

UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO

FACULTAD DE DERECHO

ESCUELA DERECHO



**LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA: LÍMITE ENTRE LA INFRACCIÓN
ADMINISTRATIVA Y EL DELITO PENAL**

TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO DE:

ABOGADA

AUTORA

QUIROZ ARIAS, DIANA CRISTINA

Chiclayo, 23 de noviembre de 2018

LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA: LÍMITE ENTRE LA INFRACCIÓN ADMINISTRATIVA Y EL DELITO PENAL

PRESENTADA POR:

QUIROZ ARIAS DIANA CRISTINA

A la Facultad de Derecho de la
Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo
para optar el título de:

ABOGADO

APROBADA POR:

Mtro. Vinces Arbulù Cesar Martin

PRESIDENTE

Mtra. Ramos Soto Cáceres Gladys Yolanda
Patricia

SECRETARIO

Mtro. Mogollón Pacherre Percy Orlando

ASESOR

DEDICATORIA

A mi familia porque son la fuerza que me impulsa,
la mano que me levanta en los momentos difíciles,
por su bondad, por sacrificar su tiempo para que yo
pudiera cumplir con mis sueños,

Porque el orgullo que sienten por mí fue lo que me
hizo llegar hasta el final.

Gracias porque admiro lo que han hecho por mí.

AGRADECIMIENTO

A mi asesor temático Percy Orlando Mogollón Pacherre, por su tiempo y dedicación.

A todos los demás profesores que en este largo camino, influyeron con sus lecciones y experiencias en formarme como una persona de bien y de justicia, preparada para los retos que pone la vida por su paciencia y apoyo incondicional, a todos y cada uno de ellos les va estas páginas de mi tesis

RESUMEN

En el acuerdo plenario N° 2-2009/**CJ-116**, emitido por el V Pleno Jurisdiccional de Las Salas Penales Permanentes y Transitorias, se determinaron los efectos penales de la regularización tributaria legislada en el artículo 189 del Código Tributario, en el que se establece que no procederá acción penal por parte del Ministerio Público ni formulación de denuncia cuando se regularice la situación tributaria. Es decir, se aborda la institución de la regularización como un freno para la investigación fiscal.

Luego de haber revisado diferentes ejecutorias supremas, muchas de ellas con criterios contradictorios, el pleno determina que el hecho de reconocer la deuda y su imposibilidad del pago oportuno al igual que la emisión de la correspondiente resolución administrativa que acepta el fraccionamiento, en modo alguno tiene relevancia jurídico penal cuando se trata de satisfacer el interés fiscal en la comisión de delitos tributarios, esto es que la única causa material de exclusión de punibilidad es la regularización tributaria entendida como el pago total de la deuda determinada y reconocida por el agente infractor.

Después de las afirmaciones precedentemente expuestas no podemos dejar de sostener que existen diferentes problemas en el referido acuerdo plenario, el cual se fundamenta en legislaciones tanto tributarias como penales. El más trascendental es el hecho de que sea la satisfacción del interés fiscal respecto a la recaudación de ingresos a favor del Estado el único aspecto del bien jurídico protegido cuando se trata de promover la acción penal contra los defraudadores tributarios.

Palabras Clave:

Defraudación, igualdad, regularización, prevención, reiterancia

ABSTRACT

In the Plenum N° 2-2009 issued by the V PLENO JURISDICTION PERMANENT AND TEMPORARY ROOMS, criminal tax effects of regularization legislated in Article 189 of the Tax Code which provides that no prosecution will proceed is determined by the Public Ministry and formulations of complaint when the tax situation is regularized. That is, the institution of regularization is discussed as a brake on the tax investigation.

After reviewing different supreme enforceable many with conflicting criteria, the city determined that the failure to recognize the debt and the impossibility of timely payment as the issuance of the corresponding administrative resolution approving the subdivision, in any way has relevance criminal law when it comes to meeting the fiscal interest in committing tax crimes, this is the only material cause of exclusion of criminal liability is the tax adjustment understood as full payment of the determined and recognized by the offending agent debt.

After the statements set forth above can not help but argue that there are different problems identified in the agreement. The most important matter is the fact that it is tax interest satisfaction for the collection of revenue to the State the only aspect of the legally protected when it comes to bringing a criminal action against tax evaders

Keywords:

Fraud, equality, regularization, prevention, reiterancia

ÍNDICE

| | |
|----------------------------|-----|
| Dedicatoria | III |
| Agradecimiento | IV |
| Resumen | V |
| Abstrac | VI |
| Índice..... | VII |
| Tabla de abreviaturas..... | X |
| Introduccion..... | XI |

CAPÍTULO I: PRINCIPIO DE IGUALDAD: CLÁUSULA GENERAL DEL SISTEMA NORMATIVO

| | |
|--|----|
| 1.1. Principio de Igualdad..... | 15 |
| 1.2. Fundamento Constitucional..... | 18 |
| 1.3. La igualdad como derecho, ante la ley y la igualdad en la ley..... | 20 |
| 1.4. La proporcionalidad relativa a la igualdad..... | 23 |
| 1.5. La igualdad y el concepto de diferenciación..... | 24 |
| 1.5.1. La desigualdad de trato y el criterio de término de comparación..... | 27 |
| 1.5.2. La razón suficiente y la confrontación entre el principio de igualdad y otra pauta basilar en torno al proceso de diferenciación..... | 29 |
| 1.6. La igualdad y la discriminación..... | 30 |
| 1.7. La igualdad en los tratados internacionales sobre derechos humanos | 33 |
| 1.7.1. El principio de no discriminación en la declaración universal de los derechos humanos..... | 34 |
| 1.7.2. La igualdad ante la ley en la Convención Americana de Derechos Humanos..... | 35 |
| 1.7.3. El principio de igualdad según la Corte Interamericana de Derechos Humanos..... | 37 |

CAPÍTULO II: EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

| | |
|---|----|
| 2.1. Origen de los delitos tributarios..... | 40 |
|---|----|

| | |
|--|----|
| 2.2. Concepto de defraudación tributaria..... | 42 |
| 2.3. El bien jurídico protegido en los delitos de defraudación tributaria..... | 44 |
| 2.4. El delito de defraudación tributaria como obligación de carácter pecuniario..... | 46 |
| 2.5. El ejercicio de la acción penal en los delitos de defraudación tributaria de acuerdo a las diferentes legislaciones..... | 47 |
| 2.6. Diferencias entre infracción y delito tributario..... | 49 |
| 2.7. Doble esfera penal- infraccional. El área del derecho administrativo ... | 51 |
| 2.8. La omisión impropia y propia, frente al delito de defraudación tributaria. | 53 |
| 2.9. Autonomía de las penas por delitos tributarios..... | 54 |
| 2.10. Ausencia de reparación civil en los delitos tributarios..... | 56 |
| 2.11.Consideraciones relacionadas al proceso penal sobre delito de defraudación tributaria y la intervención punitiva frente a este tipo de delitos..... | 57 |
| 2.11.1. La función preventiva del derecho penal. Prevención general y prevención especial..... | 58 |
| 2.11.2 .Reiterancia, reincidencia y habitualidad en la conducta delictiva | 60 |
| 2.11.3. La intervención de la acción penal en delitos de defraudación tributaria..... | 62 |
| CAPÍTULO III: ANÁLISIS SOBRE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA EN EL ACUERDO PLENARIO 2-2009/CJ-116 | |
| 3.1. La regulación tras defraudaciones tributarias..... | 65 |
| 3.2. Naturaleza de la cláusula de exención de responsabilidad por regularización..... | 67 |
| 3.3. Requisitos de la regularización tributaria y su oportunidad para regularizar. | 70 |
| 3.3.1. Regularización voluntaria como mecanismo de exención de responsabilidad penal | 70 |
| 3.3.2. Pago total de la deuda tributaria o devolución íntegra del beneficio tributario..... | 71 |

| | |
|---|----|
| 3.4. Acuerdo plenario 2-2009/CJ-116 y normas vigentes sobre defraudación tributaria y regularización..... | 72 |
| 3.5. ¿Oportunidad de regularización y ausencia de necesidad de pena?..... | 75 |
| 3.6. Los actos de regularización. ¿El pago?..... | 76 |
| 3.7...Fraccionamiento tributario, leyes especiales en la regularización tributaria por delitos de defraudación tributaria..... | 78 |
| 3.8. Propuesta de modificación del artículo N° 189 del Código Tributario ante las deficiencias advertidas en la regularización tributaria establecida como doctrina legal en el Acuerdo plenario 2-2009/CJ-116..... | 79 |
| Conclusiones | 84 |
| Bibliografía | 87 |
| Anexos | 94 |

TABLA DE ABREVIATURAS

| | |
|--------------|--|
| Exp | : Expediente |
| AT | : Administración Tributaria |
| CP | : Constitución Política del Perú |
| CP | : Código Penal |
| CPC | : Código Procesal Constitucional. |
| CADH | : Convención Americana de Derechos Humanos. |
| CIDH | : Corte Interamericana de Derechos Humanos. |
| CT | : Código Tributario |
| DF | : Derecho Fundamental |
| DH | : Derechos Humanos |
| DUDH | : Declaración Universal de los Derechos Humanos. |
| DT | : Delitos Tributarios |
| DPT | : Derecho Penal Tributario |
| HC | Hacienda Pública |
| LPT | : Ley Penal Tributaria |
| PT | : Potestad Tributaria. |
| SUNAT | : Superintendencia Nacional de la Administración Tributaria |
| TC | : Tribunal Constitucional |

INTRODUCCIÓN

La presente investigación se enfoca en determinar si el último pronunciamiento de la Corte Suprema respecto a la regularización tributaria, vulnera derechos Constitucionales de vital importancia para un Estado social y democrático, garante de los derechos fundamentales; así como también la protección a la sociedad contra el delito, creándose una política criminal orientada a reducir el número de delitos y buscar de la mejor manera que el derecho penal prevenga, de la forma más eficaz la futura comisión de delitos como el de defraudación tributaria.

En noviembre del año 2009 *LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA* de la República, emitió el Acuerdo plenario N° 2-2009/CJ-116, en el que se pronunciaba respecto a la regularización tributaria, el cual tiene su fundamento en el artículo 189 del Código Tributario. El objeto de esta tesis consiste en determinar si el criterio del pleno afecta el principio de igualdad, sabiendo cuales son los efectos que traen consigo el acuerdo plenario, en donde los jueces supremos abarcan el marco legal de un impedimento para dar lugar a la acción penal cuando se comenten delitos como la defraudación tributaria, e incorpora una causa material de pena concebida procesalmente como un impedimento, en donde el efecto será excluir la punibilidad del hecho típico, antijurídico y culpable y de otro lado impedir que se pueda iniciar un proceso penal.

El artículo 189 del nuestro Código Tributario establece lo siguiente "No precede el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, ni la formulación de denuncia penal por delito tributario por parte del Órgano Administrador del Tributo cuando se regularice la situación tributaria, en relación con las deudas

originadas por la realización de algunas de las conductas constitutivas de delito tributario contenidas en la Ley Penal Tributaria, antes de que se inicie la correspondiente investigación fiscal o a falta de esta, el Órgano Administrador de Tributo notifique cualquier requerimiento en relación al tributo y periodo en que se realizaron las conductas señaladas.

El objetivo es determinar si el acuerdo al que llegaron el V PLENO JURISDICCIONAL DE LAS SALAS PENALES PERMANENTES Y TRANSITORIAS fundamentado en el artículo 189 del Código Tributario vulnera el principio de igualdad establecido en nuestra Carta Magna para con los contribuyentes.

