso judicial llevado a cabo.

Esta garantía es otorgada a exigencia del juez o la sala penal, quienes determinan su monto de acuerdo a ciertos parámetros fijados por norma y que deben ser evaluados por dicha autoridad.

La finalidad es el otorgamiento de una especie de garantía que pueda asegurar que la comparecencia de la persona que es investigada, acuda a todas las diligencias y citaciones que son necesarias para esclarecer si tiene o no

culpabilidad en la comisión de los hechos que son materia de investigación y que son punibles. (p.2)

Asimismo debe tenerse en cuenta que la Caución se encuentra regulada en el Artículo 289° del Código Procesal Penal del año 2004, en el cual se concibe que existen dos tipos de Caución: Personal y Real (ambas reguladas en los numerales 2 y 3 del artículo y cuerpo normativo antes citado).

Ahora bien; la *Caución Personal* estará ligada necesariamente al otorgamiento de una cantidad de dinero, que a criterio del juez y dentro de los parámetros establecidos en la normatividad procesal penal corresponda asignarle. La entrega de la caución determina en cierto modo el aseguramiento de la libertad del procesado mientras dure el proceso de investigación. Mientras que la *Caución Real* implica la entrega de algún bien o título valor que asegure el cumplimiento de la presencia de inculpado mientras dure todo el proceso de investigación. (Alva, 2017, p.3)

Precítese que en el Título III de la Ley Penal tributaria (Decreto Legislativo N° 813), se encuentra contemplada la figura de la Caución aplicable al delito de Defraudación Tributaria. Específicamente se encuentra regulada desde el Artículo 10° al 16° de la Ley antes citada.

En aquella línea de pensamientos, debe quedar establecido que la caución también opera cuando el Juez o la Sala Penal concede la libertad Provisional al autor del Delito de Defraudación Tributaria, tal como se puede observar en el Artículo 11° de la Ley Penal Tributaria.

Nótese que en los casos que exista mandato de comparecencia o libertad provisional, el monto mínimo de caución se fija en función a lo que estime el Órgano Administrador del Tributo a la fecha de interposición de la denuncia o a la fecha de solicitud de la libertad provisional respectivamente. Si existieren recursos administrativos interpuestos por el contribuyente contra la determinación de la deuda tributaria estimada por el Órgano Administrador del Tributo, ello no impedirá la aplicación de lo dispuesto en el Decreto Legislativo N° 813. (**Base Legal:** Artículo 12° de la Ley Penal Tributaria).

No obstante, si ya se cumplió con el pago de la deuda tributaria actualizada, el Juez o la Sala Penal, fijara el monto de la caución de acuerdo a la responsabilidad y gravedad del hecho punible cometido, así como a las circunstancias de tiempo, lugar, modo y ocasión; tal como lo dispone el Artículo 13° del Decreto Legislativo N° 813 que aprueba la Ley Penal Tributaria.

Adviértase que en el caso que se impute al autor la comisión de varios delitos de Defraudación tributaria, la caución se fijara en base al total de la deuda tributaria que corresponda. (**Base Legal:** Artículo 14° de la Ley Penal Tributaria).

Finalmente, si son varios los imputados que intervienen en la comisión del hecho punible, el Juez o la Sala Penal impondrá al partícipe, un monto no menor al diez por ciento de la caución que corresponde al autor. No obstante si son varios imputados, los autores responderán solidariamente entre sí por el monto de la caución determinada según corresponda, igual tratamiento recibirán los partícipes; tal como se colige de los Artículo 15° y 16° del Decreto Legislativo N° 813 que apruébala Ley Penal Tributaria.

2.2.12. Consecuencias Accesorias en el Delito de Defraudación Tributaria.

Téngase presente que con la dación del Código Penal de 1991, *se incorporó las denominadas consecuencias accesorias, como supuestos de consecuencias jurídicas derivadas del delito aplicables a personas jurídicas, pero sin incluirlas en el catálogo de penas previstas en dicho cuerpo normativo, lo que implica que nuestro ordenamiento penal mantuvo un sistema de responsabilidad punitiva, a nivel de pena, de exclusiva aplicación a las personas naturales.* (Iberico, 2016, p.53)

En tal sentido, la Ley Penal Tributaria (Decreto Legislativo N° 813) en el Título IV que comprende solo el Artículo 17°, regula las denominadas Consecuencias Accesorias aplicable en la comisión del delito de Defraudación Tributaria. Teniendo en cuenta lo siguiente:

Si en la ejecución del delito tributario se hubiese *utilizado la organización de una persona jurídica o negocio unipersonal*, con conocimiento de sus titulares, el Juez podrá aplicar, conjunta o alternativamente según la gravedad de los hechos:

a) Cierre temporal o clausura definitiva del establecimiento, oficina o local en donde desarrolle sus acciones. El cierre temporal no será menor de dos ni mayor de cinco años.

A modo de comentario, Iberico (2016) señala que con esta medida se afecta la operatividad de la persona jurídica al dificultar sus actividades por la intervención en los lugares físicos donde las realiza. Es de precisar que no es una medida que afecte a la persona jurídica como ente jurídico. Asimismo, esta medida no necesariamente se aplica a todos los locales donde la persona jurídica realiza sus actividades, ya que puede incidir sólo respecto de uno o de algunos, donde se realizó la conducta ilícita. (p.57)

Por su parte, el Acuerdo Plenario N° 7-2009/CJ-116, teniendo como asunto: Persona jurídica y consecuencias accesorias, citando al Maestro Castillo Alva José Luis; sostiene que aquella sanción afecta el funcionamiento de los ambientes físicos e inmuebles en los cuales la persona jurídica realiza sus actividades organizacionales y operativas. Cuando la clausura sea temporal no puede durar más de cinco años. Es importante precisar que para que proceda esta medida el local o establecimiento tiene que haber servido para la comisión, favorecimiento, facilitación o encubrimiento del delito. (p.5-6)

b) Cancelación de licencias, derechos y otras autorizaciones administrativas.

c) Disolución de la Persona Jurídica.

Iberico (2016) manifiesta que esta medida incide directamente sobre la entidad jurídica del ente colectivo, adoptando un mecanismo sumamente gravoso, ya que pone fin a la existencia de la misma, y ello debe ocurrir cuando el Juez haya llegado a determinar que la finalidad fáctica de la persona jurídica es de contenido criminal, por ende su existencia per se es de suma peligrosidad. (p.57-58)

En tal sentido, el Acuerdo Plenario N° 7-2009/CJ-116, teniendo como asunto: Persona jurídica y consecuencias accesorias, citando a los Maestros en Derecho Penal: Hurtado Pozo José y Zúñiga Rodríguez Laura; enfatiza que

este tipo de sanción es la más grave que se podría imponer a un ente colectivo. Por tanto, la disolución debe quedar reservada, entre otros casos, para aquellos donde la propia constitución, existencia y operatividad de la persona jurídica, la conectan siempre con hechos punibles, situación que generalmente ocurre con las denominadas personas jurídicas de fachada o de papel, pues, empíricamente se ha detectado no un defecto de organización sino un evidente defecto de origen de la organización. Pero, también, cabe disponer la disolución de la persona jurídica, en supuestos donde se identifique una alta probabilidad de que aquella vuelva a involucrarse en delitos o peligrosidad objetiva de la persona moral. (p.6)

d) *Suspensión para contratar con el Estado, por un plazo no mayor de cinco años. (**Base Legal**: Artículo 17 de la Ley Penal Tributaria)*

1.4. Formulación del Problema

¿Cómo prevenir la defraudación tributaria?

1.5. Justificación e importancia del estudio

Se justifica la importancia de abordar este Tema de Investigación, debido a que con ello se busca realizar un análisis de la aplicación institucionalizada de la Regularización Tributaria como mecanismo jurídico de Exclusión de Pena en la comisión de Delitos Tributarios y de la propuesta de modificatoria del Artículo 189 del Decreto Supremo N° 133-2013-EF para prevenir la Defraudación Tributaria; debiendo precisar que con la creación de dicha Institución Jurídica Tributaria, se disminuye la represión penal en la comisión de Ilícitos tributarios, *con la finalidad de contribuir con el objetivo estatal de conseguir que los Tributos dejados de pagar, efectivamente se recauden, teniendo como fundamento dogmático, la reparación del daño, en mérito a una Política Tributaria eficiente de acorde al Estado Constitucional, Social y Democrático de Derecho. No obstante, cabe advertir que debe establecerse un límite en cuanto al uso de la Regularización Tributaria por parte del mismo contribuyente que haya reiterado la conducta evasiva frente a su obligación tributaria, ello con la finalidad de que el Derecho Penal mantenga su vigencia punitiva frente a conductas que vulneren Bienes Jurídicos penalmente protegidos*

recurriendo a la imposición de una pena, para así, volver a concienciar a la sociedad que delinquir es un hecho reprobable y por ende, merecedor de ser castigado.

En este sentido, los distintos Gobiernos en el Perú, han dirigido mayor parte de su accionar a incrementar la recaudación, mutando delitos dolosos consumados y hasta en proceso de investigación penal, en simples deudas tributarias, generando versiones contradictorias de cómo estudiar y aplicar la “Regularización de la situación tributaria” en sede penal y/o administrativa, produciendo un efecto inverso al pretendido por el legislador, creando incentivos para la realización de estrategias económicas, que comprendan la ejecución de conductas ilícitas de “ahorro” con el riesgo asumido por parte del contribuyente de que, ante la posibilidad de ser descubierto, pueda convertir en deuda su delito.

Por estos motivos, la Investigación in comento, tendrá una trascendencia social, pues los resultados del presente estudio, contribuirán académicamente a los Profesionales y Estudiantes de múltiples disciplinas, tales como: Derecho y Ciencia Política, Contabilidad, Economía y Finanzas, y, Administración de Empresas; máxime, si con ello, se pretende notar la importancia de la Regularización Tributaria en el ámbito nacional e internacional, observando los estándares establecidos en cada normativa correspondiente, en aras de no transgredir los Principios Tributarios y/o Penales, y, las Políticas fiscales, ello con la finalidad de fomentar la realización de investigaciones posteriores respecto al tema en mención, resultando necesario advertir que cuando los Estados tienen estructuras tributarias inadecuadas, la evasión de impuestos cuesta millones de dólares en ingresos tributarios perdidos a los países donde se producen tales circunstancias ilícitas.

1.6. Hipótesis

La implementación de la modificatoria del artículo 189 del Decreto Supremo N° 133-2013-EF prevendría la defraudación tributaria.

1.7. Objetivos

1.7.1. Objetivo General

Proponer la modificatoria del artículo 189 del Decreto Supremo N° 133-2013-EF para prevenir la defraudación tributaria.

1.7.2. Objetivos Específicos

- a.** Diagnosticar el estado actual de la defraudación tributaria en la legislación penal especial.
- b.** Identificar los factores influyentes de la defraudación tributaria en la legislación penal especial.
- c.** Establecer los posibles resultados que generará la implantación de la modificatoria del artículo 189 del Decreto Supremo N° 133-2013-EF en la defraudación tributaria.

II MATERIAL Y MÉTODO.

2.1 Tipo y Diseño de Investigación.

De acuerdo a Hernández (2018), la investigación posee tres (3) enfoques, donde el más objetivo y completo es el mixto, pues implementa metodología cuantitativa como cualitativa. (p.287)

Asimismo, la investigación descriptiva-aplicada, es aquella que se interesa en la descripción, análisis y aplicar una propuesta a un problema identificado en la realidad (Bernal, 2010, p.187).

Por lo expuesto, la presente investigación es de enfoque mixto, debido al uso de la estadística al procesar el cuestionario, lo que pertenece al enfoque cuantitativo. Y cualitativa al emplear el análisis de documentos y guía de observación.

La investigación es de tipo descriptivo, porque se identifica los factores influyentes de la defraudación tributaria en la legislación penal especial, y aplicada, porque se propone la modificatoria del artículo 189 del Decreto Supremo N° 133-2013-EF para prevenir la defraudación tributaria en la legislación penal especial.

2.2 Escenario de Estudio.

Será en el marco de la Legislación Peruana, específicamente en la ciudad de Chiclayo con el fin de lograr la modificación del Artículo 189° del Decreto Supremo N° 133-2013-EF que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario.

2.3 Caracterización de Sujetos.

2.3.1 Población.

Son los Abogados Especialistas en Derecho Tributario y el Personal Administrativo de la Intendencia Regional de la SUNAT-Lambayeque en la ciudad de Chiclayo.

Abogados Especialistas en la Ciudad de Chiclayo.	Total.
---	---------------

Derecho Penal.	3297
Derecho Civil.	2474
Derecho Laboral.	824
Derecho Administrativo.	412
Derecho Comercial.	247
Derecho Constitucional.	247
Derecho Ambiental.	165
Derecho Notarial.	412
Derecho Tributario.	165
	8243

2.3.2 Muestra.

Serán los Abogados Especialistas en Derecho Tributario y el Personal Administrativo de la Intendencia Regional de la SUNAT-Lambayeque, ambos ubicados en la Ciudad de Chiclayo. Para una muestra más precisa y en efecto una encuesta confiable, se determina la siguiente formula.

Valores
Z= 1.96.
P= 0.15.
Q= 0.85.
E= 0.05.

N= 265.

Datos
Abogados Especialistas en Derecho Tributario de la Ciudad de Chiclayo = 165.
Personal Administrativo de la Intendencia Regional Sunat-Lambayeque en la Ciudad de Chiclayo= 100.

$$n = \frac{Z^2 P Q N}{E^2 (N - 1) + Z^2 P Q} = \frac{(1,96)^2 \times 0,15 \times 0,85 \times 265}{(0,05)^2 (265 - 1) + (1,96)^2 \times 0,15 \times 0,85}$$

$$n = \frac{129.79806}{1.149804}$$

Datos	hi yi	N
165	62,26 %	70,35
100	37,8 %	42,714
Total= 265	Total= 100 %	Total= 113.

$$n = 112,8871182$$

$$n = 112,9$$

$$n = 113.$$

2.3.3 Unidad de Estudio.

Encargados de aplicar la Regularización Tributaria, los Superintendentes e Intendentes de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT).

Variables	Definición Conceptual	Dimensiones	Indicadores	Recolección de datos
<p>Variable Independiente:</p> <p><u>La Modificatoria del Artículo 189 del Decreto Supremo N° 133-2013-EF.</u></p>	<p>El Artículo 189 del Decreto Supremo N° 133-2013-EF contempla la Regularización Tributaria entendida como el Pago de la Totalidad de la Deuda Tributaria (Incluye el Tributo, intereses y Multas Impuestas) o, en su caso, la devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio indebidamente obtenido. A nivel penal, la regularización tributaria produce el efecto de impedir la persecución penal por los delitos tributarios cometidos para dejar de pagar la deuda tributaria. (García, 2015, p.41)</p>	Regularización Tributaria.	<p>Decreto Supremo N° 133-2013-EF que aprueba el Texto único Ordenado del Código Tributario.</p> <p>Acuerdo Plenario N° 02-2009/CJ-116.</p> <p>Naturaleza Jurídico – Penal.</p> <p>Ámbito de Aplicación.</p> <p>Requisitos y Efectos.</p> <p>Exclusión de Pena.</p>	Encuesta.
		Recaudación de Tributos.	<p>Política Tributaria.</p> <p>Fuentes del Derecho Tributario.</p> <p>Principios del Derecho Tributario.</p> <p>Potestad y Facultades de la Administración Tributaria.</p> <p>Procedimiento de Fiscalización Tributaria.</p>	

		Impacto.	Confianza Justicia Objetividad	
Variable Dependiente: <u>La Defraudación Tributaria.</u>	La defraudación tributaria es una de las modalidades de los Delitos Tributarios, infracciones cometidas en agravio del fisco quien percibirá menos de lo que la ley establece que le corresponde, en consecuencia, aquel acto mermará el capital del Estado impidiendo que este cumpla eficientemente con los servicios públicos. (Quiroz, 2018, p.42). Asimismo, comete delito de defraudación tributaria, “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 (...)”. (Medrano, 2016, p.1)	Delito de Defraudación Tributaria.	Decreto Legislativo N° 813 que aprueba la Ley Penal Tributaria (Ley Penal Especial). Bien Jurídico protegido. Ejercicio de la Acción Penal. Caución. Consecuencias Accesorias.	Encuesta.

2.4 Técnicas e instrumentos de recolección de datos, validez y confiabilidad

El uso de Técnicas e instrumentos necesitan acreditarse, con la Finalidad de que la Investigación de Tesis desarrollada conste de Objetividad y Veracidad.

2.4.1 Técnica.

2.4.1.1 Análisis de Contenido.

Dicha Técnica tiene como finalidad analizar y sintetizar sentencias en la vía jurisdiccional y doctrina tanto nacional como internacional; así también, otros medios documentales que conlleven a complementar y resolver la presente investigación.

2.4.1.2 Encuestas.

Se elaboran encuestas, con el objetivo de recolectar conocimientos en relación al problema planteado, los cuales serán analizados, con el fin de servir como un medidor a la viabilidad de las soluciones reales y objetivas que se establecen en la investigación in comento.

2.4.2 Instrumentos.

2.4.2.1 Ficha.

Aquel Instrumento servirá para organizar la información documental usada en la actual Investigación de Tesis de los trabajos de cualquier tipo. Asimismo, es utilizada para recopilar, resumir o anotar los contenidos de las fuentes o datos utilizados en la investigación.

2.4.2.2 Cuestionario.

La presente investigación utilizó el cuestionario con una estructura Likert de 30 preguntas, las cuales fueron aplicadas a la muestra explicada anteriormente.

2.5 Procedimiento de análisis de datos

Es un eje primordial y fundamental, pues una herramienta como Microsoft Excel coadyuva a obtener de manera flexible los análisis que se establecen dentro de los instrumentos, recopilando fácilmente los datos e incorporando los gráficos correspondientes con descripción estadística, estableciendo los datos necesarios para confirmar el estudio efectuado.

2.6 Criterios éticos.

Dignidad Humana o Respeto a las personas

El respeto se enmarca desde dos perspectivas importantes; por un lado, el reconocimiento de lo eficaz, entendido como el respeto que debe empezar desde uno mismo en calidad de investigadores por el trabajo realizado ante la existencia de participación en el aprendizaje, y por otro lado, el respeto a quien va dirigido este contenido, pues tomarán en cuenta la veracidad de la información.

Por ello, no se transgredirá datos respecto a la veracidad de los contenidos, respetando a los autores de la información y cumpliendo los estándares establecidos.

Beneficencia

Es el ámbito consistente en lo realizado para un determinado bien, con equilibrio y un eje de positivismo ante el trabajo de investigación. Respecto a ello, existen simultáneas preguntas, tales como: ¿Cómo?, ¿Por qué lo realizamos?, ¿Para qué? y ¿Para quienes?, y ello dependerá de cómo se contribuye con la información adecuada que brindará una satisfacción, ya que se obtendrá respuestas idóneas con el respectivo interrogatorio.

Justicia

Para un determinado suceso debe tenerse en cuenta los parámetros legales que establecen las autoridades, sosteniendo que de ninguna manera se aceptara replicas sin previa mención al autor, dada la importancia de recalcar las citas correspondientes, tal como lo establecen.

Consentimiento informado

La investigación es un proceso que respeta las etapas y pensamiento de los participantes, para ello se informa del objeto y objetivo que se realiza en el estudio.

Valor social

La investigación posee valor social dado su aplicación a un problema práctico, como lo es la regularización tributaria, afectando el desarrollo o crecimiento de la economía familiar.

2.7 Criterios de rigor científico

Basado en actos de rigor científico y cuantitativos, (Cook Y Campbell, S/F, citado por Arias, M. Y Giraldo, C. 2011) afirman que dichos actos presentan amenazas de validez, motivo por el cual, presentan recomendaciones para aumentar la búsqueda y ostentar conocimientos amplios conforme los errores. (p. 2). Las características que presenta dicho acto de investigación están sujetas conforme los criterios de validez y confiabilidad. Asimismo, dada la importancia de la información y la relevancia de la Investigación, se busca que los datos tengan un alto grado de confiabilidad de 95% ($Z=1.96$) y el nivel de error que se considera en un valor típico de 5% ($E=0.05$), sumado a ello que las fuentes de información secundarias están respaldadas con lo indicado en las referencias bibliográficas.

Fiabilidad

Los actos fiabilidad buscan alcanzar los conocimientos de acorde a la certeza del mismo, de la misma forma (Arias, M. Y Giraldo, C. 2011) expresan que para referirnos a este criterio, dicho acto debe basarse en actos de validez de criterio o predictiva (p.2).

Dicho acto es aquel estudio singular, que sostiene una relación entre el sujeto y el objeto, debido a que dicho acto teórico aporta su origen, marco y fin; en consecuencia, la fiabilidad resulta ser conforme a los actos de conducción, y conforme a medios de prueba que señala como evidencia respecto a la materia de investigación.

Muestreo

Es todo acto de investigación donde se utilizan libros e informes, los cuales pueden ser muestra de población para coleccionar información. Pues lo que se busca con este rigor científico de investigación es aplicar dicha problemática en un determinado porcentaje de la sociedad, obteniendo resultados para dar credibilidad a la investigación.

(Arias, M. Y Giraldo, C. 2011) expresan que el muestreo teórico es un conjunto de actos acumulativos por el investigador en forma general, teniendo en cuenta datos, categorías, dimensiones, relaciones establecidas y valiosas (p.3).

Generalización

Es un elemento fundamental de la lógica y el razonamiento humano. Es la base esencial de toda inferencia deductiva válida. El concepto de generalización posee amplia aplicación en muchas disciplinas, teniendo - en ciertas oportunidades - un significado especializado según el contexto de investigación.

Neutralidad

Las conclusiones arribadas en la investigación son reflejo fiel de los objetivos y de la aplicación de los instrumentos de recolección de datos.

Originalidad

La investigación es producto de la indagación del autor.

III RESULTADOS.

3.1. Resultados en Tablas y Figuras.

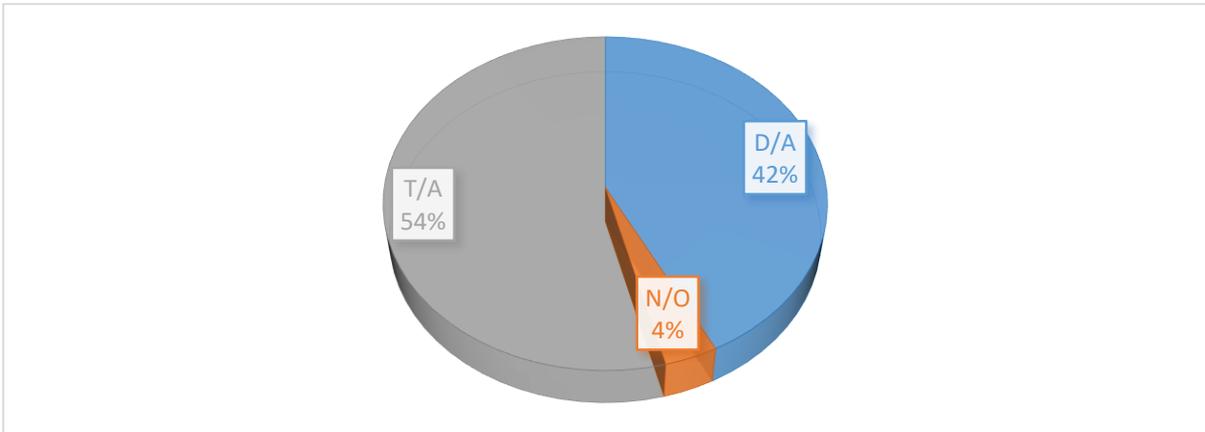
Tabla 1

Regularización Tributaria como mecanismo jurídico idóneo para que la Política Tributaria cumpla con su finalidad y objetivo

Descripción	Fi	%
D/A	48	42.48
N/O	4	3.54
T/A	61	53.98
Total	113	100.00

Figura 1

Regularización Tributaria como mecanismo jurídico idóneo para que la Política Tributaria cumpla con su finalidad y objetivo



Nota. En lo concerniente a considerar que la Regularización Tributaria es el mecanismo jurídico idóneo para que la Política Tributaria cumpla con su finalidad y objetivo, los resultados obtenidos fueron que el 54% manifiestan estar totalmente de acuerdo en considerar ello, así también, un 42% sostienen estar de acuerdo con aquella premisa, no obstante, el 4% opta por no opinar.

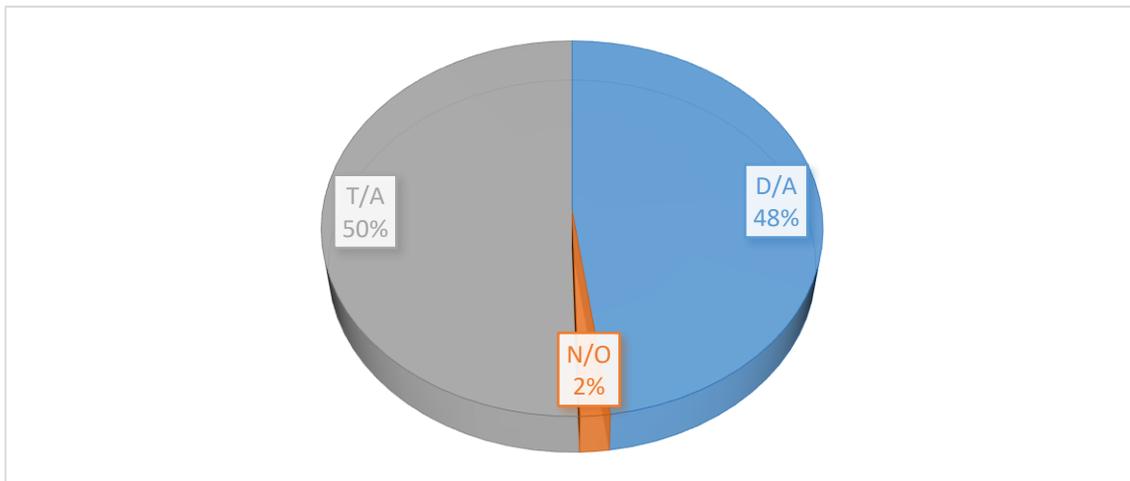
Tabla 2

Si los Requisitos de la Regularización Tributaria no se cumplen, el Ministerio Publico estaría facultado para iniciar el proceso penal correspondiente

Descripción	Fi	%
D/A	54	47.79
N/O	2	1.77
T/A	57	50.44
Total	113	100.00

Figura 2

Si los Requisitos de la Regularización Tributaria no se cumplen, el Ministerio Publico estaría facultado para iniciar el proceso penal correspondiente



Nota. Respecto a sostener que, si los requisitos de la Regularización Tributaria no se cumplen, el Ministerio Publico estaría facultado para iniciar el proceso penal correspondiente, los resultados de aquello son que el 50% manifiestan estar totalmente de acuerdo en ello, mientras que, un 48% sostienen estar de acuerdo, no obstante, el 2% opta por no opinar.