Así mismo determinar cuál es la línea que limita por una parte una infracción administrativa y el delito penal, como se configura la defraudación tributaria y para ello debemos decir que la "defraudación tributaria", es una de las modalidades de delitos tributarios en el Perú, entendido este como toda acción u omisión en virtud de la cual se viola premeditadamente una norma tributaria, es decir, se actúa con dolo valiéndose de artificios, engaños, ardid u otras formas fraudulentas para obtener un beneficio personal o para terceros

Entre las deficiencias que consideramos existe en el referido acuerdo plenario, que es materia de la presente investigación, es una desigualdad entre los contribuyentes, porque habrá aquellos que si podrán pagar el total de la deuda evadida de manera dolosa y librarse de una denuncia penal, pero también existirán aquellos que no puedan hacerlo, debido a su menor capacidad contributiva frente a la administración tributaria.

Otra de las grandes interrogantes que se plantearon al investigar sobre el presente tema está relacionado al pago total de la deuda que es el método por el cual se puede eximir un contribuyente infractor de la denuncia penal por este tipo de delitos, ¿Es aquel pago de la deuda acaso el único bien protegido o la finalidad que persigue la administración tributaria en búsqueda del cumplimiento por parte de los contribuyentes?, no existe acaso un trato desigual al existir contribuyentes que podrán cumplir con el pago total exigido pero habrán aquellos que no puedan hacerlo; ¿el acuerdo plenario ejerce eficazmente una política

criminal tributaria?, ¿logra ser un mecanismo disuasivo de conductas delictivas como es la defraudación tributaria.

En tal sentido mi problemática versa en la siguiente pregunta. La regularización tributaria entendida por el acuerdo plenario 2-2009/CJ-116, como el pago total de la deuda ¿cumple con la función preventiva de la pena para disuadir delitos de este tipo? ¿afecta el principio, de igualdad cuando se genera tal exigencia al agente de defraudación, entendiéndolo como mecanismo para evitar la acción penal ?.

Ante la situación planteada, el capítulo uno de la presente investigación está orientado a desarrollar puntos fundamentales tales como: Cual es la fundamentación Constitucional del principio de igualdad, la proporcionalidad relativa a la igualdad, la igualdad y el concepto de diferenciación; teniendo en cuenta las desigualdades y el trato discriminatorio y finalmente una análisis de la regulación de dicho principio en los tratados internacionales.

Seguidamente, el capítulo dos busca determinar, cuando la evasión de impuesto a la administración tributaria se considera una infracción administrativa o un delito de Defraudación Tributaria, así mismo desarrollar cual es el tratamiento de los delitos tributarios en nuestro País y cuando sale de la esfera administrativa y entra a esfera punitiva.

Finalmente, el capítulo tres desarrolla un análisis profundo del acuerdo Plenario 2-2009/CJ-116, en el cual determinaremos si es correcto afirmar que la regularización tributaria es un tipo de exención de responsabilidad cuando se cumple con los requisitos de voluntariedad y del pago total de la, deuda, y que si además funciona como mecanismo disuasivo de los delitos tributarios tales como la defraudación tributaria.

El Autor

CAPÍTULO 1

PRINCIPIO DE IGUALDAD: CLÁUSULA GENERAL DEL SISTEMA NORMATIVO

En el presente capítulo abordaremos el tema relativo a uno de los principios Constitucionales que rigen nuestro ordenamiento jurídico, el principio de igualdad, tal y como ha sido entendido por el derecho constitucional, en el que se prescribe que todos los hombres deban ser tratados igualmente por el Estado en cuando a lo que es esencialmente igual en todos ellos, esto es, en los llamados derechos fundamentales que están contemplados en nuestra Constitución, que son el corolario de la dignidad humana.

El principio de igualdad que establece el artículo 2, inc 2 de la Constitución no tiene un carácter absoluto, pues no concede propiamente un derecho a ser equiparados a cualquier individuo sin distinción de circunstancias, sino más bien a exigir que no se haga diferencias entre dos o más personas que se encuentren en una misma situación jurídica o en condiciones idénticas, por lo que no puede pretenderse un trato igual cuando las condiciones o circunstancias son desiguales.

En adelante desarrollaremos minuciosamente este principio tratando de identificar las características que hacen notar cuando este llega a ser vulnerado, siendo así el tema de la presente tesis.

1.1. Principio de Igualdad

Como bien lo señala el autor Marcial Rubio Correa, los seres humanos tenemos algo de común e idénticos con nuestros congéneres, siendo esto lo que nos representa y nos caracteriza frente a los demás.

En ese sentido, la igualdad es un principio que intenta colocar a las personas situadas en idéntica condición, en un plano de equivalencia. Ello implica una conformidad o identidad por coincidencia de naturales circunstancias, calidad, cantidad o forma. Ello de modo tal que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan de los derechos que se conceden a otra persona, en paridad sincrónica o concurrencia de razones.

Se reconoce la igualdad como un principio normativo de vinculación genérica. Este deviene en el atributo que tiene toda persona para que se le aplique la ley o se le trate en las mismas condiciones que a los semejantes a los que se encuentran en similar condición.

El principio de igualdad consiste en la afirmación a priori y de apodíctica homologación entre todos los seres humanos en razón de la identidad de naturaleza que el derecho estatal se limita a reconocer y garantizar.¹

El principio de igualdad se concretiza en el plano formal mediante el deber estatal de abstenerse en la generación legal de diferencias arbitrarias y caprichosas; y en el plano material, conlleva a la responsabilidad del cuerpo político de proveer las óptimas condiciones para una simetría de oportunidades de todos los seres humanos.

Es notorio que existe infracción del principio de igualdad, cuando en la formulación o interpretación – aplicación de la ley se contempla en forma distinta situaciones, hechos o acontecimientos que son idénticos. Ello a efectos de discriminar o segmentar política económica, social o culturalmente a algún o algunos seres humanos.

El principio de igualdad supone que el legislador ordinario o el legislador reglamentario están impedidos de configurar los supuestos de la norma; de modo

¹Cfr. GARCÍA TOMA, Víctor. *Los derechos Humanos y la Constitución*, Lima, Editorial Grafica Horizonte, 2003, p. 45

tal que se de regulación normativa o trato distinto a personas que se encuentran en la misma situación o concurrencia de razones.

Dicha pauta vacilar obliga a que la formulación o interpretación y aplicación de la ley sea efectivamente semejante para todas aquellas personas que se encuentran en la misma situación; ello sin que el agente elevador o aplicador de la ley pueda establecer diferencia alguna en razón de las personas o de circunstancias que no sean precisamente las prescritas en la norma.

Esta igualdad posee consecuentemente una interpretación voluntarista o arbitraria de la norma; así como una decisión rupturista, reflexiva e irrazonable del precedente judicial.²

BOROWSKI, MARTIN señala que, los derechos de igualdad son derechos de defensa modales o derechos de defensa materiales, y que frente a ellos lo debido es una omisión de conductas estatales que sean violatorias de la igualdad.³ Sin embargo se observa que una relación entre estas dos categorías de derecho trazadas de esta manera, se quedaría en la superficialidad del lenguaje y soslayaría algunas destacables diferencias que subsisten en el fondo del asunto. Los derechos de defensa garantizan derechos que pertenecen al estatus negativo por el contrario, en un interesante espectro de casos, los derechos de igualdad garantizan derechos que pertenecen al estatus positivo.

Con el mismo argumento, entonces, también podrían denominarse los derechos de igualdad como derechos modales de prestación y podría aducirse para ello, que estos derechos exigen siempre una prestación, a saber: un tratamiento diferenciado en el marco de la acción estatal, que sea capaz de satisfacer las exigencias de los derechos de igualdad.

GUTIÉRREZ CAMACHO, Walter señala que, la igualdad es una noción indeterminada, una palabra a la que debe dotarse contenido en cada contexto y que por sí sola es una expresión vacía, por eso decir qué dos entes son iguales, sin otra determinación, nada significa sino se especifica de qué entes se trata y

² RODRÍGUEZ PIÑERO, Miguel; FERNÁNDEZ LÓPEZ. *Igualdad y discriminación*, Madrid, editorial Tecnos, 199. p 83.

³Cfr. HERNÁNDEZ VALLE, Rubén. *Derechos Fundamentales y Jurisdicción Constitucional*, primera edición, Lima, Jurista editores, 2006, p.56.

respecto a qué cosa son iguales, es decir, sino se está en condicione de responder a dos preguntas: a) ¿igualdad entre quienes? b) ¿igualdad en qué? Se nos revela entonces, que la igualdad es un concepto relacional, que solo se entiende a partir de la identificación de los datos precitados. Adelantemos algo más: el mandato de igualdad no prohíbe en modo alguna la pluralidad, la diferenciación; este mandato solo proscribe el trato desigual, arbitrario, cuyos alcances desarrollaremos más adelante.⁴

Es necesario inferir el concepto de igualdad partiendo de la justicia, ésta ha determinado el contenido de lo que hoy conocemos como el principio-derecho de igualdad, que en su entendimiento responde al aforismo aristotélico de tratar igual a lo igual y desigual a lo desigual.⁵ El principio general de igualdad se entiende en el sentido de la igualdad jurídica, cuando la igualdad de trato ordenada Constitucionalmente se comprende como relativa.

A pesar de la simplicidad de su aplicación, la igualdad es un principio rector de la organización del estado social y democrático de derecho y de la actuación de los Poderes Públicos, un valor superior que se proyecta con una eficacia trascendente a todo estado y un valor preeminente del ordenamiento jurídico, que prohíbe todo acto discriminatorio a quienes se encuentren en una misma situación, sin que exista una justificación objetiva y razonable de esa desigualdad de trato.⁶

Por otro lado, de acuerdo a GONZÁLES NIEVES, Orlando, se deberá considerar a la igualdad como un principio en atención a su fundamento constitucional, doctrinario e internacional que se vincula con la propia dignidad del ser humano, y su capacidad de fuente generadora de ideas que provoca la amplitud de sus aplicaciones y la indeterminación.

Así mismo el Tribunal Constitucional, en adelante el TC, con relación a la igualdad, se ha pronunciado indicando que “(...), la igualdad, además de ser un

⁴ GUTIÉRREZ CAMACHO, Walter, SOSA SACIO, Juan Manuel. *La Constitución Comentada*, Segunda edición, Lima, Tomo I, Editorial Gaceta Jurídica, 2013.p 98.

⁵ La igualdad es un criterio de distribución de recursos por fuerza, escasos, esta es la razón por la que se plantea siempre en contextos de reparto y de modo problemático y estando siempre asociada a la idea de justicia e incluso de derecho, tal como ya anteriormente lo manifestaron Platón y Aristóteles.

⁶Sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 00027-2006-AA/TC, publicada en el año 2008, [obtenida el V.IX.XII] en la página del Tribunal Constitucional. www.tc.gob.pe

derecho fundamental, es también un principio rector de la organización del Estado social y democrático de derecho, y de la actuación de los poderes públicos. Como tal, comporta que no toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación, pues no se proscribiera todo tipo de diferencia de trato en el ejercicio de los derechos fundamentales.

Es así que nuestro máximo interprete, el TC ha considerado que se podrá manifestar que “La igualdad como derecho comporta que no toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación, pues no se proscribiera todo tipo de diferencia de trato en el ejercicio de los derechos fundamentales, siendo que la igualdad solamente será vulnerada cuando el trato desigual carezca de una justificación objetiva y razonable”.

El principio de igualdad en cuanto derecho fundamental constituye el reconocimiento de un auténtico derecho subjetivo, es decir, la titularidad de la persona sobre un bien constitucional: la igualdad, oponible a un destinatario. Todo ello, se trata del reconocimiento de un derecho a no ser discriminado, por razones proscritas por la propia Constitución o por otras que jurídicamente, resulten relevantes.