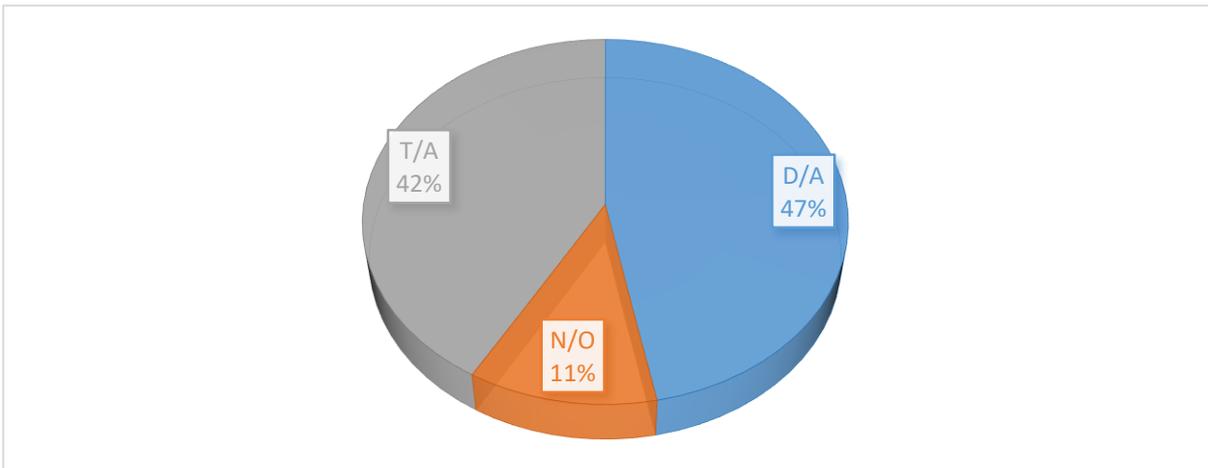
Tabla 3

El Artículo 189 del Código Tributario señala que la Regularización Tributaria tiene como efecto hacer improcedente el ejercicio de la acción penal por el Delito Tributario cometido

Descripción	Fi	%
D/A	53	46.90
N/O	13	11.50
T/A	47	41.59
Total	113	100.00

Figura 3

El Artículo 189 del Código Tributario señala que la Regularización Tributaria tiene como efecto hacer improcedente el ejercicio de la acción penal por el Delito Tributario cometido



Nota. En lo que atañe a considerar que el Artículo 189 del Código Tributario señala que la Regularización Tributaria tiene como efecto hacer improcedente el ejercicio de la acción penal por el Delito Tributario cometido, los resultados reflejan que el 42% manifiestan estar totalmente de acuerdo en considerar ello, así también, un 47% señalan estar de acuerdo con aquella premisa, no obstante, el 11% opta por no opinar.

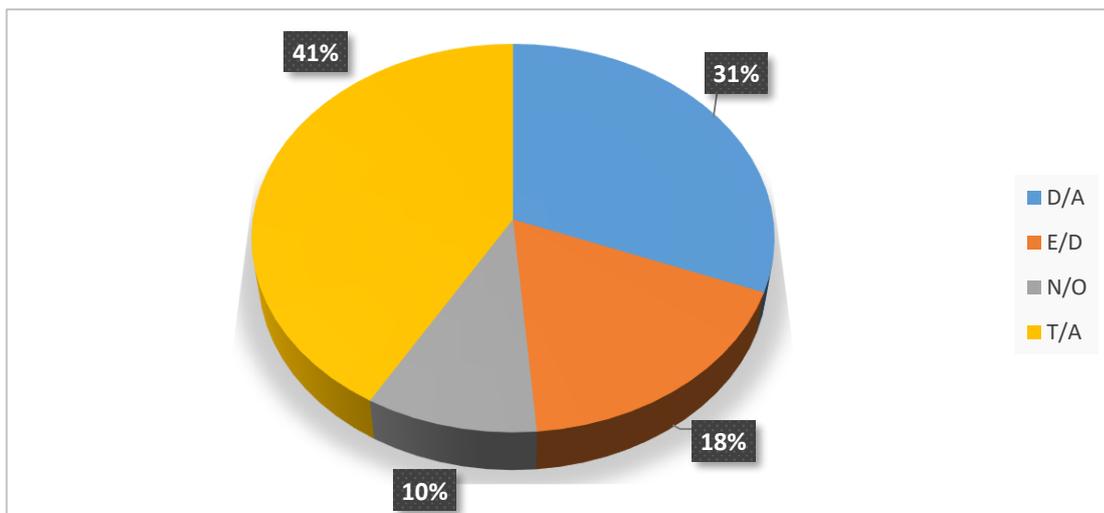
Tabla 4

La regularización tributaria es un claro ejemplo de una adecuada intervención político-criminal del Estado

Descripción	Fi	%
D/A	35	30.97
E/D	20	17.70
N/O	11	9.73
T/A	47	41.59
Total	113	100.00

Figura 4

La regularización tributaria es un claro ejemplo de una adecuada intervención político-criminal del Estado

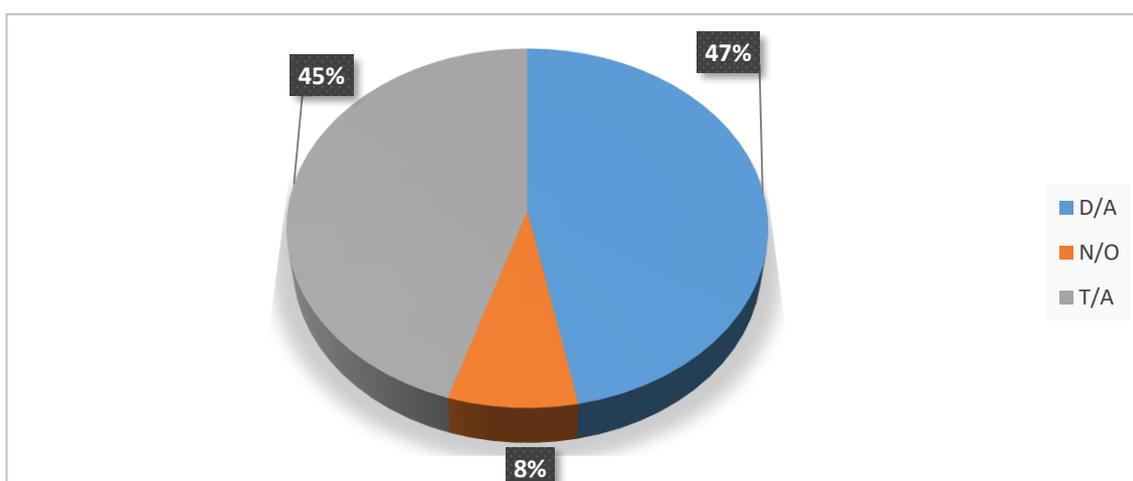


Nota. En lo que respecta a sostener que la regularización tributaria es un claro ejemplo de una adecuada intervención político-criminal del Estado, los resultados estimados fueron que el 41% manifiestan estar totalmente de acuerdo, así también, un 31% señalan estar de acuerdo con aquella premisa, no obstante, el 18% sostienen estar en desacuerdo, mientras que el 10% opta por no opinar.

Tabla 5
La modificación del artículo 189 del Decreto Supremo N° 133-2013-EF, se generará Justicia, debido a que la Regularización Tributaria prevendría la Defraudación Tributaria en la Legislación penal especial

Descripción	Fi	%
D/A	53	46.90
N/O	9	7.96
T/A	51	45.13
Total	113	100.00

Figura 5
La modificación del artículo 189 del Decreto Supremo N° 133-2013-EF, se generará Justicia, debido a que la Regularización Tributaria prevendría la Defraudación Tributaria en la Legislación penal especial



Nota. En lo concerniente a considerar que con la modificación del Artículo 189 del Decreto Supremo N° 133-2013-EF, se generará Justicia, debido a que la Regularización Tributaria

prevendría la Defraudación Tributaria en la Legislación penal especial, los resultados son que el 45% de encuestados manifiestan estar totalmente de acuerdo en ello, así también, un 47% están de acuerdo con la premisa mencionada al inicio del presente párrafo, no obstante, el 8% opta por no opinar.

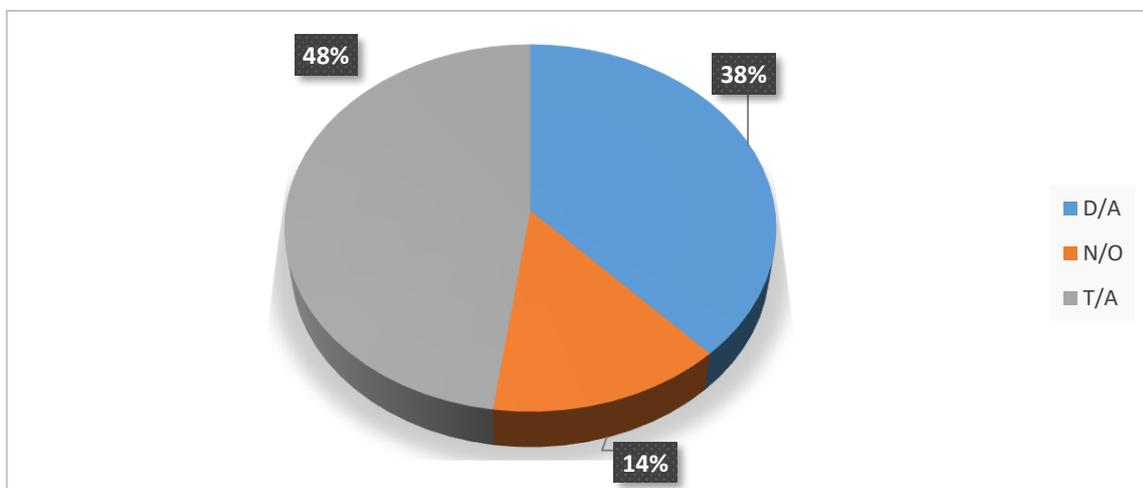
Tabla 6

La modificación del artículo 189 del Código Tributario, generará Objetividad en el Pronunciamiento de los Superintendentes e Intendentes de la SUNAT y/o representantes del Ministerio Público de Chiclayo

Descripción	Fi	%
D/A	43	38.05
N/O	16	14.16
T/A	54	47.79
Total	113	100

Figura 6

La modificación del artículo 189 del Código Tributario, generará Objetividad en el Pronunciamiento de los Superintendentes e Intendentes de la SUNAT y/o representantes del Ministerio Público de Chiclayo

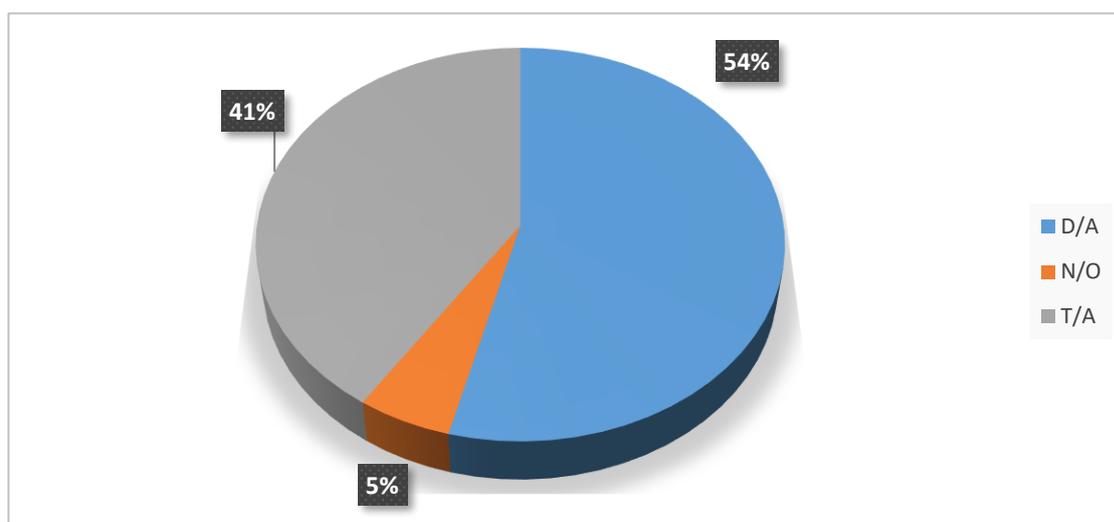


Nota. Sobre, considerar que la Propuesta de la modificación del Artículo 189 del Código Tributario, generará Objetividad en el Pronunciamiento de los Superintendentes e Intendentes de la SUNAT y/o representantes del Ministerio Público de Chiclayo, los resultados obtenidos reflejan que el 48% de los encuestados manifiestan estar totalmente de acuerdo con aquella propuesta de modificación, así también, un 38% considera estar de acuerdo con ello, no obstante, el 14% opta por no opinar al respecto.