1.2. Fundamentación Constitucional

En nuestra Constitución Política, en adelante CP, el derecho de igualdad se encuentra plasmado en el artículo 2º, en el cual se establece que:

*“Toda persona tiene derecho: A la igualdad ante la ley. Nadie puede ser discriminado por raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica y de cualquier otra índole”*⁷

En este párrafo recogido por la CP es clara la igualdad de oportunidades y trato, quedando prohibida toda forma de discriminación, sea cual fuere su origen, cuya finalidad sea anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio de cualquiera de los derechos fundamentales. El Estado y la Sociedad deben

⁷ SAR SUAREZ, Omar. *Constitución Política del Perú*, Segunda edición, Lima, Editorial nomos & thesis, 2005, p. 25.

promover las condiciones y medidas positivas para que real y efectivamente nadie sea discriminado.

Constitucionalmente, la igualdad ha de entenderse como una aspiración normativa de gran importancia, y se le considera un estándar básico del contenido de la dignidad humana.

La igualdad, es un permanente desafío para el Derecho, más aún en un mundo en que las diferencias se revelan y reclaman a cada instante. Si hay un rasgo verdaderamente humano es ese afán que compartimos todos por diferenciarnos; si algo caracteriza a la sociedad moderna es precisamente el pluralismo, el derecho a que se reconozca nuestra individualidad y particularidades de cada ser humano. Solo tal reconocimiento y respeto garantiza el pleno desarrollo de la personalidad del sujeto, porque es en ese contexto de diferenciación, aun cuando parezca contradictorio, que surge el derecho a la igualdad.⁸

Al reconocer una igualdad formal se debe proveer una igualdad material, estableciendo al Estado un rol promotor de cualquier acción necesaria para poder evitar una discriminación. En el Perú no está establecido un capítulo donde se trata específicamente de los Derechos Fundamentales de la persona a diferencia de otras Constituciones, sin embargo en la cuarta disposición final y transitoria declaración de 1993 señala:

*“Las normas relativas a los derechos y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretan de conformidad con la Declaración Universal de los Derechos Humanos y con los Tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por el Perú”.*⁹

De lo anteriormente citado podemos ver que se deja en claro que es una norma que debe ser tomada en cuenta de manera imperativa por todos los operadores jurídicos en el momento de analizar cualquier tema en relación con estos derechos.

⁸ GUTIÉRREZ CAMACHO, Walter, SOSA SACIO, Juan Manuel. *La Constitución comentada*, Segunda edición, Tomo II, Lima, Editorial Gaceta Jurídica, 2013, pp 99.

⁹ FIGUEROA ESTREMADOYRO, Hernán. *Nueva constitución política del Perú: analizada y comentada*, Lima, editorial Ankara, 1995, p.91.

Así mismo nuestro máximo intérprete, el TC ha establecido en su jurisprudencia vinculante la obligatoriedad de los alcances de la cuarta disposición final Transitoria de la Constitución señalando en la Sentencia del expediente 218-2002-HC/TC de 17 de abril del 2002, fundamento 2.

“La interpretación conforme con los tratados sobre derechos humanos contiene implícitamente una adhesión a la interpretación que, de los mismos hayan realizado los órganos supranacionales de protección de los atributos inherentes al ser humano y...”

Lo mismo ha sido recogido en el Código Procesal Constitucional, en adelante CPC, en cuyo artículo V de título preliminar señala: *“El contenido y alcance de los derechos Constitucionales protegidos por los procesos regulados en el presente Código deben interpretarse de conformidad con la declaración Universal de los derechos Humanos constituidos según los tratados de los que el Perú es parte”*¹⁰

Es por ello que para la realización de la interpretación de los derechos reconocidos en la Constitución no basta solo con acudir a las normas internacionales sino que además es necesario tomar en cuenta la interpretación de estas normas, efectuada por los órganos internacionales de protección a estos derechos.

1.3. La igualdad como derecho, ante la ley y la igualdad en la ley

La igualdad ante la ley o también llamada la igualdad formal supone que el juzgador u operador del derecho interprete y aplique la ley de manera efectivamente semejante para todas aquellas personas que se encuentren en la misma condición o circunstancia.

¹⁰ TUPAYACHI SOTOMAYOR, JHONNY. *Código Procesal Constitucional comentado*, primera edición, Lima, editorial ADREUS, 2009,p. 254.

De acuerdo a lo anteriormente manifestado, cabe precisar que no se encuentra solo reñido con el reconocimiento legal de la diferencia de trato fundada en una base objetiva y razonable.¹¹

MOSQUERA MONELOS, sostiene que la igualdad ante la ley o también llamada igualdad formal, en los postulados revolucionarios tiene como objetivo el de acabar con los privilegios de clases existentes en los sistemas jurídicos y para lograrlo se debe plasmar de manera clara en el ordenamiento jurídico.

Es por ello que este autor señala que se debe hacer una diferenciación entre la igualdad ante la ley, la igualdad en la ley y la igualdad en la aplicación de la ley.

La igualdad ante la ley es como un derecho fundamental que establece la equiparación entre todos los hombres sin ningún tipo de discriminación por motivos de raza, sexo, religión, condición económica, etc.

Al hablar de la igualdad en la aplicación de la ley entramos al campo de la razonabilidad, donde los fundamentos y justificaciones de la diferencia de trato introducida en la norma, siendo en este campo el operador jurídico quien va a valorar si las razones ofrecidas se ajustan o no al contenido esencial del derecho de igualdad.¹²

Es preciso dejar en claro que la igualdad formal está referida a la limitación del poder dada por ley, con la única finalidad de evitar una ley discriminatoria, esta igualdad está basada en una diferenciación que hará posible que todos los ciudadanos peruanos podamos gozar de las mismas oportunidades, cumpliendo la ley, la obligación de ser igual para los iguales y desigual para los desiguales.

La ley es general y es igual para todos, pero muchas veces se presentan ciertas deficiencias que hace que esta verdad se vuelva discriminatoria, cuando no todos puedan alcanzar los mismos beneficios por lo que la igualdad formal va a tratar de corregir estas deficiencias existentes.

¹¹ GUTIÉRREZ CAMACHO, Walter, SOSA SACIO, Juan Manuel. *La Constitución Comentada*, Segunda edición, Lima, Tomo I, Editorial Gaceta Jurídica, 2013.p 89.

¹² MOSQUERA, S. *El derecho a la igualdad y a la no discriminación: II jornadas de Derechos Humanos*, Lima, palestra editores, 2006, p 20.

El tratamiento jurídico de las personas debe ser igual, salvo en lo atinente a la diferencia de sus “calidades accidentales” y de la naturaleza de las cosas que los vinculan coexistencialmente.

La idea de la igualdad se desprende de la dignidad y naturaleza de los seres humanos, el tratamiento desigual no será injustificado en tanto no se afecte dicha dignidad.

El principio de igualdad no impide al operador del derecho el consagrar entre las personas, distinciones que expresamente obedezcan a las diferencias que las mismas circunstancias prácticas establecen de manera indubitable.

Corresponde así a los poderes públicos promover las condiciones para la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social.

El precepto, inspirado en la Constitución Italiana tiene como presupuesto lógico que no existe la igualdad entre los individuos y entre los grupos, que la igualdad no es el dato de partida; en la sociedad existen desigualdades, por ello a fin de llegar a una situación en la que exista una igualdad real y efectiva entre los individuos y los grupos, se encarga a los poderes públicos que eliminen los obstáculos.¹³

Ahora bien, sobre la igualdad en la ley, es decir frente al legislador que cubre también al poder reglamentario de la administración, cabe decir que lo que se pretende es impedir configurar a los supuestos de la norma, de forma tal que se otorgue trato diferenciado a personas, que desde puntos legítimamente adoptables, se encuentren en la misma situación de hecho.

De donde se deduce que el legislador tiene la obligación de no establecer distinciones artificiosas entre situaciones de hecho cuyas diferencias reales, en caso de existir, carecen de relevancia, así como de no atribuir consecuencias jurídicas arbitrarias o irrazonables a los supuestos de hecho legítimamente

¹³ BOROWSKI, Martin. *La estructura de los Derechos Fundamentales*, Colombia, Editorial cordillera S.A.C., 2003.p 195.

diferenciados. El principio de igualdad impone límites al legislador que se proyectan tanto sobre el contenido como sobre el alcance de la ley.

De lo anterior se concluye que el controlador constitucional opera en estos casos en dos planos: por una parte excluyendo la creación arbitraria de supuestos de hecho y de otro asegurando la razonabilidad en función del fin propuesto y de las medidas adoptadas.

1.4. La proporcionalidad relativa a la igualdad

En el examen de proporcionalidad en sentido lato que se desarrolla cuando se aplica el principio general de igualdad se lleva a cabo un análisis según los tres sub principios de la proporcionalidad: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. En primer lugar, el legislador debe perseguir un fin legítimo con la diferenciación que introduce, y la diferenciación por lo menos debe contribuir a alcanzar dicho fin legítimo. Luego debe emprenderse un examen de necesidad. Una diferenciación no es necesaria si existe otra diferenciación alternativa con cuya ayuda se alcance el fin de la diferenciación del mismo modo, pero que represente una intervención menos intensa en el principio de igualdad.

El examen de estos dos sub principios de la proporcionalidad en sentido amplio se restringe al examen de relación medio-fin. Por consiguiente allí en donde no debe examinarse una relación medio-fin no deben aplicarse estos dos.

Actualmente se discute si el examen de igualdad debe emprenderse en algunos casos sin constituir una relación medio-fin de este tipo, entre la igualdad jurídica y la razón para restringirla.

Debe realizarse así mismo la intensidad del trato desigual, debe establecerse el peso de la razón que lo justifica, que razones hablan a favor de permitir la diferenciación desde el punto de vista objetivo del derecho constitucional.¹⁴

¹⁴ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DEL PERÚ. *La Constitución en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, 1° edición, Lima, Editorial Gaceta Jurídica, 2006.p.278.

Como razones para tener en cuenta concurren todos los derechos y bienes del derecho constitucional, así como todos los fines relativos que el Estado persiga legítimamente. En la ponderación debe contrastarse la intensidad de la intervención y el peso de las razones que justifican la diferenciación, aquí debe establecerse una relación de comparación entre las dos magnitudes. Si la intensidad de la intervención es mayor que el peso de las razones que la justifican, se presenta entonces una vulneración del principio general de igualdad.

1.5. La igualdad y el concepto de diferenciación.

La existencia de una diferenciación de regulación normativa o de trato derivado de la interpretación- aplicación de la ley, debe ser apreciada en relación con la finalidad y los efectos de la medida legal adoptada sobre la materia. El establecimiento de una diferenciación jurídica a de perseguir un resultado jurídico legítimo a la luz de la moral y los valores del derecho, así como el acreditamiento de una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad que la motiva.

La diferenciación debe perseguir una intencionalidad legítima, determinada, concreta y específica, es decir deberá asentarse en una justificación objetiva y razonable, de acuerdo con certeros juicios de valor generalmente aceptados. En este sentido no cabe hablar válidamente de un proceso diferenciador de trato, cuando este se basa en supuestos de hecho o situaciones subjetivas.¹⁵

Autores como FRANCISCO LAPORTA, señalan que un texto normativo es coherente con los alcances y sentido del principio de igualdad, cuando su funcionamiento queda abierto a todas las personas en virtud de no acreditar ningún tipo de discriminación; y que luego de satisfacer dicha prioridad, adjudica beneficios o castigos diferenciadamente, a partir de rasgos distintivos relevantes. En este mismo contexto es igualmente aceptable para el derecho que la pauta bacilar relativa a la igualdad quede subordinada al desarrollo pleno de otros

¹⁵Cfr. RUBIO CORREA, Marcial. *Estudio de la constitución política de 1993*, Lima, Editorial de la pontificia universidad católica del Perú, 1999.p.78.

principios constitucionales valorados como de superior jerarquía en específicas y concretas circunstancias.