Tabla 7
La defraudación tributaria es una de las modalidades de los Delitos Tributarios

Descripción	Fi	%
D/A	61	53.98
N/O	6	5.31
T/A	46	40.71
Total	113	100.00

Figura 7
La defraudación tributaria es una de las modalidades de los Delitos Tributarios



Nota. Respecto a sostener que la Defraudación Tributaria es una de las modalidades de los Delitos Tributarios, los resultados reflejan que el 41% manifiestan estar totalmente de acuerdo con la premisa antes mencionada, mientras que, un 54% sostienen estar de acuerdo con ello, no obstante, el 5% opta por no opinar.

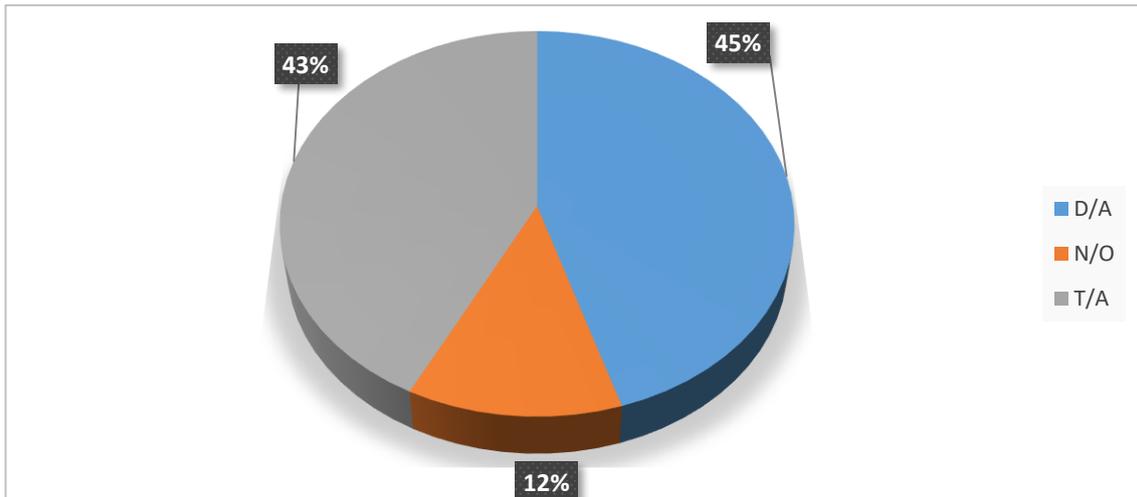
Tabla 8

El bien jurídico protegido en la Defraudación Tributaria es el “Proceso de Ingresos y Egresos a cargo del Estado

Descripción	Fi	%
D/A	51	45.13
N/O	14	12.39
T/A	48	42.48
Total	113	100.00

Figura 8

El bien jurídico protegido en la Defraudación Tributaria es el “Proceso de Ingresos y Egresos a cargo del Estado



Nota. En lo referido a considerar que el bien jurídico protegido en la Defraudación Tributaria es el “Proceso de Ingresos y Egresos a cargo del Estado”, los resultados obtenidos fueron que el 43% de los encuestados manifiestan estar totalmente de acuerdo en considerar ello, así también, un 45% sostienen estar de acuerdo con aquella premisa, no obstante, el 12% opta por no opinar al respecto.

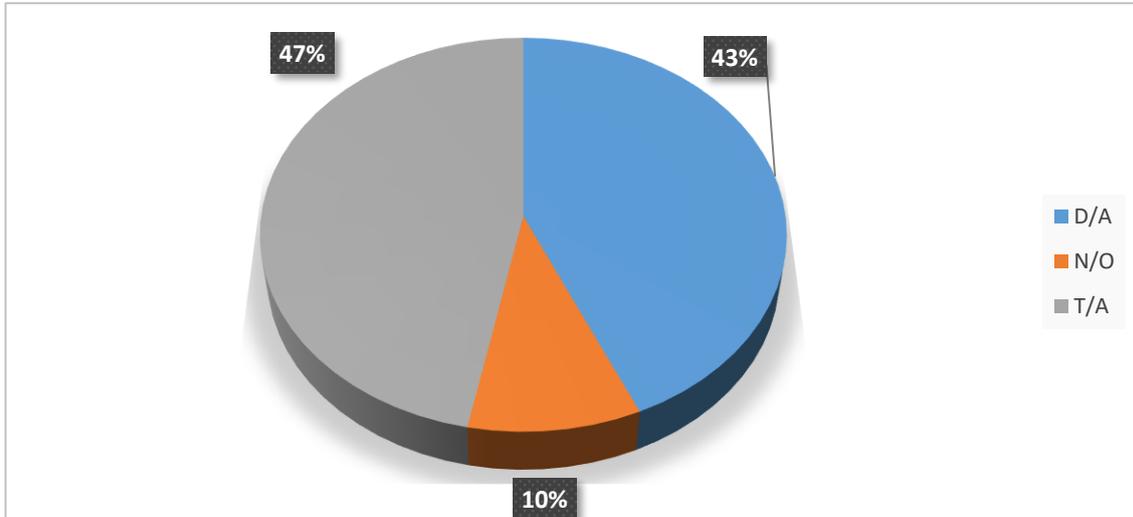
Tabla 9

En los delitos tributarios, el Ministerio Público dispondrá la formalización de la Investigación Preparatoria previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo

Descripción	Fi	%
D/A	49	43.36
N/O	11	9.73
T/A	53	46.90
Total	113	100.00

Figura 9

En los delitos tributarios, el Ministerio Público dispondrá la formalización de la Investigación Preparatoria previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo



Nota. En lo que respecta a sostener que, en los delitos tributarios, el Ministerio Público dispondrá la formalización de la Investigación Preparatoria previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo, los resultados estimados fueron que el 47% manifiestan estar totalmente de acuerdo en sostener ello, así también, un 43% refieren estar de acuerdo con ello, no obstante, el 10% opta por no opinar.

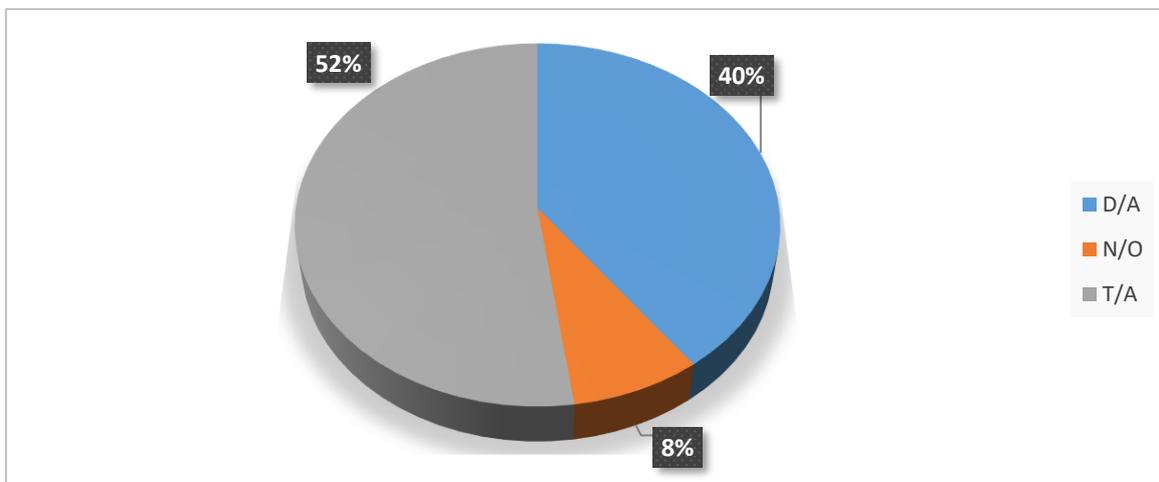
Tabla 10

La caución sirve como garantía otorgada por una persona investigada por la presunta comisión de un delito, para asegurar su presencia en el proceso penal

Descripción	Fi	%
D/A	45	39.82
N/O	9	7.96
T/A	59	52.21
Total	113	100.00

Figura 10

La caución sirve como garantía otorgada por una persona investigada por la presunta comisión de un delito, para asegurar su presencia en el proceso penal



Nota. En lo pertinente a considerar que la caución sirve como garantía otorgada por una persona investigada por la presunta comisión de un delito, para asegurar su presencia en el proceso penal, los resultados reflejan que el 52% manifiestan estar totalmente de acuerdo, así también, un 40 % están de acuerdo con ello, no obstante, el 8% opta por no opinar.

3.2. Análisis y Discusión de resultados.

En lo concerniente a los resultados obtenidos en la interrogante 01, Tabla N° 01, en considerar si la Regularización Tributaria es el mecanismo jurídico idóneo para que la Política Tributaria cumpla con su finalidad y objetivo, se observa que el 54% de los encuestados manifiestan estar totalmente de acuerdo en considerar ello, así también, un 42% sostienen estar de acuerdo con aquella premisa, no obstante, el 4% opta por no opinar al respecto. Articulándose dicho resultado con el siguiente antecedente nacional: Medina (2017), en su Publicación Jurídica titulada “La Regularización como excusa absolutoria en la comisión del Delito Tributario” en el Estudio Jurídico “Mariscal & Galdos Abogados” llego a la siguiente Conclusión General: Nuestro ordenamiento jurídico, respecto del Derecho penal tributario, *se enfoca en una política orientada a la recaudación, adoptando una teoría patrimonialista, donde la razón fundamental de la Política Criminal Tributaria es solo el cumplimiento de la Obligación Tributaria.* (p.4). En consecuencia, queda evidenciado que existe una posición sólida en considerar a la Regularización Tributaria como el mecanismo jurídico idóneo para que la Política Tributaria cumpla con su finalidad y objetivo estatal de conseguir que los Tributos dejados de pagar efectivamente se recauden.

Respecto a los resultados obtenidos en la pregunta 02, Tabla N° 02, en sostener que si los requisitos de la Regularización Tributaria no se cumplen, el Ministerio Público estaría facultado para iniciar el proceso penal correspondiente, se refleja que el 50% de los encuestados manifiestan estar totalmente de acuerdo con la premisa antes mencionada, mientras que, un 48% sostienen estar de acuerdo con ello, no obstante, el 2% opta por no opinar. Debiendo articularse dicho resultado con el siguiente antecedente internacional: CNBC (2017), en su Publicación denominada “Análisis comparativo del Delito Tributario en Panamá y en otros Países” al referirse a la Regularización Tributaria como motivo del levantamiento de la pena o excusa absolutoria en Panamá, arribo a la siguiente Conclusión: *A pesar de haber realizado el ilícito, los contribuyentes que han defraudado al fisco pueden regularizar su situación, sin ser sancionados penalmente, en la medida que cumplan con determinadas circunstancias (Requisitos)*. Máxime, si en la mayoría de los casos, la regularización debe realizarse con anterioridad al inicio de cualquier procedimiento de inspección fiscal, observación o denuncia. Si la regularización se materializara con posterioridad, en muchos casos solo cabría la reducción de la pena (...). (p.5). Aunado a ello, debe observarse que *la Regularización Tributaria no puede ser impuesta, sino, como indica el Acuerdo Plenario N° 2-2009/CJ-116, debe plasmarse de manera voluntaria, por medio de una auto denuncia y pago total de la deuda tributaria o devolución por los beneficios tributarios obtenidos indebidamente a través de medios fraudulentos (Requisitos de la Regularización Tributaria)*. Siendo que la actuación del deudor tributario no debe estar sujeta a sucesos de coacción, o influjos más allá de su voluntad. Es el propio deudor tributario quien se debe dar cuenta de sus actos delictivos y de las consecuencias graves que acarrea para la finalidad social del Estado, y no por medio de la autoridad tributaria o penal (...). (Villavicencio, s.f., p.7-8). Quedando reflejado que existe una posición válida en sostener que si los requisitos de la Regularización Tributaria no se cumplen de manera objetiva, el Ministerio Público estaría facultado para iniciar el proceso penal correspondiente o en su defecto, solicitar la reducción de la pena al investigado en caso haya iniciado dicho Proceso Penal.