Desde un ámbito de los órganos jurisdiccional debemos señalar que son estos los encargados de velar por que en un proceso de interpretación y de aplicación de la ley, se establezcan decisiones judiciales uniformes para todos los seres humanos.

En este ámbito se plantea una situación de confianza de que una pretensión merecerá del juzgador u operador del derecho la misma respuesta judicial o administrativa obtenida por otro, en un caso semejante.

Sin embargo y luego de lo anteriormente mencionado es dable advertir que no se infracciona el sentido de la igualdad cuando se plantea un proceso de interpretación o de aplicación basada en una regla de diferenciación cuando tanto el juzgador como el operador del derecho contempla de manera diversa, supuestos o acontecimientos de naturaleza dispar, diversa o divergente.

En este contexto, también es admisible que en el proceso de interpretación puede justificarse en razón tanto, por la determinación de los particulares específicamente del caso, como por la determinación del antecedente objeto de variación sustentable en la necesidad de corregir errores en la *ratio fundante* de la aplicación de la ley, o de la búsqueda de “acondicionarla” al tiempo histórico que se vive.

Además una cuestión de vital trascendencia con respecto al principio de igualdad, es que ha quedado clara la exclusión de todo trato discriminatorio pero no el tratamiento diferenciado, ya que bajo ciertos esquemas y parámetros podrá ser permitido, pues debe tenerse en cuenta que no todo trato diferente se considerara como aquel, con características discriminatorias. La discriminación se produce cuando ese trato diferente carece de razones que lo justifique.

Sin embargo es preciso señalar que el derecho a la igualdad no tendrá una existencia independiente, es decir, no es un derecho subjetivo autónomo, sino

más bien su contenido se establece respecto de las relaciones jurídicas y situaciones de hecho en las que se ha introducido una diferencia de trato.

Es preciso tener en consideración lo siguiente “todos los seres humano, sin distinción de raza, credo o sexo, tienen el derecho de perseguir su bienestar material y su desarrollo espiritual en condiciones de libertad y de dignidad, de seguridad económica y de igualdad de oportunidades”.¹⁶

Así pues el principio de igualdad consagra la igualdad de derechos y oportunidades entre todos los seres humanos, sin distinción alguna; sin embargo, no desconoce las desigualdades naturales, sociales y culturales que existen entre los seres humanos, muy por el contrario parte del reconocimiento para luego afirmar, consagrar, promover la igualdad en el ejercicio de los derechos fundamentales.

El principio de igualdad se expresa a través del derecho de recibir un trato igualitario frente a la identidad de circunstancias y opera como límite frente a la arbitrariedad. Si llegara a violarse este principio de igual tratamiento, cuando no existe un motivo razonable ni razones justificables, atendible para un tratamiento desigual, la conducta no debe ser valorada de manera diferente, indicando ser necesario que en cada caso en concreto se consigne el criterio de razonabilidad, afirmando que son constitucionalmente válidas aquellas discriminaciones que respondan a causas o fundamentos razonables¹⁷.

En otras palabras, el principio de igualdad no consagra la igualdad absoluta entre todos los seres humanos, sino más bien una igualdad relativa, relevante, proporcional a las circunstancias. No impide las distinciones razonables justificables, sino la arbitrariedad. El tratamiento desigual en iguales circunstancias, es arbitrario.

¹⁶ CASTILLO CÓRDOVA, Luis. *Estudios y jurisprudencia del Código Procesal Constitucional*, Primera edición, Lima, Gaceta jurídica, 2009, pop 613

¹⁷ MOSQUERA, S. *El Derecho a la igualdad y a la no discriminación*Op cit,12

1.5.1. La desigualdad de trato y el criterio de término de comparación

La persona que denuncia la existencia de un régimen de trato desigual injustificable, tiene la obligación de exponer un término de comparación que sirva de base para determinar acerca de la vulneración del principio de igualdad.

Para tal efecto, debe acreditar que otra persona situada en idéntica condición y circunstancia que la suya, se halla en una mejor condición o ha sido beneficiada con el goce de un régimen jurídico más favorable.

Para dicho efecto debe analizarse dos reglas como son las siguientes:

- Cuando no hay una razón suficiente para la permisión de un tratamiento desigual, entonces debe ser ordenado un tratamiento igual.
- Cuando hay una razón suficiente para producir un tratamiento desigual.

La razón suficiente puede ser percibida como el examen de las normas, con el objeto de observar las motivaciones y razones que se alegan para justificar si dicha diferenciación se encuentra conforme con los valores y principios Constitucionales.

Dicha diferencia en el contenido de la ley o en el trato, es aceptable jurídicamente en tanto se acredite, la existencia de una causa objetiva y razonable para fundamentar un contenido normativo distinto o un trato diferente a un grupo de personas en relación a otras, así mismo la existencia de una relación de proporcionalidad entre los medios empleados y el fin a alcanzarse a través de trato deferente.¹⁸

El concepto de proporcionalidad sirve como punto de apoyo para otorgar la ponderación valorativa entre principios constitucionales en conflicto.

La convicción de la existencia de una relación de proporcionalidad, surge luego de la constatación del procedimiento siguiente:

¹⁸ CASTRO ARGUELLES, Antonia; ÁLVAREZ ALONSO, Diego. *La igualdad efectiva de mujeres y hombres a partir de la ley organica 3/2007*, de 22 de marzo. Navarra, editorial Aranzadi, 2007.p.235.

- ✓ Corroboración de la existencia de una norma diferenciadora.
- ✓ Corroboración de la relevancia de dicha diferenciación
- ✓ Corroboración de la razonabilidad de dicha diferenciación.
- ✓ Corroboración de la adecuación y necesidad entre los medios establecidos y el fin perseguido con dicha diferenciación.

La aplicación, del principio de igualdad, no excluye el tratamiento desigual; por ello, no se vulnera dicho principio cuando se establece una diferencia de trato, siempre que se realice sobre bases objetivas y razonables.

Estas precisiones deben complementarse con el adecuado discernimiento entre dos categorías jurídico-constitucionales: diferenciación y discriminación. En principio, debe precisarse que la diferenciación está constitucionalmente admitida, atendiendo a que no todo trato desigual es discriminatorio; es decir, se estará frente a una diferenciación cuando el trato desigual se funde en causas objetivas y razonables. Por el contrario, cuando esa desigualdad de trato no sea ni razonable ni proporcional, estaremos frente a una discriminación y, por tanto, frente a una desigualdad de trato Constitucionalmente intolerable.¹⁹

Estas precisiones deben complementarse con el adecuado discernimiento entre dos categorías jurídico-constitucionales: diferenciación y discriminación. En principio, debe precisarse que la diferenciación está Constitucionalmente admitida, atendiendo a que no todo trato desigual es discriminatorio; es decir, se estará frente a una diferenciación cuando el trato desigual se funde en causas objetivas y razonables. Por el contrario, cuando esa desigualdad de trato no sea ni razonable ni proporcional, estaremos frente a una discriminación y, por tanto, frente a una desigualdad de trato Constitucionalmente intolerable

¹⁹Sentencia emitida por Tribunal Constitucional del Perú. *EXP. N.º 03461-2010-PA/TC*, publicada en el 2010. Obtenida en la página del Tribunal Constitucional www.tc.gob.pe.

1.5.2. La razón suficiente y la confrontación entre el principio de igualdad y otra pauta basilar en torno al proceso de diferenciación

La utilización de un valor o principio Constitucional distinto al referido al de la igualdad no es suficiente para asignarle legitimidad a un proceso diferenciador. Ello únicamente es viable cuando se logra demostrar la existencia de una *razón suficiente* para otorgarle jerarquía prevalente en función a la naturaleza de las cosas.

Para tal efecto, debe realizarse una contrastación entre las pautas basilares en pugna. A través de la demostración de la existencia de una razón suficiente, la aplicación de frente de un principio constitucional sobre el referido al de la igualdad, conlleva necesariamente la reducción del campo de aplicación de este último.

Es labor de los entes jurisdiccionales determinar cuándo dicha reducción es proporcional, armoniosa, equilibrada y simétrica a la luz de una interpretación sistémica del texto fundamental. Para tal efecto deberá tenerse en cuenta la necesidad de adecuación entre los medios escogidos para la consecución jurídica del fin trazado. En ese sentido, debe desvirtuarse la posibilidad que exista otra manera o forma de alcanzar el fin trazado.

Entonces debemos concluir que el trato diferencial no debe sacrificar valores y principios que tengan una mayor relevancia que aquel o aquellos que se intentan satisfacer mediante dicha consecuencia jurídica desemejante. Queda claro que la diferenciación jurídica no debe "sacrificar" aquellos principios que en el "espacio" creador por la naturaleza de las cosas, tengan mayor relevancia que los restantes, incluido el relativo a la igualdad.²⁰

La igualdad, se viola cuando la desigualdad está desprovista de una justificación objetiva y razonable. En ese sentido, el principio de igualdad no prohíbe que se contemplen soluciones distintas ante situaciones distintas, como tratamiento

²⁰ HAKANSSON NIETO, Carlo. *Curso de Derecho Constitucional*, Lima, editorial Palestra, 2009. p.196.

diverso, si existen parámetros objetivos que fundan tal distinción, examen que deberá hacerse en cada caso concreto al analizar la proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad.²¹

Un trato diferenciado persigue un fin interno, si se basa en propiedades de las personas que pueden ser adscritas a ellas en un sentido fuerte. Los tratos diferenciados se refieren más bien a las propiedades que están en la cosa misma, a estos tratos se contraponen los tratos diferenciados mediante lo que se persigue un fin externo.

Estos son los tratos diferenciados que no se relacionan con propiedades que se adscriben a las personas en un sentido fuerte. La distinción entre los fines internos y los externos subyace a la distinción entre derechos individuales y bienes colectivos. Mientras que los tratos diferenciados con fines internos deben ser sometidos al conocido examen de correspondencia en el que solo es relevante cualquier medida de enjuiciamiento, los tratos diferenciados con fines externos deben pasar el examen de proporcionalidad.

1.6. La igualdad y la discriminación

El principio de igualdad “Comporta el reconocimiento de la existencia de una facultad o atribución conformante del patrimonio jurídico de una persona, derivada de su naturaleza que consiste en ser tratada igual que los demás en relación a hechos, situaciones o acontecimientos coincidentes; por ende, como tal deviene en el derecho subjetivo de obtener un trato igual y de evitar los privilegios y las desigualdades arbitrarias”. De esta forma, la igualdad se configura como el derecho de la persona a no sufrir discriminación jurídica alguna; esto es, a no ser tratado de manera dispar respecto a quienes se encuentren en una misma situación, salvo que exista una justificación objetiva y razonable de esa semejanza de trato.

²¹PODER JUDICIAL. *Principio de Igualdad*. Fecha de consulta 20 de octubre del 2013. Obtenida en <http://sitios.poderjudicial.go.cr/salaconstitucional/Constitucion%20Politica/Principios%20Constitucionales/IGUALDAD>

Además la discriminación conlleva una consecuencia jurídica de distinción, preferencia, exclusión, restricción o separación, tendente a menoscabar la dignidad humana, o a impedir el pleno goce de los DF, es decir conlleva a un tratamiento injustificadamente diferente. En efecto, este desconocimiento de las prerrogativas naturales o la limitación o reducción de los mismos, se produce ya sea por la obra del legislador o como consecuencia de una arbitraria interpretación, aplicación de la ley.

De modo general, la discriminación es simplemente un trato desigual de las personas, que está íntimamente ligado al principio de igualdad, pero diferente en contenido, estructura, ámbito operativo y alcance práctico.²² Antiguamente se concebía el derecho a no ser discriminado como el aspecto negativo del derecho a la igualdad, es decir, una simple prohibición de tratamiento desigual fundada en causas irrelevantes, arbitrarias y no razonables, hoy en día este principio goza de una importancia mucho mayor que solo el aspecto negativo.