En lo que atañe a los resultados obtenidos en la interrogante 03, Tabla N° 03, en considerar que el Artículo 189 del Código Tributario señala que la Regularización Tributaria tiene como efecto hacer improcedente el ejercicio de la acción penal por el Delito Tributario cometido, se observa que el 42% manifiestan estar totalmente de acuerdo en considerar ello,

así también, un 47% señalan estar de acuerdo con aquella premisa, no obstante, el 11% opta por no opinar al respecto. En consecuencia, dicho resultado se articula con el siguiente antecedente nacional: García (2015), en su Publicación Jurídica intitulada “Regularización Tributaria en los Delitos Tributarios” para el Centro de Estudios e Investigaciones Jurídica y Política Iustitia Legis de la Universidad Nacional Pedro Ruiz Gallo, expresó la siguiente Conclusión: *El Artículo 189 del Código Tributario hace improcedente el ejercicio de la acción penal por el delito tributario cometido. Si bien la regulación positiva se refiere más al aspecto procesal que material, la improcedencia del ejercicio de la acción penal se sustenta, tal como ya lo hemos indicado en los apartados precedentes, en la falta de punibilidad de la conducta. Al tratarse de una causa objetiva de exclusión de la punibilidad, no podrá iniciarse un proceso penal por el delito tributario cuyo tributo defraudado ha sido pagado integralmente por el autor o participe del delito, y si se inició incorrectamente un proceso penal, este deberá sobreseerse una vez demostrada la Regularización Tributaria oportuna. (p.52). Demostrándose así que el Artículo 189 del Código Tributario prevé que la Regularización Tributaria tiene como efecto hacer improcedente el ejercicio de la acción penal por el Delito Tributario cometido.*

En lo que respecta a los resultados obtenidos en la pregunta 04, Tabla N° 04, en sostener que la regularización tributaria es un claro ejemplo de una adecuada intervención político-criminal del Estado, se aprecia que el 41% de los encuestados manifiestan estar totalmente de acuerdo en sostener ello, así también, un 31% señalan estar de acuerdo con aquella premisa, no obstante, el 18% sostienen estar en desacuerdo, mientras que el 10% opta por no opinar. Por tanto, dicho resultado se articula con el siguiente antecedente nacional: Pariona (s.f), en su Publicación Jurídica titulada “La Regularización Tributaria en el Derecho Penal” para el Estudio Jurídico Pariona Abogados en la ciudad de Lima, realizó la siguiente Conclusión General: Ante el conflicto de dos intereses legítimos del Estado, sancionar al delincuente o que se repare el perjuicio ocasionado a la víctima, se ha preferido atender al más acuciante para la sociedad. *Por ende, la regularización tributaria es un claro ejemplo de una adecuada intervención político-criminal del Estado. (p.2).*

En lo concerniente a los resultados obtenidos en la interrogante 05, Tabla N° 05, en señalar que con la modificación del Artículo 189 del Decreto Supremo N° 133-2013-EF, se generará Justicia, debido a que la Regularización Tributaria prevendría la Defraudación Tributaria en la Legislación penal especial, se observa que el 45% de encuestados

manifiestan estar totalmente de acuerdo en ello, así también, un 47% están de acuerdo con la premisa mencionada al inicio del presente párrafo, no obstante, el 8% opta por no opinar. Articulándose dicho resultado con el siguiente antecedente nacional: Muñoz (2019), en su artículo jurídico denominado “Derecho penal económico: El derecho tributario”, con objetivo de identificar la necesidad de tener buenos operadores del derecho tributario, para ello empleó la metodología cualitativa con instrumentos como guía de entrevista y análisis de contenido. La población estuvo conformada por 5 abogados penalistas y 5 tributarios. El autor concluye que, el derecho no es solo civil y penal, sino que, existen otras, de igual importancia, como lo es el tributario, pues no solo sirve para la recaudación, sino también para prevenir posibles delitos, como defraudación tributaria, que tiene impacto negativo en el desarrollo de una sociedad. (p.17)

Aunado a ello, resulta necesario reflexionar sobre la función preventiva general del derecho penal, en aquella política criminal que busca la protección a la sociedad contra el delito y además sobre la utilización de mecanismos más eficaces que prevengan la futura comisión de este tipo de delitos, que a lo largo producirán efectos contra productores, convirtiéndose en una licencia para defraudar. (Quiroz, 2018, p.86). Quedando demostrada la necesidad de modificar el Artículo 189 del Decreto Supremo N° 133-2013-EF, con la finalidad de generar Justicia, debido a que la Regularización Tributaria prevendría la Defraudación Tributaria en la Legislación penal especial, con el fin de que el Derecho Penal mantenga su vigencia Punitiva frente a conductas que vulneren Bienes Jurídicos penalmente protegidos, recurriendo a la imposición de penas, para así, volver a concienciar a la sociedad que delinquir es un hecho reprobable y por ende, merecedor de ser castigado.

Sobre los resultados obtenidos en la pregunta 06, Tabla N° 06, en considerar que la Propuesta de la modificación del Artículo 189 del Código Tributario, generará Objetividad en el Pronunciamiento de los Superintendentes e Intendentes de la SUNAT y/o representantes del Ministerio Público de Chiclayo, se refleja que el 48% de los encuestados manifiestan estar totalmente de acuerdo con aquella propuesta de modificación, así también, un 38% considera estar de acuerdo con ello, no obstante, el 14% opta por no opinar al respecto. Pues, siendo la esencia de la presente investigación, tal propuesta se traduce de la siguiente manera: *Ante la reiteración de los contribuyentes defraudadores con su Obligación Tributaria, la investigación debería quedar a cargo de la jurisdicción penal a través del Ministerio Público, quien detenta el ejercicio de la acción penal y del poder judicial a fin de*

determinar en base a los antecedentes de este tipo de actos delictivos, quienes deben ser sujetos de sanción punible, garantizando la prevención de estos tipos de delitos, y aunque el costo que supone para la administración tributaria el inicio de un proceso penal por delito tributario puede ser superior al de aceptar una regularización con el pago total de la deuda y cumplir la finalidad recaudadora de la administración tributaria en beneficio de la Hacienda Pública, les deje un costo que hasta llegue a ser perjudicial para la administración tributaria desde su perspectiva (...) (Quiroz, 2018, p.86). Estableciéndose la necesidad de modificar el Artículo 189 del Decreto Supremo N° 133-2013-EF, con la finalidad de generar Objetividad en el Pronunciamiento de los Superintendentes e Intendentes de la SUNAT y/o representantes del Ministerio Público de Chiclayo, en cuanto se establezca el nuevo sistema de Regularización Tributaria en el que se limite el uso de dicha Institución Jurídica por el mismo contribuyente que haya reiterado la conducta evasiva frente a su obligación tributaria.

Respecto a los resultados obtenidos en la interrogante 07, Tabla N° 07, en sostener que la Defraudación Tributaria es una de las modalidades de los Delitos Tributarios, se estima que el 41% manifiestan estar totalmente de acuerdo con la premisa antes mencionada, mientras que, un 54% sostienen estar de acuerdo con ello, no obstante, el 5% opta por no opinar. Debiendo articularse dicho resultado con el siguiente antecedente nacional: Róger y Sánchez (2018), en el artículo jurídico denominado “Análisis crítico de la política criminal y el tipo de injusto del delito fiscal en el Perú”, la metodología de la investigación es cualitativa de método inductivo-histórico, con instrumento de análisis doctrinal. La investigación concluye que, no existe en el Perú un diseño de política penal tributaria, en ningún nivel de gobierno, y que ello explica en gran medida los bajos niveles de recaudación tributaria y ejecución penal de delitos penales tributarias. (p.254)

Quedando establecido que efectivamente la Defraudación Tributaria es una de las modalidades de los Delitos Tributarios contemplada en la Ley Penal Tributaria (Aprobada por Decreto Legislativo N° 813).

En lo referido a los resultados obtenidos en la pregunta 08, Tabla N° 08, en considerar que el bien jurídico protegido en la Defraudación Tributaria es el “Proceso de Ingresos y Egresos a cargo del Estado”, se observa que el 43% de los encuestados manifiestan estar totalmente de acuerdo en considerar ello, así también, un 45% sostienen estar de acuerdo con aquella premisa, no obstante, el 12% opta por no opinar al respecto. Articulándose dicho resultado con lo siguiente: Se considera que el *bien jurídico protegido en los Delitos*

Tributarios, es la expectativa de que el Estado llegue a recibir los ingresos que se generan por los diferentes tributos internos. Es decir, protege el “*Proceso de Ingresos y Egresos a cargo del Estado*”. (Quiroz, 2018, p.45).

En lo que respecta a los resultados obtenidos en la interrogante 09, Tabla N° 09, en sostener que en los delitos tributarios, el Ministerio Público dispondrá la formalización de la Investigación Preparatoria previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo, se aprecia que el 47% manifiestan estar totalmente de acuerdo en sostener ello, así también, un 43% refieren estar de acuerdo con ello, no obstante, el 10% opta por no opinar. En consecuencia, dicho resultado se articula con el siguiente antecedente local: Quiroz (2018), en su Tesis de Pregrado titulada “La Defraudación Tributaria: Límite entre la Infracción Administrativa y el Delito Penal” en la Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo de la ciudad de Chiclayo, llego a la siguiente Conclusión: La Regularización Tributaria establecida en el Artículo 189 del Código Tributario y reafirmada por la Corte Suprema de Justicia de la República en el Acuerdo Plenario N° 2-2009/CJ-116, *vulnera la facultad del ejercicio de la acción penal propia de la fiscalía y permite que la Administración Tributaria, justificándose en su especialización y competencia técnica, exima al contribuyente defraudador del fisco de ser sancionado penalmente frente a conductas delictivas y muchas veces reiterativas*, las cuales quedan impunes y se convierten en disposiciones con políticas totalmente recaudadoras, perdiendo la función social caracterizada por la prevención del delito y que finalmente no contribuyen con disuadir la comisión de delitos como la Defraudación Tributaria. (p.85-86). Por tanto, si bien es cierto que en los delitos tributarios, el Ministerio Público dispondrá la formalización de la Investigación Preparatoria previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo, ello vulnera a todas luces la facultad del ejercicio de la acción penal propia de la Fiscalía, permitiendo que la Administración Tributaria, justificándose en su especialización y competencia técnica, exima al contribuyente defraudador del fisco de ser sancionado penalmente frente a conductas delictivas muchas veces reiterativas.

En lo pertinente a los resultados obtenidos en la pregunta 10, Tabla N° 10, en señalar que la caución sirve como garantía otorgada por una persona investigada por la presunta comisión de un delito, para asegurar su presencia en el proceso penal, se observa que el 52% manifiestan estar totalmente de acuerdo, así también, un 40 % están de acuerdo con ello, no obstante, el 8% opta por no opinar. Debiendo articularse dicho resultado con el siguiente

antecedente nacional: Alva (2017), en su Publicación Jurídica denominada “La Caucción dentro de la Ley Penal Tributaria” en el Blog de Mario Alva Matteucci de la ciudad de Lima, llego a la siguiente conclusión: *La caución constituye una especie de garantía otorgada por una persona que es investigada por la presunta comisión de un delito y sobre la cual tiene un mandato de comparecencia dictado por el juez o la sala penal a cargo del proceso judicial llevado a cabo.* Esta garantía es otorgada a exigencia del juez o la sala penal, quienes determinan su monto de acuerdo a ciertos parámetros fijados por norma y que deben ser evaluados por dicha autoridad. *La finalidad es el otorgamiento de una especie de garantía que pueda asegurar que la comparecencia de la persona que es investigada, acuda a todas las diligencias y citaciones que son necesarias para esclarecer si tiene o no culpabilidad en la comisión de los hechos que son materia de investigación y que son punibles.* (p.2). Demostrándose así lo estipulado al inicio del párrafo in mención.

3.3. Aporte Práctico.

MODIFICATORIA DEL ARTICULO 189 DEL DECRETO SUPREMO N° 133-2013-EF PARA PREVENIR LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.

Artículo 1. Modificación del Artículo 189 del Decreto Supremo N° 133-2013-EF, normatividad que regula la Regularización Tributaria en la Legislación Peruana. El mismo que será redactado de la siguiente forma:

Artículo 189.- JUSTICIA PENAL

Corresponde a la Justicia Penal Ordinaria la instrucción, juzgamiento y aplicación de las penas en los delitos tributarios, de conformidad a la legislación sobre la materia.

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

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

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

La utilización de la Regularización Tributaria no procederá cuando el mismo contribuyente haya reiterado la conducta evasiva frente a su obligación tributaria, donde el Órgano Administrador del Tributo al observar dicha conducta ilícita contenida en la Ley Penal Tributaria, deberá comunicar inmediatamente al Ministerio Público, a fin de que este último, ejercite la acción penal correspondiente.

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

IV. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

4.1. Conclusiones.

La modificación del Artículo 189° del Decreto supremo N° 133-2013-EF, si salvaguardará la Naturaleza Jurídica de la Regularización Tributaria, apostando por mecanismos idóneos que busquen prevenir la defraudación tributaria, ello con la finalidad de resolver la problemática existente en cuanto al uso de la Regularización Tributaria por el mismo contribuyente que haya reiterado la conducta evasiva frente a su obligación de carácter tributario.