El concepto de discriminación comprende dos conceptos cercanos pero no sinónimos: de una parte significa reconocer la existencia de diferencias, y de parte equivale a constituir diferencias. En primer caso se reconoce algo existente que permite ser distinguido como separado de lo general; en el segundo caso se crea una diferenciación que no existe, dividiendo lo que inicialmente es único. En ambos casos se presenta un caso diferenciado de las situaciones preexistente o creadas, tal trato podrá conducir al establecimiento de ventajas o desventajas que favorecen o perjudican a los sujetos de esas situaciones.

La discriminación envuelve entonces, tanto el reconocimiento o constatación de diferencias como la creación de ellas, de tal reconocimiento o creación pueden surgir concepciones, tratamientos o políticas que revelan o no la existencia de parcialidades o prejuicios que en entramado de relaciones sociales a nivel global.

²² El principio de igualdad supone que los individuos que se encuentran en la misma situación en un aspecto específico, deberían ser tratados de la misma manera, sin realizar ninguna diferenciación. La igualdad absoluta en el trato a las personas no siempre significara la no discriminación; aun así y por el contrario en ciertas circunstancias el trato igualitario puede ser un síntoma de real discriminación. ZIELINSKI, Tadeusz. Op cit. p. 59

Es necesario manifestar que existe, por un lado, la discriminación por acción directa como aquella conducta del empleador que forja una distinción basada en una razón inconstitucional, debido a la carencia de fundamentación de un juicio y decisión con falta de razonabilidad y proporcionalidad. De otro lado, por indiscrimination indirecta, el mismo tribunal menciona que es aquella conducta del empleador que forja una distinción basada en la discrecionalidad veleidosa revestida con la apariencia de lo constitucional, cuya intención y efecto perseguible son intrínsecamente discriminatorios para uno o más trabajadores.

La diferenciación implica una relación efectiva entre el trato desigual que se establece, el supuesto de hecho y la finalidad que se persigue alcanzar. Todo esto en correlación con la regla de proporcionalidad porque de este modo la diferenciación será válida si demuestra ser proporcionalidad a la situación de hecho y a la finalidad perseguida para conseguir una base objetiva y razonable.²³

Es necesario manifestar entonces que el principio de no discriminación prohíbe, sin ninguna posibilidad alguna y sin termino de comparación, cualquier distinción en virtud de circunstancias personales o sociales, cuya ilicitud derivaría de forma directa precisamente del hecho de hallarse en la base de la diferenciación la consideración de tales circunstancias. De este modo, el ámbito material de aplicación del principio de igualdad sería mucho más amplio que el del principio de no discriminación, pero la intensidad de aquel, mucho menor que la de este último.²⁴

²³ LÓPEZ GUERRA, Luis. ESPIN, Eduardo y otros. *Derecho Constitucional*, sexta edición, Vol 1, Valencia, Editorial Tirant lo Blanch, 2003.

²⁴ Cfr CASTRO ARGUELLES, Antonia; ÁLVAREZ Alonso, Diego. *La igualdad efectiva de mujeres y hombres a partir de la ley organica 3/2007*. Editorial Aranzabi. 2007.p 67. El Tribunal Constitucional Español realiza un profundo análisis. Estableciendo claras diferencias entre la igualdad y la no discriminación, “ *habiendo sido configurado este principio general de igualdad como un derecho subjetivo de los ciudadanos a obtener un trato igual, que obliga y limita a los poderes públicos a respetarlos y que exige que los supuestos de hecho sean tratados idénticamente en sus consecuencias jurídicas, de suerte que para introducir diferencias entre ellos, tiene que existir una suficiente justificación de tal diferencia , que aparezca al mismo tiempo como fundada y razonable, de acuerdo con criterios y juicios de valor generalmente aceptados, y cuyas consecuencias no resulten en todo caso desproporcionales. Como regla general, el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas y en consecuencia, veda la utilización de elementos de diferenciación que queda de calificar de arbitrarios o carentes de justificación razonable.*

1.7. La igualdad en los tratados internacionales sobre derechos Humanos

El principio de igualdad ha tenido una larga y real trascendencia en el pensamiento social y jurídico. La concepción del principio de igualdad y no discriminación se introdujo al ordenamiento jurídico internación, con la declaración Constitucional de igualdad ante la ley.

La igualdad o no discriminación es una de las normas declaradas con mayor frecuencia en el DIDH. La proliferación de variaciones de las normas de igualdad, comenzando con la Declaración Universal de Derechos Humanos, siguió el Holocausto y el asesinato de seis millones de judíos, incluyendo un millón de niños. En los últimos 45 años, organismos internacionales se han abocado, en forma continua, al desarrollo y la promulgación del derecho de igualdad. Esto ha ocurrido en diversos contextos: en relación con derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales; en empleo, remuneraciones y educación; y en tortura, raza, sexo e infancia. Actualmente, también se está considerando en diversos contextos adicionales, incluyendo la religión, los enfermos mentales, las poblaciones indígenas y el derecho de salida y retorno.

Aunque la igualdad o no discriminación es un tema dominante y recurrente en el DIDH, la norma no está contemplada en la totalidad de las diversas fuentes del derecho internacional de manera única y unificada. No obstante, el tema del derecho internacional y la norma de igualdad o no discriminación se pueden abordar en términos de los problemas que plantea su definición, para los cuales el material jurídico internacional ofrece soluciones útiles. Si bien estos elementos definitorios legítimamente no se pueden exhibir juntos como el significado único de todas las disposiciones de igualdad en el derecho internacional y ni siquiera como un significado derivado de una única fuente internacional, los elementos en sí constituyen temas consistentes en la jurisprudencia internacional existente.²⁵

²⁵ JIMÉNEZ, Eduardo Pablo. *Igualdad, no discriminación y discapacidad. Una visión integradora de las realidades española y argentina*, Buenos Aires, Ediar, 2006.

La concepción liberal e individualista del principio de igualdad pretendía eliminar los obstáculos para que las personas con igual capacitación pudieran gozar de idénticas oportunidades, es decir lo que se prohibía era la diferenciación directa o el trato diferencial entre aquellas personas con similar o idéntica capacitación, fundada en un criterio inadmisibles desde el punto de vista de los derechos humanos.

La trascendencia del derecho a la igualdad, fue advertida y concebida en un contexto social histórico que definió su ineludible inclusión en acuerdos y tratados internacionales como por ejemplo la Declaración Universal de Derechos humanos, el Pacto internacional de derechos civiles y políticos , el pacto internacional de derechos económicos, sociales y Culturales, etc.²⁶

1.7.1. El principio de no discriminación en la declaración Universal de los Derechos Humanos

Después de la segunda guerra mundial y la creación de las Naciones Unidas, la comunidad internacional se comprometió a no permitir nunca más atrocidades como las de ese conflicto. Los líderes del mundo decidieron complementar la Carta de las Naciones Unidas con una hoja de ruta para garantizar los derechos de todas las personas en cualquier lugar y en todo momento. Este documento que más tarde pasaría a ser la Declaración Universal de los Derechos Humanos que en adelante llamaremos DUDH, teniendo en cuenta la influencia del concepto de dignidad humana, proclama en su artículo primero que *“ todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos, y dotados como están de razón y conciencia, deben comportarse fraternalmente los unos con los otros”*

Es así que este artículo determina claramente los DF de libertad y de igualdad, los cuales son claves en la Constitución de todos los demás derechos fundamentales. Tan es así que no se podría concebir la idea de un principio de no discriminación, si no existiese el concepto de igualdad.

²⁶ RODRÍGUEZ PIÑERO, Miguel; FERNÁNDEZ LÓPEZ. *Igualdad y discriminación*, Madrid, editorial Tecnos, 1991,p. 367

El inciso 1 del artículo 2 de la DUDH establece: “ *Toda persona tiene todos los derechos y libertades proclamados en esta declaración, sin distinción alguna de raza, color, sexo, religión, opinión política o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición*”

Este inciso configura y constituye el principio de igualdad, hoy adoptados por todas las Constituciones a nivel mundial.

La carta así mismo elabora un significado en relación a la prohibición de realizar este tipo de discriminación por condiciones derivadas de la naturaleza misma del ser humano y como tal semejantes a todos, teniendo absolutamente claro que toda diferenciación basada en las cualidades y derechos emanados de la naturaleza humana será siempre inválida, injusta e ilegítima.

1.7.2. La igualdad ante la ley en la Convención Americana de Derechos Humanos

Otro de los documentos internacionales sobre los derechos humanos y en el cual encontramos la defensa del derecho de igualdad y proscripción de la discriminación es la Convención Americana de Derechos Humanos, en adelante CADH, en el cual tanto el artículo 1.1 como el artículo 24 establecen ámbitos diferentes aunque respecto de lo mismo, es decir el derecho de igualdad. El primero establece y determina los principios de igualdad y de no discriminación, el segundo crea un derecho autónomo de igualdad y a la no discriminación que opera como criterio de todos los derechos subjetivos, inclusive de los no fundamentales o los no consagrados en la convención, y así mismo analiza que no toda discriminación es ilegítima como ya lo hemos venido analizando anteriormente, siempre que estas desigualdades sea utilizadas con un criterio de razonabilidad, proporcionalidad y justicia.²⁷

El principio de la protección igualitaria y efectiva de la ley y de la no discriminación constituye un dato sobresaliente en el sistema tutelar de los

²⁷ DONNELL, Daniel. *Derecho internacional de los Derechos Humanos. Normativa, jurisprudencia y doctrina de los sistemas universal e interamericano*, Primera edición Bogotá, 2004, p. 960.

derechos humanos consagrado en muchos instrumentos internacionales y desarrollado por la doctrina y la jurisprudencia internacional. Hoy en día el principio de igualdad y no discriminación ha ingresado en el dominio del *jus cogens*, descansando sobre el un andamiaje jurídico de orden público nacional e internacional.²⁸

Este principio posee un carácter fundamental para la salvaguardia de los DH, se trata de un derecho imperativo y siendo así entonces los Estados tiene la obligación de no introducir en su ordenamiento jurídico regulaciones discriminatorias, o por consiguiente eliminarlas las q así fuesen, combatir las prácticas de este carácter y establecer normas y otras medidas que reconozcan y aseguren la efectiva igualdad ante la ley de todas las personas. Como ya sabemos es discriminatoria una distinción que carezca de una justificación objetiva y razonable.

El artículo 24 de la CADH prohíbe la discriminación de derecho o de hecho no solo en cuanto a los derechos consagrados en el mismo tratado sino en lo que respecta a todas las leyes que apruebe el Estado y su aplicación. Es decir no se remite a reiterar lo dispuesto en el artículo 1.1 del mismo documento, respecto de la obligación del Estado de respetar y garantizar, sin discriminación, los derechos reconocidos en el mismo tratado, sino que consagra un derecho que también acarrea obligaciones al Estado de respetar y garantizar el principio de igualdad y no discriminación en la salvaguardia de otros derechos y en toda la legislación interna que se apruebe.²⁹

Es preciso dejar en claro que tanto el principio de igualdad como el de no discriminación son conceptos que se corresponden mutuamente, como dos caras de una misma institución. La igualdad es la cara positiva de la no discriminación y la discriminación es la cara negativa de la igualdad, pero ambas

²⁸ HUERTAS DÍAZ, Omar. CÁCERES TOVAR, Víctor. *Convención Americana de Derechos humanos*, Colombia, editorial Ibáñez, 2005, pop 247-248.

²⁹ CONVENCIÓN AMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. Fecha de consulta 21 de agosto del 2013. Obtenida en la página web http://www.oas.org/dil/esp/tratados_B32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Humanos.htm

son la expresión de un valor jurídico que está implícito en el concepto mismo del Derecho como orden de justicia para el bien común.