Actualmente el delito de Defraudación Tributaria se encuentra regulado en el Título I de la Ley Penal Tributaria (aprobada mediante Decreto Legislativo N° 813 (con sus respectivas modificatorias del Decreto Legislativo N° 1114)), específicamente en el artículo 1° de la referida norma y es considerado, *en términos del Derecho Penal como como el tipo base*, ya que reúne elementos de descripción de la conducta que se pretende sancionar.

Debiendo advertir que el precepto normativo del artículo 1° de la Ley en mención, hace referencia a dos tipos de sanciones, *una relacionada con la pena privativa de la libertad* que estaría representada con el confinamiento de una persona en la cárcel; y *la otra sanción que sería de tipo pecuniaria*, como son los denominados días-multa.

El delito de Defraudación Tributaria y sus modalidades en la legislación penal especial, ostenta factores influyentes, entre ellos, el más resaltante es que en el Artículo 189 del Decreto Supremo N° 133-2013-EF que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario, se contiene la Institución Jurídica denominada “Regularización Tributaria”, señalando que *no procederá el ejercicio de la acción penal (Exclusión de Pena) por parte del Ministerio Público*, ni la comunicación de indicios de delito tributario por parte del Órgano Administrador del Tributo (SUNAT) *cuando se regularice la situación tributaria en relación con las deudas originadas por la realización de alguna de las conductas constitutivas de delito tributario contenidas en la Ley Penal Tributaria (Decreto Legislativo N° 813)* hasta antes de que el Ministerio Público disponga el inicio de la Investigación correspondiente (Investigación Preliminar) o, a falta de ésta, el Órgano Administrador del Tributo inicie cualquier procedimiento de fiscalización relacionado con el Tributo y periodo defraudado.

Finalmente, respecto a los resultados que generará la implantación de la modificatoria del Artículo 189 del Decreto Supremo N° 133-2013-EF, se precisa que con ello, la Regularización Tributaria prevendría la Defraudación Tributaria generando Justicia; y, sobre todo, el Pronunciamiento de los Superintendentes e Intendentes de la SUNAT y/o representantes del Ministerio Público de Chiclayo, tendrá Objetividad en cuanto se establezca un nuevo sistema que fije límites al uso de la Regularización Tributaria por el mismo contribuyente que haya reiterado la conducta evasiva frente a su obligación tributaria, con la finalidad de que el Derecho Penal mantenga su vigencia Punitiva frente a conductas que vulneren Bienes Jurídicos penalmente protegidos recurriendo a la imposición de penas, para así, volver a concienciar a la sociedad que delinquir es un hecho reprobable y por ende, merecedor de ser castigado.

4.2. Recomendaciones.

Se recomienda que con la modificación del Artículo 189° del Decreto supremo N° 133-2013-EF, el Gobierno de la República del Perú apueste por iniciativas y mecanismos

idóneos que busquen prevenir la Defraudación Tributaria, pues los distintos gobiernos de turno han dirigido todo su accionar a incrementar la recaudación, transformando delitos dolosos consumados y hasta en proceso de investigación penal, en simples deudas tributarias, existiendo versiones contradictorias en cómo tratar la “Regularización de la situación Tributaria” en sede penal y administrativa respectivamente.

En la actualidad, es oportuno recomendar un estudio más exhaustivo de la Defraudación Tributaria regulada en la Ley Penal Tributaria (aprobada mediante Decreto Legislativo N° 813 (con sus respectivas modificatorias del Decreto Legislativo N° 1114)), en el sentido de que lo reflejado en la presente Investigación no pretende ser un tema que agote el debate, sino que, por el contrario, sirva para incitarlo.

Si bien es cierto, el delito de Defraudación Tributaria y sus modalidades en la legislación penal especial, ostenta factores influyentes; resulta necesario recomendar que la Regularización Tributaria al ser un mecanismo jurídico de Exclusión de Pena, aquel no se convertirá en una licencia para defraudar, pues ostentara de un criterio legal explícito que limite su uso reiterativo por el mismo contribuyente.

No obstante, la modificación del artículo 189 del Decreto Supremo N° 133-2013-EF al prevenir la Defraudación Tributaria, busca proteger a la sociedad contra el delito; motivo por el cual, se recomienda seguir empleando la utilización de mecanismos eficaces que prevengan la futura comisión de este tipo de delitos, debido a que la sociedad será doblemente perjudicada, pues tendrá servicios públicos deficientes y la baja percepción tributaria obligara a la elevación del porcentaje de los Tributos a pagar.

Finalmente, se recomienda que los resultados que genere la implantación de la modificatoria del Artículo 189 del Decreto Supremo N° 133-2013-EF, faculte que el pronunciamiento de los Superintendentes e Intendentes de la SUNAT y/o representantes del Ministerio Público de Chiclayo sea Objetivo al analizar los hechos en un caso real, donde se evidencie el uso de la Regularización Tributaria por el mismo contribuyente que haya reiterado la conducta evasiva frente a su obligación tributaria, con la finalidad de que el Derecho Penal mantenga su vigencia Punitiva.

REFERENCIAS.

- Alva, M. (2017). *La caución dentro de la Ley Penal Tributaria*. Recuperado de la siguiente dirección Web: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2017/12/14/la-caucion-dentro-de-laley-penal-tributaria/> el día 26 de Abril del año 2019. Lima, Perú: Blog de Juan Mario Alva Matteucci.
- Alva, M. (2012). *¿Cuándo se configura el Delito de Defraudación Tributaria?* Recuperado de la siguiente dirección Web: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2012/01/02/cu-ndo-se-configura-el-delito-dedefraudaci-n-tributaria/> el día 23 de Abril del año 2019. Lima, Perú: Blog de Juan Mario Alva Matteucci.
- Amasifuen, W., et al. (2014). *La Política Tributaria*. Tarapoto, Perú: Universidad Nacional de San Martín.
- Arias, M. Y Giraldo, C. (2011) *El rigor científico en la investigación cualitativa y cuantitativa*. Medellín, Colombia: Universidad de Antioquia. Recuperado de <http://www.redalyc.org/pdf/1052/105222406020.pdf>
- Ayats, M. y De Juan, J. (2013). *Informe sobre las novedades introducidas en la nueva regulación del Delito Fiscal: Algunas propuestas de mejora*. (Informe). España: Epraxis.
- Bañeres, F. (2016). *Reflexiones en torno a la Naturaleza Jurídica y Requisitos para la aplicación de la Exención por Regularización contenida en el Art. 305.4 del Código Penal*. (Investigación Jurídica). Cataluña, España.
- Bramont, L & García, M. (1997). *Manual de Derecho Penal-Parte Especial*. Lima, Perú: Editora San Marcos.
- Bravo, J. (2013). *Derecho Tributario Reflexiones*. Lima, Perú: Jurista Editores.
- Cabanellas, G. (s.f) *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Tomo I, III, IV y V. Editorial Heliasta SRL.

- Cabello, A. (2018). *La Pena, sus efectos y Fines* (Curso de Criminología y Respuesta Penal). Lima, Perú: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos.
- Calderón, L. (2012). *Delitos Tributarios y Aduaneros*. Lima, Perú: Gaceta Jurídica.
- CNBC (2017). *Análisis comparativo del Delito Tributario en Panamá y en otros Países*. Panamá.
- CNM (s.f). *Balotario desarrollado para el Examen del CNM*. Lima, Perú: Consejo Nacional de la Magistratura.
- De La Cuerda, M. (2015). *La cláusula de Regularización Tributaria*. (Trabajo de fin de Grado). España: Universidad de Castilla La Mancha.
- Delgado, K. (2016). *La vigencia efectiva del Principio de igualdad procesal y los Derechos del agraviado respecto al Principio de Legalidad*. (Tesis de Maestría). Trujillo, Perú: Universidad Nacional de Trujillo.
- Espejo, I. (2012). *Administración Tributaria y Jurisdicción Penal en el Delito Fiscal: La fijación de la Cuota Tributaria*. (Tesis). España.
- Espinoza, V. (2016). *¿Qué es el Procedimiento de Fiscalización Tributaria?* Lima, Perú: Grupo Verona.
- Gamba, C. (s.f.). *Los Principios Constitucionales en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano*. Lima, Perú.
- García, M. (s.f). *El Principio de Capacidad Contributiva*. Lectura Proporcionado por el Mg. José Arquímedes Fernández Vásquez.
- García, P. (2007). *Derecho Penal Económico – Parte Especial: Tomo II*. Lima, Perú: Editorial Grijley.
- García, P. (2015). *La Regularización Tributaria en los Delitos Tributarios*. Lima, Perú: Ediciones Prometeo Desencadenado de Stanley Vega Requejo.
- Iberico, L. (2016). *Manual Auto instructivo del Curso Derecho Penal Económico*. Lima, Perú: Academia de la Magistratura.

- Iglesias, J. (2012). *Los efectos del Proceso Penal por Delito contra la Hacienda Pública en los Procedimientos Tributarios de Liquidación y Recaudación*. (Tesis Doctoral). Barcelona, España: Universitat Autònoma de Barcelona.
- Jorquera, M. (2017). *Algunas cuestiones relativas al Delito Fiscal en el Ordenamiento Jurídico Español*. (Trabajo de fin de Grado). España: Universitat Miguel Hernández.
- Landa, C. (2013). *Control constitucional de los tributos con fines extrafiscales en el Perú*. Lima, Perú: Themis N° 64.
- Medina, G. (2017). *La Regularización como excusa absolutoria en la comisión del Delito Tributario*. Lima, Perú: Mariscal & Galdos Abogados.
- Medina, G. (2017). *Análisis del sistema de pago de obligaciones tributarias y la vulneración de derechos y principios que genera su implementación en el ordenamiento jurídico peruano*. (Tesis de Pregrado). Puno, Perú: Universidad Nacional del Altiplano.
- Medrano, H. (2016). *En torno a la Defraudación Tributaria* (Opinión). Recuperado de la siguiente dirección web: <https://elcomercio.pe/economia/opinion/torno-defraudacion-tributaria-opinion-398589> el día 23 de Abril del año 2019. Lima, Perú: Diario el Comercio.
- Mendoza, D. (2016). *Procesos recientes de reforma de la Administración Tributaria en el Perú y la necesidad de acometer uno nuevo*. Lima, Perú: Ius Et Praxis.
- Ministerio de Economía y Finanzas (2013). *Decreto Supremo N°133-2013-EF que aprueba el Texto único Ordenado del Código Tributario*. Lima, Perú: Diario Oficial “El Peruano”.
- Nima, E. Rey, J. y Gómez, A. (2013). *Aplicación práctica del Régimen de Infracciones y Sanciones Tributarias*. Lima, Perú: Gaceta Jurídica.
- Paredes, E. (2007). *Los Delitos tributarios en el Perú: Aspectos sustantivos y procesales*. Lima, Perú: Editorial Cultural Cuzco.
- Pariona, R. (s.f). *La Regularización Tributaria en el Derecho Penal*. Lima, Perú: Pariona Abogados.

- Quiroz, D. (2018). *La Defraudación Tributaria: Límite entre la Infracción Administrativa y el Delito Penal*. (Tesis de Pregrado). Chiclayo, Perú: Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo.
- Reaño, J. L. (s.f). *Límites a la atribución de responsabilidad por delitos tributarios cometidos en el ámbito empresarial*. Lima, Perú: Ius Et Veritas N° 26.
- Reátegui, J. (2009). *Estudio del Derecho Penal-Parte Especial*. Lima, Perú: Jurista editores S.R.L.
- Robles, C. (2013). *XXXIII Seminario de Derecho Tributario: La Deuda Tributaria y los Medios de Extinción de la Obligación Tributaria*. Lima, Perú: Ministerio de Economía y Finanzas.
- Romero, L. (2014). *Deberes Tributarios vs Derechos Humanos: El Derecho a no Autoinculparse en el Procedimiento Tributario*. (Trabajo de Investigación Jurídica). España: Universidad de Castilla La Mancha.
- Ros, N. (2017). *La Coordinación entre la Jurisdicción Penal y la Administración Tributaria en la Resolución de Delitos Fiscales*. (Trabajo de fin de Grado de Derecho). Barcelona, España: Universitat Autònoma de Barcelona.
- Rosas, M. (2013). *Sanciones Penales en el Sistema Jurídico Peruano*. Lima, Perú: Librejur.
- Salmon, G. (2010). *Derecho Penal I: Parte General*. Moquegua, Perú: Universidad José Carlos Mariátegui.
- Samhan, F. (2012). *El ilícito tributario: Naturaleza jurídica y Tratamiento en la legislación Peruana*. (Investigación Jurídica). Lima, Perú: Universidad de San Martín de Porres.
- Serrano, A. y Serrano, A. (2014). *La reforma de los Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. (Publicación Jurídica). España: Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED).
- Sevillano, S. (2014). *Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario*. Lima, Perú: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica el Perú.

- Sevillano, S. (s.f). *Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario - Fuentes del Derecho Tributario* (p.70-79). Lima, Perú: Proporcionado por el Mg. Fernández Vásquez José Arquímedes.
- Sevillano, S. (s.f). *Facultades de la Administración Tributaria. Capítulo 9.* (p.241-269). Lima, Perú: Proporcionado por el Mg. Fernández Vásquez José Arquímedes.
- SUNAT. (2016). *Procedimiento de Fiscalización*. Lima, Perú: Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. Recuperado de: <http://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/index.html>.
- Timaná, J. y Pazo, Y. (2014). *Pagar o no pagar es el dilema: las actitudes de los profesionales hacia el pago de impuestos en Lima Metropolitana*. (Investigación Jurídica). Lima, Perú: Universidad Esan.
- Torres, A. (2018). *Conflicto en la aplicación del principio de legalidad y los principios de lesividad, proporcionalidad y humanidad en la determinación judicial de la pena en el proceso especial de terminación anticipada*. (Tesis de Pregrado). Chiclayo, Perú: Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo.
- Urquiza, J. (2011). *Constitución y Derecho Penal: La Pena y sus Teorías*. Lima, Perú: Grijley.
- Villalobos, R. (2017). *Introducción al Derecho Tributario*. Arequipa, Perú: Universidad Autónoma San Francisco.
- Villavicencio, F. (s.f). *La Regularización Tributaria como Exención de Responsabilidad Penal Tributaria*. Lima, Perú.
- Yon, R. y Málaga, A. (2013). *Análisis Crítico de la Política Criminal y del Tipo de Injusto del Delito Fiscal en el Perú*. Lima, Perú: Themis N° 64.
- Zegarra, F. (2018). *¿Qué es la Defraudación Tributaria?* Recuperado de <https://gestion.pe/tu-dinero/defraudacion-tributaria-228225> el día 23 de Abril del año 2019. Lima, Perú: Diario Gestión.

ANEXOS.

Anexo N° 01: Matriz de Consistencia.

TÍTULO: LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA Y SU NECESARIA
MODIFICACIÓN PARA PREVENIR LA DEFRAUDACIÓN
TRIBUTARIA EN LA LEGISLACIÓN PENAL ESPECIAL

VARIABLES	PROBLEMA GENERAL	HIPÓTESIS	OBJETIVOS
------------------	-----------------------------	------------------	------------------

INDEPENDIENTE:

La Modificatoria del
Artículo 189 del Decreto
Supremo N° 133-2013-
EF.

**¿Cómo prevenir
la defraudación
tributaria?**

DEPENDIENTE:

La Defraudación
Tributaria.

La implementación de
la modificatoria del
artículo 189 del
Decreto Supremo N°
133-2013-EF
prevendría la
defraudación
tributaria.

GENERAL:

Proponer la modificatoria del
artículo 189 del Decreto
Supremo N° 133-2013-EF
para prevenir la defraudación
tributaria.

ESPECÍFICOS:

- a.** Diagnosticar el estado actual de la defraudación tributaria en la legislación penal especial.
- b.** Identificar los factores influyentes de la defraudación tributaria en la legislación penal especial.
- c.** Establecer los posibles resultados que generará la implantación de la modificatoria del artículo 189 del Decreto Supremo N° 133-2013-EF en la defraudación tributaria.

Anexo N° 02. Encuesta realizada a los Abogados Especialistas en Derecho Tributario y el Personal Administrativo de la Intendencia Regional de la SUNAT-Lambayeque, ambos ubicados en la Ciudad de Chiclayo. (Fuente: El Autor)

**USS | UNIVERSIDAD
SEÑOR DE SIPÁN**

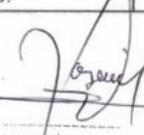
**PROPONER LA MODIFICATORIA DEL ARTÍCULO 189 DEL DECRETO SUPREMO N°
133-2013-EF PARA PREVENIR LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA
LEGISLACIÓN PENAL ESPECIAL.**

Mediante esta técnica de recopilación de datos se podrá obtener la información que posteriormente será analizada e incorporada al Trabajo de Investigación que permitirá contrastar la Variable Dependiente con la Independiente, los datos recogidos serán sometidos a presiones porcentuales para ser presentados como averiguaciones en forma de cuadro; Sirvase responderlas de acuerdo al regular ejercicio de sus funciones marcando con una X la opción que usted considere pertinente.

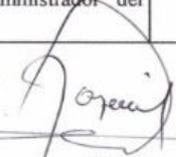
T/D: Totalmente en Desacuerdo. **E/D:** En Desacuerdo. **N/O:** No opina. **D/A:** De Acuerdo.

T/A: Totalmente de Acuerdo.

N°	PREGUNTAS	T/D	E/D	N/O	D/A	T/A
		1	2	3	4	5
01.	¿Considera que la Regularización Tributaria es entendida como el pago total de la deuda tributaria o, en su defecto, la devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido de manera indebida?					
02.	¿Considera que la Regularización Tributaria es el mecanismo jurídico idóneo para que la Política Tributaria cumpla con su finalidad y objetivo?					
03.	¿Considera que la aplicación de la Regularización Tributaria debe realizarse en concordancia con la Ley Penal Tributaria?					
04.	¿Considera que el Acuerdo Plenario N° 02-2009/CJ-116 considera a la Regularización Tributaria como causa material de exclusión de la pena?					
05.	¿Considera que si los requisitos de la Regularización Tributaria no se cumplen, el Ministerio Público estaría facultado para iniciar el proceso penal correspondiente?					
06.	¿Considera que el Artículo 189 del Código Tributario señala que la Regularización Tributaria tiene como efecto hacer improcedente el ejercicio de la acción penal por el Delito Tributario cometido?					
07.	¿Considera que la regularización tributaria es un claro ejemplo de una adecuada intervención político-criminal del Estado?					
08.	¿Considera que la exclusión de pena puede, efectivamente, lograr que el autor del delito tributario retome al sinceramiento tributario?					
09.	¿Considera que se desarrollan programas de capacitación, participación y concientización hacia los abogados y contribuyentes en el Perú?					
10.	¿Considera que la Tributación es el único medio práctico para recaudar ingresos en el financiamiento al gasto público en bienes y servicios que demanda la mayoría de personas?					


ELVA MARINA SÁNCHEZ VÁSQUEZ
ABOGADO
ICAL N° 989

11.	¿Considera que la finalidad de la política tributaria en la regularización radica en el objetivo estatal de conseguir que los tributos dejados de pagar efectivamente se recauden?						
12.	¿Considera que los Principios Tributarios son auténticos límites jurídicos al ejercicio de la potestad tributaria del Estado?						
13.	¿Considera que el Principio de Capacidad Contributiva supone la aptitud de las personas para pagar los tributos?						
14.	¿Considera que la igualdad tributaria consiste en tratar igual a aquellos con similar capacidad contributiva?						
15.	¿Considera que el Principio de no Confiscatoriedad proscribiera que la creación de los tributos sea una forma de despojo indebido de la riqueza hacia los particulares?						
16.	¿Considera que la Facultad de recaudación implica el ejercicio de las facultades conducentes al cobro de las deudas tributarias?						
17.	¿Considera que el Procedimiento de Fiscalización Tributaria comprende un conjunto de acciones que tienen por finalidad instar a los contribuyentes a cumplir su obligación tributaria?						
18.	¿Considera que la propuesta de modificar el artículo 189 del Decreto Supremo N° 133-2013-EF, generará confianza en los Superintendentes e Intendentes de la SUNAT al verificar un nuevo sistema de Regularización Tributaria?						
19.	¿Considera que con la modificación del artículo 189 del Decreto Supremo N° 133-2013-EF, se generará Justicia, debido a que la Regularización Tributaria prevendría la Defraudación Tributaria en la Legislación penal especial?						
20.	¿Considera que la propuesta de la modificación del artículo 189 del Código Tributario, generará Objetividad en el Pronunciamiento de los Superintendentes e Intendentes de la SUNAT y/o representantes del Ministerio Público de Chiclayo?						
21.	¿Considera que la defraudación tributaria es una de las modalidades de los Delitos Tributarios?						
22.	¿Considera que la Defraudación Tributaria resulta perjudicar doblemente la sociedad ya que tendrá servicios públicos deficientes, asimismo la baja percepción tributaria obligará la elevación del porcentaje de los Tributos a pagar?						
23.	¿Considera que el bien jurídico protegido en la Defraudación Tributaria es el "Proceso de Ingresos y Egresos a cargo del Estado"?						
24.	¿Considera que el ejercicio de la acción penal constituye una facultad que detenta el Estado, representado por el Ministerio Público, para poder perseguir a las personas responsables de la comisión de delitos?						
25.	Considera que en los delitos tributarios ¿El Ministerio Público dispondrá la formalización de la Investigación Preparatoria previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo?						


 ELVA MARINA SANCHEZ VÁSQUEZ
 ABOGADO
 ICAL N° 989

26.	¿Considera que la caución sirve como garantía otorgada por una persona investigada por la presunta comisión de un delito, para asegurar su presencia en el proceso penal?					
27.	¿Considera que la Caución Personal está ligada al otorgamiento de una cantidad de dinero?					
28.	¿Considera que la Caución Real implica la entrega de algún bien o título valor?					
29.	¿Considera que las consecuencias accesorias son supuestos de consecuencias jurídicas derivadas del delito aplicable a las personas jurídicas?					
30.	¿Considera que las Consecuencias Accesorias aplicables en la comisión del delito de Defraudación Tributaria se encuentran contempladas en la Ley Penal Tributaria?					


 ELVA MARINA SÁNCHEZ VÁSQUEZ
 ABOGADO
 ICAL 11113

Anexo N° 03: Autorización para el recojo de información.



AUTORIZACIÓN PARA EL RECOJO DE INFORMACIÓN

Quien suscribe:

Sra. Elva Marina Sánchez Vásquez

Representante Legal – Empresa "Elva Marina Sánchez Vásquez"

AUTORIZA: Permiso para recojo de información pertinente en función del proyecto de investigación, denominado: **LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA Y SU NECESARIA MODIFICACIÓN PARA PREVENIR LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA LEGISLACIÓN PENAL ESPECIAL.**

Por el presente, la que suscribe, Elva Marina Sánchez Vásquez, representante legal de la empresa: "Elva Marina Sánchez Vásquez", AUTORIZO a: HILMER FERNANDO CARRANZA SANCHEZ, identificado con DNI N° 73263008, estudiante de la Escuela Profesional de DERECHO, y autor del trabajo de investigación denominado: **LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA Y SU NECESARIA MODIFICACIÓN PARA PREVENIR LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA LEGISLACIÓN PENAL ESPECIAL**, al uso de dicha información que conforma el expediente técnico así como hojas de memorias, cálculos, entre otros como planos para efectos exclusivamente académicos de la elaboración de Tesis de PRE GRADO, enunciada líneas arriba de quien solicita se garantice la absoluta confidencialidad de la información requerida.

Atentamente,



ELVA MARINA SÁNCHEZ VÁSQUEZ
ABOGADO
ICALM N° 988
DNI N°: 16638705

Anexo N° 04. Excepción de Naturaleza de Acción en el Delito de Defraudación Tributaria.
Aplicación de la “Regularización Tributaria”: Expediente N° 00105-2015-11-1826-JR-



**CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA
PRIMERA SALA PENAL DE APELACIONES DE LIMA**

Expediente : 00105-2015-11-1826-JR-PE-01
Jueces : Mendoza Retamozo/Maita Dorregaray/León Velásco
Imputado : Uezu Castro, Javier Alberto
Delito : Defraudación Tributaria
Agravado : El Estado
Materia : Excepción de Naturaleza de Acción.

Resolución N°03

Lima, cinco de abril de dos mil dieciocho.-

AUTOS y VISTOS: El recurso de apelación interpuesto por la defensa técnica del procesado Javier Alberto Uezu Castro, contra la Resolución N°13, de fecha 03 de julio de 2017; interviniente como ponente, la señora Juez Superior, Mendoza Retamozo, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 138 de la Ley Orgánica del Poder Judicial; y

ATENDIENDO:

I.- MATERIA DE REVISIÓN

Es materia de pronunciamiento el recurso de apelación formulado contra la resolución N°13, de fecha 03 de julio de 2017, expedida por la señora Juez del Primer Juzgado Penal Supraprovincial con Sub Especialidad en Delitos Aduaneros, Tributarios, Propiedad Intelectual y Ambientales del Departamento de Lima, María Luz Sandoval Sandoval; que Resuelve: Declarar **Infundada** la Excepción de Naturaleza de Acción, planteada por la defensa del procesado Javier Alberto Uezu Castro contra la imputación en su contra por delito de Defraudación Tributaria – Obtención indebida de crédito fiscal, en agravio del Estado.

II.- EXPRESIÓN DE AGRAVIOS

La defensa técnica del procesado Javier Alberto Uezu Castro, en su escrito de apelación (fs.1838 a 1855), solicita se revoque la resolución venida en grado, por lo siguiente:

PE-01. (Fuente: Legis.pe, 2018, p.1-7)



- a) Que, se ha vulnerado el derecho a la debida motivación, al no haberse referido la A quo, a los argumentos que sustentan la excepción deducida, bajo el argumento que son temas de fondo o temas de debate probatorio.
- b) Que, de acuerdo al Auto de apertura de Instrucción, los hechos que constituirían “operaciones no reales”, no están referidos a la empresa de su patrocinado Uezu Comercial SAC, sino a los proveedores; por cuanto las irregularidades que se detallan devienen de la no declaración de operaciones de los proveedores.
- c) Que, la mención a la regulación tributaria, no busca cuestionar los hechos incriminados sino a sostener que la conducta imputada no es punible penalmente, al haberse regularizado la situación tributaria (devolución del íntegro y el pago de la multa) antes de la emisión del Informe de indicios, conforme a lo preceptuado en el artículo 189 del Código Tributario.