La igualdad ha penetrado en el concepto del Derecho internacional cuando ya el derecho Constitucional, donde nació había logrado superar el sentido mecánico original de la “ igualdad ante la ley”, que postulaba un tratamiento idéntico para todos en todas las situaciones y que llegó en su aplicación a merecer el calificativo de “la peor de las injusticias” y sustituirlo por el concepto moderno de “ la igualdad jurídica” entendido como una medida de justicia, que otorga un tratamiento razonable iguala todos los que se encuentren en igualdad de circunstancias, sin discriminaciones arbitrarias y la no discriminación implica esa misma igualdad jurídica desde el punto de vista del derecho a no ser tratado con desigualdad , valga decir, a no ser objeto de distinciones, deberes, cargas o limitaciones injustas, irrazonables o arbitrarias.³⁰

1.7.3. El principio de igualdad según la Corte Interamericana de Derechos Humanos

En su opinión consultiva N° 18 y distintas jurisprudencias sobre la Condición Jurídica y Derechos de los Migrantes Indocumentados (2003), la Convención Interamericana de Derechos Humanos en adelante la Corte, desarrolló su jurisprudencia en materia de discriminación e desigualdad ante la ley, habiendo declarado que:

"El principio de igualdad ante la ley, igual protección ante la ley y no discriminación, pertenece al jus cogens, puesto que sobre él descansa todo el andamiaje jurídico del orden público nacional e internacional y es un principio fundamental que permea todo ordenamiento jurídico. Hoy día no se admite ningún acto jurídico que entre en conflicto con dicho principio fundamental (...). Este principio (igualdad y no discriminación) forma parte del derecho internacional general. En la actual etapa de la evolución del

³⁰ PUMAR BELTRÁN, Nuria. *La igualdad ante la ley en el ámbito de la seguridad social*. Navarra, Aranzadi, 2011 pp.435

derecho internacional, el principio fundamental de igualdad y no discriminación ha ingresado en el dominio del jus cogens"

Así mismo en la sentencia emitida en el caso Yatama versus Nicaragua, adoptada en junio de 2005, la Corte confirmó el gran avance jurisprudencial alcanzado por su Opinión Consultiva No. 18, que ha reafirmado el carácter de jus cogens del principio de la igualdad y no discriminación y ha señalado que:

"Por consiguiente, los Estados tienen la obligación de no introducir en su ordenamiento jurídico regulaciones discriminatorias, eliminar las regulaciones de carácter discriminatorio, combatir las prácticas de este carácter y establecer normas y otras medidas que reconozcan y aseguren la efectiva igualdad ante la ley de todas las personas. Es discriminatoria una distinción que carezca de justificación objetiva y razonable.³¹

El artículo 24 de la CADH prohíbe la discriminación de derecho o de hecho, no sólo en cuanto a los derechos consagrados en dicho tratado, sino en lo que respecta a todas las leyes que apruebe el Estado y a su aplicación. *"Es decir, no se limita a reiterar lo dispuesto en el artículo 1 de la misma, respecto de la obligación de los Estados de respetar y garantizar, sin discriminación, los derechos reconocidos en dicho tratado, sino consagra un derecho que también acarrea obligaciones al Estado de respetar y garantizar el principio de igualdad y no discriminación en la salvaguardia de otros derechos y en toda la legislación interna que apruebe"*

Como hemos desarrollado anteriormente la Corte ha sostenido en su Opinión Consultiva No. 18, de 2003, los Estados Partes en la Convención no pueden dictar medidas que violen los derechos en ella consagrados; en virtud del carácter perentorio del principio básico de la igualdad y no discriminación, "los Estados tienen la obligación de no introducir en su ordenamiento jurídico regulaciones discriminatorias, de eliminar de dicho ordenamiento las

³¹ CORIDH. Caso Yatama vs. Nicaragua, sentencia del 23 de junio del 2005, par. 184-189

regulaciones de carácter discriminatorio y de combatir las prácticas discriminatorias" ³²

Esto nos lleva a concluir que nada justifica tratar ciertas personas con menoscabo al principio fundamental de la igualdad y no discriminación, que además informa y conforma el derecho a la igualdad ante la ley, consagrado en el artículo 24 de la Convención Americana. Es este un principio del *jus cogens*, el cual no puede ser eludido en circunstancia alguna.

³²CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. [obtenida 18.II.2014], ubicada en www.corteidh.or.cr/docs/casos/votos/vsc_cancado_145_esp.doc.

CAPÍTULO 2

EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

El presente capítulo, desarrollará en su mayoría todo aquello que le compete al derecho penal respecto a los delitos cometidos en perjuicio de la administración tributaria y que esta investigación tiene como finalidad conocer a fondo, a lo largo del presente capítulo veremos que para criminalizar una conducta, debe determinarse si es necesario que la defensa del bien jurídico sea a nivel del sistema penal para lograr resultados positivos. Resulta así, que los otros mecanismos de control social son insuficientes para combatir determinadas conductas, y que se requiere del medio más drástico con que cuenta nuestro ordenamiento jurídico, tal cual es, el sistema penal, que a través del Ministerio Público es quien ejerce la acción penal para lo cual recibe un informe sustentado por la SUNAT en donde se menciona los indicios de la posible comisión de delitos tributarios por parte de contribuyentes o administrados.

La acción penal ejercida por el Ministerio Público es el punto inicial de la investigación la cual está destinada a verificar si existe o no la comisión de delitos tributarios.

2.1. Origen de los delitos tributarios.

La necesidad que el Estado realice ciertas actividades financieras, con la finalidad de poder generar fondos suficientes, dan origen a la potestad tributaria, mediante la cual el Estado obliga a los ciudadanos a realizar ciertos pagos a su favor ya sea para obtener ciertos beneficios o prestaciones estatales o sea simplemente por la manifestación de algún signo exterior de riqueza, todo esto a través de la creación de impuestos con lo cual el Estado grava la realización

de actos que generen riqueza como el consumo o la renta para poder generar recursos y así poder cubrir el gasto público. El Estado a través de los tributos exige el pago mediante el ejercicio de su potestad tributaria.

Aquellas acciones que afecten la idoneidad de estos mecanismos constituyen ilícitos tributarios, que debido a la gravedad podrán configurarse como infracciones administrativas o como delitos.

Las normas recogidas en nuestro ordenamiento jurídico que sancionan los ilícitos tributarios se diferencian funcionalmente a las infracciones de los delitos.

La creación de los Delitos Tributarios en adelante DT, responden 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 financiera³³.

De las innumerables modalidades en que se delinque económicamente, el DT tiene por objeto a la Hacienda Pública.

La tendencia que se hace dominante en las modernas legislaciones penales, sobre todo en la referencia a la parte especial, es que la intervención del estado no se ha de limitar sólo a la protección de bienes jurídicos que pueden ser afectados directamente en la convivencia social, así tenemos por ejemplo la vida, la salud, el honor, el patrimonio, entre otros, sino que también debe dirigirse a incluir bienes jurídicos cuya afectación se difunde a todos los individuos del cuerpo social así como a los referidos al sistema socio-económico y por ende tributario que han elegido todos los ciudadanos³⁴.

Por estas consideraciones en el Perú se recoge en la reforma penal de 1991 el delito de defraudación tributaria que ya se encontraba tipificado y penado por el Código Tributario originario de 1966, en ese entonces la defraudación tributaria se reprimía con seis años de prisión, la reforma penal de 1991 modifico tal sanción y le aplico una reducción a cuatro años de pena privativa de libertad. El 24 de agosto de 1992 el legislador consciente de ello eleva la pena de cuatro a

³³ Cfr. GARCÍA CAVERO, Percy. *Derecho Penal Económico – Parte Especial*. Lima, Tomo II, Editorial Grijley, 2007, p. 267

³⁴ Cfr. .SANABRIA ORTIZ, Rubén. *Comentarios del código tributario y los delitos tributarios*, Lima, 3^o edición, SM editores, 1997.p 526

seis años como era concebida inicialmente. Sin embargo actualmente el legislador ha considerado pertinente dar una ley especial referida a los DT y su modalidad, la defraudación tributaria recibe una punibilidad muy fuerte, con un mínimo de ocho y un máximo de doce años. En otras palabras esto significa que la persona que se encuentra inmiscuida en este tipo de delito, si se prueba el mismo, sufrirá presión efectiva.

2.2. Concepto

La defraudación tributaria es una de las modalidades de los DT, son infracciones cometidas en agravio del fisco quien va a percibir menos de lo que en la ley está establecido que le corresponde, en consecuencia de este acto se va a mermar el capital del Estado impidiendo que este cumpla de forma adecuada con los servicios públicos.

Siendo entonces la sociedad doblemente perjudicada ya que tendrá servicios públicos deficientes y la baja percepción tributaria obligara a la elevación del porcentaje de los Tributos a pagar.³⁵

Nuestra Ley Penal Tributaria aprobada mediante Decreto Legislativo N° 813 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.”*³⁶

Del artículo señalado anteriormente vemos como 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.

El delito tributario tiene una gran resonancia social, siendo de suma importancia una conciencia tributaria frente al fisco.

³⁵ Cfr. CALDERÓN VALVERDE, Leonardo. *Delitos Tributarios y Aduaneros*, Lima, Gaceta Jurídica. 2012, p. 598.

³⁶ Decreto Legislativo N° 1114, que modifica la Ley Penal Tributaria.

Es necesario reflexionar de como el contribuyente está observando que el Estado reconoce y tolera el fraude, no siendo una obligación de orden interno y consiente, empezar a pagar religiosamente nuestros impuestos, es entonces que este acto se convierte en una unidad objetiva, un aprovechamiento consciente, advirtiendo así que el ilícito tributario toma la forma de un delito en forma reiterada y continua.³⁷

Cierta doctrina establece que el Derecho Penal Tributario, en adelante el DPT, sobre los delitos tributarios, establecen que no pertenecerían a lo referido por la administración tributaria pues no responde a los principios y finalidades, esencialmente recaudatorios, del sistema Tributario, aun cuando no se contradiga con ellos. Aun así se encuentran claramente ligados ya que el Derecho Penal Tributario ha surgido del Derecho Tributario y ha sido regulado tradicionalmente en leyes tributarias.

El DPT no protege penalmente el patrimonio del Estado ni la recaudación Estatal sino más bien la expectativa de que el Estado reciba los ingresos generados por los distintos tributos internos.

En nuestro sistema normativo la entidad que representan a los sujetos recaudadores es la Superintendencia Nacional de la Administración tributaria, en adelante SUNAT³⁸.

En el acuerdo plenario N°2-2009/CJ-116, específicamente en el octavo considerando tiene dicho lo siguiente *“Los delitos tributarios protegen la Hacienda Pública en adelante HP, desde la perspectiva del interés del Estado, de que así la carga Tributaria se realice con lo modos fijados en la ley”*³⁹. De lo antes citado podemos concluir que para el supremo tribunal (Corte Suprema de

³⁷ Cfr. PEÑA CABRERA, Raúl, *Todo sobre el ilícito Tributario.*, Lima, Tomo IV, 1999, p 112.

³⁸ Cfr. GARCIA CAVERO, Percy, Ob. cit, p 79.

³⁹ Acuerdo plenario n° 2- 2009/ CJ-116 emitido por V PLENO JURISDICCIONAL DE LAS SALAS PENALES PERMANENTE Y TRANSITORIAS

justicia) se protege el proceso de recaudación de ingresos y de distribución de los mismos en el gasto público.

Así mismo, la *CORTE SUPREMA DE JUSTICIA* de la República ha determinado en el Acuerdo Plenario sobre la Regularización Tributaria, el mismo que si bien desarrolla con mayor amplitud el tema de su cometido, también traza algunas características esenciales de los delitos tributarios, que serán comentados en el siguiente apartado.