III.- POSICIÓN DEL MINISTERIO PÚBLICO.

La señora Fiscal Superior de la Cuarta Fiscalía Superior Penal de Lima, Fiscal Sonia Albina Chávez Gil, mediante Dictamen N°1155, obrante a fojas 1890 y siguientes, señaló que la defensa sostiene haber regularizado la deuda sin que exista requerimiento y/o proceso de fiscalización vinculado a delito concreto, de conformidad con el Acuerdo Plenario N°2-2009/CJ-116; sin embargo, del análisis de los actuados, no se aprecia los supuestos del Acuerdo Plenario; lo cual se desprende de los Requerimientos N°0221130007397 y N°0222130008468 notificados el 26 de marzo y 08 de abril del año 2013 respectivamente; ambos efectuados al inicio de la fiscalización realizado por la SUNAT conforme al Informe de Indicios de Delito Tributario N°42-2013-SUNAT/2S4200, que concluyó: “De la fiscalización practicada a UEZU COMERCIAL SOCIEDAD ANÓNIMA CERRADA, respecto del tributo y periodo siguiente: Impuesto General a las Ventas de los periodos de febrero a diciembre 2012, se encontró indicios de la comisión del delito de Defraudación Tributaria, recomendando remitir el presente Informe a la Gerencia Procesal Tributaria de la Intendencia Nacional Jurídica para las acciones pertinentes”. Que el cumplimiento de pago que refiere la defensa se efectuó el 27 de diciembre de 2013, por lo que fue un pago inducido y no voluntario, por lo que es improcedente la aplicación de la figura jurídica de regularización tributaria.



IV.- FUNDAMENTOS DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA

En el tercer y cuarto considerando de la resolución recurrida, la señora Juez Penal fundamenta su decisión de declarar infundada la excepción de naturaleza de acción, señalando que las alegaciones respecto de que en el caso habría operado la exclusión de punibilidad por haberse pagado el total de la deuda o devolución íntegra de los beneficios obtenidos sin que exista requerimiento por parte de la SUNAT vinculado a un delito concreto, institución que además no ha cuestionado las adquisiciones realizadas por la empresa de su defendido sino la conducta de los proveedores; no se condicen con los hechos materia de proceso; debido a que los supuestos ya abordados surgen con toda evidencia de los términos de la imputación; por lo que la alegación de irresponsabilidad y no participación no se corresponden con el medio técnico interpuesto. Respecto del pago total de la deuda o devolución íntegra de beneficios obtenidos sin que exista requerimiento y/o proceso de fiscalización vinculado a un delito en concreto; sostiene que la imputación en su contra es que en su calidad de Gerente General de la empresa Uezu Comercial SAC, habría incurrido en el delito que se le imputa, por el uso de facturas que consignan operaciones no reales por supuestas adquisiciones de materiales, con el propósito de obtener crédito fiscal en beneficio económico de su representada; lo cual requiere un análisis de fondo que a su vez requiere de actividad probatoria específica, lo cual no se puede realizar al analizar el medio técnico propuesto.

V.- IMPUTACIÓN FISCAL

En la denuncia fiscal se sostiene que Javier Alberto Uezu Castro, en su condición de Gerente General y Representante Legal de la empresa UEZU Comercial S.A.C., habría incurrido en delito de Defraudación Tributaria en la modalidad de Obtención indebida de crédito fiscal durante los meses de febrero a julio, setiembre a octubre y diciembre del año 2012, al haber utilizado facturas que consignan operaciones no reales, por supuestas adquisiciones de diversos materiales; precisando que en los libros y registros de su representada se contabilizó facturas que obedecen a operaciones no reales, con el propósito de obtener indebidamente crédito fiscal en beneficio de su representada; operaciones que sostiene se encuentran detallados en el Informe de Indicios de Delito Tributario N°42-2013-SUNAT/2S4200 emitido por la Administración Tributaria; acción para el que habría contado con la complicidad de Albert Sergei Iván López Saravia en su condición de contador de la empresa Uezu Comercial



SAC, y otros; causando perjuicio a la recaudación fiscal por el valor de S/563,688.00 soles, de tributo insoluto.

VI.- CONSIDERACIONES DEL COLEGIADO

6.1.- Conforme al artículo cinco del Código de Procedimientos Penales, la Excepción de Naturaleza de acción procede cuando el hecho denunciado no constituye delito, o no es justiciable penalmente. El primer supuesto: cuando el hecho no constituye delito, implica dos circunstancias: a) Atipicidad Absoluta, cuando la conducta atribuida al agente no está prevista en el ordenamiento jurídico como delito al momento de su comisión; b) Atipicidad Relativa, cuando no existe adecuación típica correcta entre los hechos materiales que se denuncian o que se instruyen y las características objetivas y subjetivas del tipo penal por el cual el sujeto es instruido. El segundo supuesto: que el hecho no sea justiciable penalmente, está constituido por las condiciones objetivas de punibilidad y las excusas absolutorias, las que operan cuando se ha constatado todos los elementos del delito y de la culpabilidad del autor; son supuestos relacionados con la limitación de la intervención penal sobre la base de perseguir determinados objetivos de política criminal vinculados a la necesidad de pena.

6.2.- Según los términos del recurso de apelación, la excepción deducida contra la acción penal incoada al procesado Javier Alberto Uezu Castro por delito de Defraudación Tributaria en la modalidad de Obtención indebida de crédito fiscal, se habría sustentado en el supuesto de atipicidad relativa como en el de no justiciabilidad penal; en tanto sostiene que la A Quo habría argumentado erróneamente sobre aspectos vinculados a dichas causales (atribución de hechos irregulares y regularización tributaria); sin embargo, advirtiéndose del escrito obrante a fojas 1 y siguientes del presente cuaderno, que la única causal invocada como fundamento de la excepción deducida es que “El hecho no es justiciable penalmente” –ver fojas 6-; corresponde verificar si en efecto concurre dicho supuesto normativo.

6.3.- Previo a dicho análisis debemos señalar que en el caso de las excusas absolutorias se está ante conductas típicas, antijurídicas y culpables, respecto de las cuales el Estado por razones de política criminal, en atención a la concurrencia de determinadas circunstancias, las exceptúa de pena.



6.4.- En cuanto a la causal de exclusión de punibilidad alegada, tenemos que en efecto nuestro ordenamiento jurídico prevé, para los delitos tributarios, en el artículo 189 del Código Tributario, la causal de exclusión de responsabilidad e impedimento para iniciar o proseguir proceso penal, denominada “regularización de la obligación tributaria”; la cual bajo los términos de la norma antes indicada implica el pago de la deuda tributaria, esto es que se pague el tributo omitido y/o se devuelva el monto indebidamente obtenido; norma que condiciona su efecto liberador al cumplimiento de dos condiciones: **a)** Que se trate de una regularización voluntaria, esto es, antes del inicio de la investigación Fiscal o antes de que la Sunat formule requerimiento en relación al tributo y periodo y, **b)** Se pague además del tributo, los intereses y la multa.

6.5.- En el presente caso, la defensa del procesado Javier Alberto Uezu Castro sostiene que al haber pagado voluntariamente la totalidad de la deuda tributaria sin que la Administración Tributaria lo haya requerido en la forma que prevé el Acuerdo Plenario N°2-2009/CJ-116, se encuentra dentro del supuesto de exclusión de punibilidad previsto en la norma tributaria invocada; por su parte el Ministerio Público sostiene que el pago realizado por dicho recurrente no fue voluntario sino inducido al haberse efectuado con posterioridad a los Requerimientos de la Administración Tributaria.

6.6.- Siendo así, procederemos a verificar el cumplimiento de las condiciones que la norma tributaria exige para que la “regularización tributaria” tenga efecto liberador; en tal sentido de los recaudos que conforman el presente cuaderno se tiene que el pago de tributos y multas realizado por Javier Alberto Uezu Castro data del 27 de diciembre de 2013 –ver fojas 105–; esto es, con posterioridad a la notificación de los Requerimientos de la Administración Tributaria N°0221130007397 y N°0222130008468 de fecha 26 de marzo y 08 de abril del año 2013 respectivamente, conforme así se desprende de fojas 198 y 206; por lo que en principio tal circunstancia implica que no se trata de un pago voluntario sino inducido como señala el representante del Ministerio Público.

6.7.- No obstante, habiéndose establecido como doctrina jurisprudencial, en el Acuerdo Plenario antes invocado, que: *“El requerimiento de la administración tributaria debe ser específico, vinculado a un delito tributario concreto, enmarcado temporalmente. El bloqueo a la regularización necesita de un requerimiento expreso en cuanto al delito presuntamente cometido o a la*



referencia a las conductas delictivas que le dan por su naturaleza relevancia penal (...)"; es preciso en primer lugar determinar si en efecto el recurrente canceló la deuda tributaria en su totalidad y en segundo lugar si dicho pago se efectuó previo a un requerimiento en los términos que señala el Acuerdo Plenario, esto es en forma expresa y con mención del ilícito en que se habría incurrido.

6.8. De acuerdo al Informe de Indicios de Delito Tributario N°42-2013-SUNAT/2S4200, el perjuicio fiscal insoluto ascendió a la suma de S/563,688.00 soles, el interés, la suma de S/124,130.00 soles y la deuda tributaria la suma de S/687,818.00 soles; suma que de acuerdo a lo consignado en el apartado 6.2 de dicho informe se pagó con fecha 27 de diciembre del año 2013, en tanto que se consigna que *"El contribuyente con fecha 27/12/2013 realizó el pago de tributos y multas determinadas en el proceso de fiscalización"*. En cuanto a la oportunidad de pago, tenemos que si bien los requerimientos de la administración tributaria fueron efectuados en fecha anterior a la cancelación de la deuda tributaria también lo es que, en dichos requerimientos no se hace mención a la presunta comisión de ilícito penal tributario, sino a la presunta infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario –ver fojas 296, 297–, lo cual no satisface las exigencias señaladas en el Acuerdo Plenario para bloquear la regularización como mecanismo de excepción de punibilidad, al exigir que sea un requerimiento expreso en cuanto al delito presuntamente cometido o la referencia a las conductas delictivas que le dan por su naturaleza relevancia penal; consecuentemente el pago realizado por el procesado Uezu Castro, de la totalidad de la deuda tributaria, tiene el efecto jurídico que prevé el artículo 189 del Código Tributario, esto es, de eximente de responsabilidad penal.

6.9.- Estando a que la imputación contra los procesados Albert Sergei Iván López Saravia, Crasy Jeniffer Magipo Bardalez, Yury Marlene Madrid Tutushima, Daysi Cynthia Ríos Osorio, Oscar Elías Sánchez Cortabrazo y Oscar Elías Sánchez Barandiarán, están referidos al mismo hecho objeto de imputación contra Javier Alberto Uezu Castro, tal es así que el título de imputación en su contra es la de cómplices del recurrente Javier Alberto Uezu Castro, al haber éste regularizado la deuda tributaria, el efecto liberador de la acción penal que dicha acción tiene, alcanza también a los antes indicados.



DECISIÓN:

Fundamentos por los cuales, los magistrados de la Primera Sala de Apelaciones, **REVOCARON** la Resolución N°13, de fecha 03 de julio de 2017, que declara **INFUNDADA** la Excepción de Improcedencia de Acción deducida por el procesado Javier Alberto Uezu Castro; y **REFORMANDOLO** se **DECLARA: FUNDADA** la excepción de Naturaleza de Acción deducida por el procesado **JAVIER ALBERTO UEZU CASTRO** contra la acción penal incoada en su contra por delito Tributario – Defraudación Tributaria en la modalidad de Obtención Indevida de Crédito Fiscal, en agravio del Estado; y de **OFICIO** se **DECLARA: FUNDADA** la excepción de Naturaleza de Acción a favor de los procesados **ALBERT SERGEI IVÁN LOPEZ SARAVIA, CRASY JENIFFER MAGIPO BARDALEZ, YURI MARLENE MADRID TUTUSHIMA, DAYSI CYNTHIA RIOS OSORIO, OSCAR ELÍAS SÁNCHEZ CORTABRAZO y OSCAR ELÍAS SÁNCHEZ BARANDIARÁN** del proceso que se les sigue como cómplices de delito Tributario – Defraudación Tributaria en la modalidad de Obtención Indevida de Crédito Fiscal, en agravio del Estado ; en consecuencia se **DISPONE:** el **ARCHIVO** de la causa, previa anulación de los antecedentes judiciales que se hubiese generado- **NOTIFICÁNDOSE Y LOS DEVOLVIERON.-**

MENDOZA RETAMOZO
VELÁSICO

MAITA DORREGARAY

LEÓN