De otro lado, se entiende también que en nuestra actual regulación, no se ha establecido referencia cuantitativa alguna o monto mínimo de la deuda tributaria, (considerando el tipo de hecho imponible), para poder configurar un delito de defraudación tributaria, más solo conforme se tiene en el artículo 3° de la Ley Penal Tributaria, en adelante LPT, se ha establecido una suma referencial, para atenuar la pena.

2.3. El bien jurídico protegido en los delitos de defraudación tributaria

Puede argumentarse que el bien jurídico protegido, es la labor recaudadora de la Administración Tributaria, en adelante AT, si consideramos esto, el Derecho Penal sería un mecanismo de presión sobre los obligados tributarios para que, bajo la amenaza de recibir una sanción penal, cumplan con cancelar los tributos establecidos por las leyes. Si existiese el peligro de que no se cumpla con el pago de los tributos establecidos, configurándose como actos de desobediencia frente a los mandatos legales.

Existen dos tesis sostenidas para determinar la condición esencial de organización social que se busca proteger.

Por un lado encontramos la tesis patrimonialista, según la cual el bien jurídico está constituido por los intereses patrimoniales del Estado recaudador de los Tributos, mientras que, otros autores reconocen como bien jurídico protegido el deber de transparencia respecto de los hechos tributariamente relevantes.

Otra de las tesis es la Funcionalista, en la cual es la HP el bien jurídico protegido, es decir el proceso de recaudación de ingresos y de distribución de los mismos en el gasto público.⁴⁰

De las posiciones antes mencionadas, se considera que el bien jurídico tutelado sería más bien la expectativa de que el Estado llegue a recibir los ingresos que se generan por los diferentes tributos internos.

La jurisprudencia penal peruana se ha pronunciado al respecto, señalando que en los casos de defraudación tributaria lo que se protege es “el proceso de ingresos y egresos” del Estado, siendo la conducta típica del sujeto defraudador e incumplir la obligación tributaria en pagar total o parcialmente los tributos que ha sido establecidos por la ley administrativa tributaria.⁴¹

Lo que se trata de proteger el bien jurídico constituido por el patrimonio fiscal en cuanto a su intangibilidad (los ingresos públicos concretados en tributos o Fisco o Hacienda Pública) y también en cuanto a los medios para su consecución (función o actividad administrativa tributaria). El concepto de fisco o HP que es uno, solo tiene dos vertientes: la objetiva que es el patrimonio del Estado (Fisco) y la subjetiva que es ese mismo Estado como titular de la función administrativa tributaria. Ambos elementos son los bienes jurídicos protegidos por el tipo penal de defraudación tributaria, “el interés tutelado por la norma es la HP desde esa doble perspectiva: en tanto que conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico, es decir, en tanto que patrimonio público, y en tanto que función tributaria que permite dotar a aquélla de un contenido patrimonial”.⁴²

El bien jurídico en el tipo penal de defraudación tributaria en la modalidad de ocultamiento de ingresos, previsto en tipo penal complementario de los artículos 268º y 269º inciso 2 del código penal (vigente hasta abril de 1996) y en el tipo penal complementario de los artículos 1 y 2 inciso A del decreto legislativo N°

⁴⁰Cfr. ABANTO VÁSQUEZ, *Manuel .Derecho Penal Económico- Parte Especial*”, Lima, Edit. IDEMSA, 2000, p 114.

⁴¹ Sala penal transitoria de la corte suprema de justicia. *Recurso de nulidad N° 15-31*. [Ubicado el 11.IX.2010]. obtenido en : http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=512&Itemid=5

813 – LEY PENAL TRIBUTARIA (vigente desde abril de 1996) sería la evasión de dicha actividad recaudadora que cumple el Estado⁴³.

2.4. El Delito de Defraudación Tributaria como Obligación de Carácter Pecuniario

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 tutelado. Así tenemos el delito de la omisión de la asistencia familiar (artículo 149 del Código Penal) que tiene como presupuesto fundamental una suma de dinero que en la vía extrapenal – civil – no se ha hecho efectiva, existiendo por ende un intento fallido por parte de la judicatura civil para ejecutar el cobro de la deuda perteneciente al derecho alimentario, y esa omisión de no pagar por parte del sujeto obligado genera una vulneración al bien jurídico.⁴⁴

En esta misma línea, debe ubicarse el delito de defraudación tributaria (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 . Ello es tan cierto que la propia Exposición de Motivos de la Ley Penal Tributaria – Decreto Legislativo N° 813 – establece que el bien jurídico tutelado en los delitos tributarios es lo siguiente: “Estos efectos deben de ser necesariamente considerados al momento de legislar sobre el delito de defraudación tributaria, a fin de generar una mayor conciencia tributaria, y una extensión en la comisión del citado ilícito, dado que el mismo afecta de manera significativa a la sociedad, **por cuanto perjudica el proceso de ingresos y egresos a cargo del Estado,**

⁴³ HEYDEGGER. R. Francisco. *Derecho Penal Económico y de la Empresa*, Lima ,1° edición, Editorial IDEMSA, 2013. p 356.

⁴⁴ CALDERÓN VALVERDE, Leonardo. Ob. cit, p 99.

imposibilitando que este pueda cumplir con su rol principal de brindar los servicios básicos a los miembros de la sociedad y generando además planes de desarrollo global”.⁴⁵

Por otro lado la jurisprudencia del Tribunal Fiscal tiene dicho en un caso concreto lo siguiente: “La obligación tributaria se origina, tratándose de prestación de servicios, con la efectiva emisión de comprobante de pago o la percepción de la retribución, independientemente del momento en el que se prestaron los servicios y que, por ende surgió la obligación del referido comprobante de pago, por lo que la Administración debe de limitarse a verificar la ocurrencia de tales hechos”⁴⁶”

En nuestro ordenamiento jurídico el autor BRAMONT ARIAS TORRES, Luis Felipe, cuando comenta el delito de defraudación tributaria y específicamente el ocultamiento de ingresos de rentas se refiere lo siguiente: “(...) En el inciso a) de este artículo 2 referido a las modalidades se establece que cometerá delito de defraudación tributaria quien oculte ingresos, rentas o consigne pasivos total o parcialmente falsos. Naturalmente toda esta serie de conductas solo pueden ser realizadas dentro del procedimiento tributario establecido para el pago del tributo, lo cual implica que dichos comportamientos estén incluidos en la declaración tributaria. Dentro de esta se ocultara los ingresos o se consignara pasivos falsos”.⁴⁷.

2.5. El 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 la ley, de esta manera, la acción penal es el punto de partida del proceso judicial.

⁴⁵ DECRETO LEGISLATIVO N° 813. *Ley Penal Tributaria*.

⁴⁶ RTF N° 04588-1-2003, de fecha 14/08/2003, extraído: *Legislación Tributaria*, Lima, 2012, p. 27.

⁴⁷ RTF N° 00879-3-97, de fecha 07/10/1997, extraído: *Legislación Tributaria*, Lima, 2013, p.19

Los orígenes de la acción penal se remontan a los tiempos en que el Estado se hizo acreedor del monopolio del uso de la fuerza, al inaugurar la acción penal, ésta reemplazó a la venganza personal y a la autodefensa, al ser el Estado quien asume la defensa y el resarcimiento de sus ciudadanos.

La acción penal, por lo 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.

WOLTERS KLUWER, señala que: La acción penal se puede definir, desde la esfera de los derechos individuales de la persona, como la facultad concedida a un individuo para iniciar un proceso penal; y, también, se puede definir desde la órbita de la actividad estatal, como la obligación del Estado de ejercer el *ius puniendi* ante la existencia de un hecho que reviste los caracteres de una infracción penal⁴⁸

THOMSON REUTERS, señala que: La acción penal es la que el Estado exclusivamente ejercita para establecer la responsabilidad criminal, y en su caso, la civil, ocasionada por la comisión de un delito⁴⁹.

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. En el caso que la acción penal sea privada, ello se configuraría 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 del delito de injuria. En este caso no correspondería que el Estado persiga de oficio al infractor. El ejercicio de la acción penal constituye una facultad que detenta el Estado, representado por el Ministerio Público, para poder perseguir a las

⁴⁸ WOLTERS KLUWER. Guías Jurídicas. Acción Penal. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web:

<<http://www.guiasjuridicas.com/Content/Documento.aspx?params> (revisado el 09-10-18).

⁴⁹ THOMSON REUTERS. Doctrina del día: Teoría de la acción penal suplementaria (Crítica de la acción penal pura). Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web:<<http://thomsonreuterslatam.com/2012/05/doctrina-del-dia-teoria-de-la-accion-penal-suplementaria-critica-de-la-accion-penal-pura>(revisado el 06-09-18)

personas responsables de la comisión de delitos. Una vez que se ejerce la acción penal, esta pasa por tres etapas, las cuales son:

- Investigación o averiguación de manera previa o también denominada preliminar.
- Persecución del delito.

ORÉ GUARDIA y SANTOS CHICHIZOLA señalan que: La investigación del delito es una función inherente de la potestad persecutoria que tiene el fiscal, como titular del ejercicio de la acción penal y titular del deber de la carga de la prueba.

Al efectuar una revisión de la Constitución Política del Perú de 1993, encontramos en el texto del artículo 159 las atribuciones que le corresponden al Ministerio Público¹⁰ y dentro del numeral 5 del citado artículo, se indica que corresponde al Ministerio Público ejercitar la acción penal de oficio o a petición de parte. Lo antes mencionado determina que el ejercicio de la acción penal es una prerrogativa otorgada por la propia Constitución Política del Perú al Ministerio Público, sin existir de por medio condicionamientos, toda vez que es una atribución inherente a sus funciones.

En el texto del artículo 11 de la Ley Orgánica del Ministerio Público se consigna de manera precisa que el Ministerio Público es quien detenta la posibilidad de plantear la acción penal, El texto del referido artículo indica lo siguiente:

Artículo 11.- El Ministerio Público es el titular de la acción penal pública, la que ejercita de oficio, a instancia de la parte agraviada o por acción popular, si se trata de delito de comisión inmediata o de aquéllos contra los cuales la ley la concede expresamente.

2.6. Diferencias entre Infracción y delito tributario.

Para cierta doctrina extranjera un adecuado término genérico que le corresponde a la infracción tributaria es el “ilícito tributario”, el cual comprende a las contravenciones (actos ilícitos tributarios administrativos) y a los delitos

tributarios (actos ilícitos tributarios penales) .La infracción tributaria no es falta ni constituyente ilícito penal. Su conocimiento y sanción corresponde exclusivamente a la Administración Tributaria. Para el Código Tributario de 1996, es “Toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias, constituye infracción sancionable de acuerdo con lo establecido en este título” (artículo 164). Más adelante el artículo 172 precisa cuales son las llamadas infracciones tributarias.

Las infracciones en cumplimiento de mandatos emanados del Estado en cualquiera de sus niveles, mientras que en otras incluyen las faltas disciplinarias cometidas en el área de organismos no administrativos, por otro lado un sector administrativo – Penal en la esfera específicamente administrativa, ha creado un nuevo cuerpo cuya naturaleza está determinada por ciertas corrientes doctrinales, por un componente infraccional y otro sancionatorio Penal.⁵⁰

Lo fundamental es entonces la voluntad del legislador y/o Estado, como razón definitiva para decidir cuándo una conducta debe ser absorbida por una u otra esfera, es decir la penal o la administrativa, y como sabemos bien, el Estado invoca siempre el interés jurídico general como objeto de protección.

El artículo 172 del Código Tributario establece sanciones por infracciones formales, es decir, incumpliendo de obligaciones formales. En la valoración que realiza el fisco sobre la conducta del infractor, no se toma en cuenta la tendencia subjetiva del agente aunque provenga de negligencia o descuido, pues lo realmente importante para su determinación es la exteriorización material de dicha acción.⁵¹

Para un amplio sector de la doctrina la única diferencia entre la infracción tributaria administrativa y delito es de tipo cualitativo, es decir, existe, un distinto grado de reprochabilidad. Para pasar al campo de la causalidad jurídica a la figura penal se tiene que establecer la existencia de la calidad de contribuyente o responsable, para pasar de ahí a la cuantía de la obligación tributaria, cuantía

⁵⁰ BAIGUN DAVID y otros. *Delitos económicos en la esfera del Mercosur*, Buenos Aires-argentina Rubinzal Culzoni editores, 2002 p.15

⁵¹ YACOLTA ESTARES, Daniel. BRAVO CUCCI, Jorge “y” Otros. *Introducción al Derecho Financiero y Tributario*, Lima, Jurista editores E.I.R.L, 2010. p.98.

que consciente, voluntaria y maliciosa o engañosamente se pretende dejar de pagar definitivamente.

Teniendo en cuenta nuestra legislación tributaria entre infracción administrativa y delito existen ciertas diferencias que podemos encontrar siendo las más importantes:

En cuanto al aspecto subjetivo.- En el delito tributario es imprescindible la existencia de una conducta dolosa manifestada a través de engaño, el fraude, etc.; en cambio la infracción no es que carezca de este elemento sino que su apreciación es irrelevante para su configuración que es eminentemente objetiva.

En cuanto a la determinación de la responsabilidad.- En el delito tributario tiene que probarse es la intención del agente de infringir la ley tributaria con el fin de no pagar definitivamente el tributo, valiéndose de ardid o fraude. Mientras que la infracción determina objetivamente la mera desobediencia, el simple quebrantamiento de la ley tributaria, aunque provenga de negligencia o descuido en la cobranza por ejemplo, del propio administrador tributario, el contribuyente simplemente no pago y por lo tanto su omisión constituye infracción tributaria-administrativa.

En cuanto a la naturaleza del sujeto activo.- En los delitos tributarios como en todos los delitos, solo podrá ser sujeto activo por ser susceptible de pena o medida de seguridad, la persona natural , mas no la persona jurídica . Por el contrario en las infracciones tributarias, el sujeto activo es el contribuyente que puede ser una persona natural o jurídica.⁵²

2.7. Doble esfera penal- infraccional. El área del derecho administrativo

La creciente intervención del Estado ha sido precisamente, la ampliación del derecho administrativo, no como modelo ontológicamente diferente al Derecho Penal, sino más bien como un instrumento para el traslado de una mayor represión al campo administrativo.

⁵² HUAMANI CUEVA, Rosendo. *Código Tributario Comentado*, Lima, Juristas editores, 2013. p 1100.

La nota que los diferenciara de los dos órdenes no puede estar suministrada por una pretendida disimilitud de naturaleza sino, simplemente, por la gravedad de la sanción.

La hibridez del derecho administrativo trae como consecuencia, la necesidad de acudir a principios rectores del Derecho Penal para levantar vayas contra el avance del poder administrativo.

Resulta evidente que a la administración tributaria no le será posible aplicar penas de arresto pues eso le compete a la jurisdicción penal, las multas no podrán ir más allá de un monto razonable y las medidas que restrinjan derechos esenciales solo podrán ser decididas ante la jurisdicción penal antes mencionada, de tal manera que aparecerán desligadas las dos jurisdicciones aunque con cooperación conjunta y no como mal se llama al funcionamiento “acumulativo” o “alternativo” preferido por algunas de las legislaciones actuales.

Para algunos sectores de la doctrina, “La instancia administrativa debe estar subordinada a la instancia penal, de manera tal que una absolución en el ámbito penal deberá ser admitida por la administración.”⁵³

Los ilícitos penales tributarios, en particular la modalidad de defraudación tributaria se consideran de competencia exclusiva de los órganos jurisdiccionales con competencia, vale el redundar, que esta será en materia penal. Sin embargo en los temas tributarios existe una situación en particular en la que ciertos supuestos de posibles infracciones no llegan a ser vistos por la jurisdicción ordinaria en tanto existe una causal de improcedencia de la acción penal por parte del Ministerio Público e impedimento de formulación de denuncia penal por delito tributario por parte del Órgano Administrador del Tributo. Este supuesto especial se encuentra previsto en el art. 189 del código tributario.

No se puede evidenciar claramente cuál es el cometido de una política criminal como ésta y que pueda estar tras esta excepción puesto que la reparación patrimonial del delito es un concepto independiente a que es lo que se debe hacer con un sujeto en la medida que actué dolosamente, con posible astucia, engaño, con la finalidad de defraudar al fisco y que se aprecia una situación de

⁵³ CASORIO PRIETO, Luz María. *Derecho financiero y tributario*, Lima, Jurista editores 2005. p.399.

peligrosidad a la seguridad social y jurídica, ya que podrá realizar esta acción no solo ante el fisco sino ante cualquier otra entidad o sujeto.

Desde un punto de vista de la administración tributaria podemos sustentar que el fisco tendrá la recaudación y el ahorro de recursos como fin perseguido.

2.8. La omisión impropia y propia, frente al delito de defraudación Tributaria

Para el autor REÁTEGUI SÁNCHEZ, James: 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 realiza 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.

Es por todo ello que este autor considera que cuando el tipo penal prescribe “Deja de pagar en todo o en parte los tributos, estaremos en presencia de los llamados delitos de omisión impropia”⁵⁴

En la dogmática penal se distingue los tipos penales según vayan a ser expresados, es decir en forma de una infracción ante una prohibición de hacer o también en la forma de una desobediencia a un mandato de acción.

De esta manera se tendrá por entendido que 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.

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

⁵⁴ GARCÍA CAVERO, Percy. *Derecho Penal Económico – Parte Especial*, Lima, Tomo II, Editorial Grijley. 2007. p 307.

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.

Mientras 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.⁵⁵

En el proyecto tratado presentado por la comisión de la Comunidad Europea se establece que las sanciones previstas en el derecho interno para los ilícitos fiscales, se debe aplicar también cuando dichos comportamientos afecten intereses financieros. Así mismo el proyecto determina que la extensión de sanciones penales previstas en el derecho interno respecto de la presentación de documentos falsos o de declaraciones falsas ante una autoridad pública del Estado a las realizadas ante la autoridad de la Comunidad Europea.

2.9. Autonomía de las penas por delitos tributarios

El art. 190 del Código Tributario determina que "Las penas por delitos tributarios se aplicaran sin perjuicio del cobro de la deuda tributaria y la aplicación de las sanciones administrativas a que diera lugar"⁵⁶, corresponde a la acción legislativa determinar la existencia de vías paralelas con el fin de sancionar los ilícitos tributarios tanto administrativos como penales, conjuntamente con el artículo 192 establecen esta opción y se puede denotar desde su texto que es

⁵⁵REÁTEGUI SÁNCHEZ, James .*Estudio del Derecho Penal- partes especial*, Lima-Perú Jurista editores S.R.L., 2009. p 723.

⁵⁶ Artículo 190°.- "*Las penas por delitos tributarios se aplicaran sin perjuicio del cobro de la deuda tributaria y la aplicación de las sanciones administrativas a que hubiere lugar*"

posible que el sujeto tenga que asumir una serie de sanciones a nivel administrativo y a la vez ser sancionado penalmente por haber incurrido también en delitos tributarios.

Como se puede apreciar, contrariando abiertamente las exigencias de la prohibición del *Ne bis in idem*, los artículos 190° y 192° de nuestro Código Tributario permiten expresamente que las penas por delitos tributarios se apliquen sin perjuicio de (...) la aplicación de las sanciones administrativas a que hubiere lugar. Incluso dicha regulación permite que se tramiten en forma paralela los procedimientos penal y administrativo. Dicha regulación vulnera abiertamente la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional –supremo intérprete de la Carta Magna-, y por tanto, afecta los derechos fundamentales de los contribuyentes, por lo que la misma debe ser considerada inconstitucional⁵⁷.

Nuestro Código Tributario se muestra reticente a reconocer las exigencias constitucionales del *Ne bis in idem*⁵⁸, al permitir la tramitación en paralelo de los procedimientos penal y sancionador, y al establecen una duplicidad de sanciones en determinados supuestos tipificados en el numeral 1) del artículo 178° del mencionado cuerpo normativo.

⁵⁷ Cfr. GAMBA VALEGA, Cesar. *La Prohibición De Aplicar más de una sanción Por un mismo acto ilícito en el ámbito Tributario*. Revista electrónica, 2005, p 378.

⁵⁸ STC N° 10275-2006-PHC/TC "dicho principio se encuentra implícito en el derecho al debido proceso, reconocido por el inciso 2 del artículo 139 de la constitución política del Perú, y tiene una doble dimensión. En tal sentido, sostuvo que en su vertiente material garantiza el derecho a no ser sancionado 2 o más veces por la infracción de un mismo bien jurídico, pues guarda conexión con los principios

de legalidad y proporcionalidad; en su dimensión procesal, garantiza el no ser sometido a juzgamiento 2 o más veces por un mismo hecho, es decir, que se inicien 2 o más objetos con el mismo objeto, siempre y cuando existe identidad de sujeto, hecho y fundamento, puesto que tal proceder constituiría un exceso del poder sancionador, contrario a las garantías propias del estado de derecho.

4. Es en tal sentido que el principio en comentario, desde la vertiente procesal, presupone la interposición de un doble proceso penal a un mismo imputado, por la misma conductas y con igual fundamento, y lo protege del riesgo de la imposición de una doble condena, lo cual se yergue como límites material frente a los mayores Poderes de persecución que tiene el estado, que al ejercer su ius puniendi contra una determinada conducta delictiva debe tener una sola oportunidad de persecución. Es menester puntualizar, ententes, que el *ne bis in idem* procesal supone básicamente dos persecuciones, y tiene que ver con los límites que es preciso imponer en un terreno en el cual una de las partes va a tener atribuciones asimétricas frente al procesado.

Este no limita la obligación del estado de perseguir el presunto delito, sino que lo ordena bajo parámetros constitucionales con la finalidad de garantizar la seguridad jurídica y la libertad.

Algunas jurisprudencia han tratado el tema es cuestión y han establecido que esta norma se encuentra vinculada con el principio de *Non Bis in ídem*⁵⁹, considerado por la doctrina aquel principio que implica la interdicción de la sanción múltiple por lo mismo, y a juicio de gran parte de la doctrina mayoritaria rige cuando concurre la llamada triple identidad: de sujeto, hecho y fundamento.⁶⁰

2.10. Ausencia de reparación civil en los delitos tributarios cuando la administración tributaria cobre la deuda

La figura de reparación civil según lo previsto en nuestro CP en el art. 93 constituye la restitución del bien, en este caso entregarle al fisco lo que le pertenece (deuda tributaria) y la indemnización por daños y perjuicios ocasionados a la administración tributaria. La reparación civil en la jurisprudencia de nuestro sistema normativo manifiesta claramente que debe guardar proporción con el daño causado y además fijarse en la forma prudencial y ser expresado en moneda nacional sin perjuicio de los devengados.

En nuestro CT el artículo 191 señala así mismo la posibilidad de que el juez a cargo pueda no fijar una reparación civil:

Artículo 191º.- REPARACION CIVIL

No habrá lugar a reparación civil en los delitos tributarios cuando la Administración Tributaria haya hecho efectivo el cobro de la deuda tributaria correspondiente, que es independiente a la sanción penal.

Si se considera que en el Perú la sanción administrativa es punitiva, en tanto se aplica de modo autónomo el cobro de tributo y sus intereses podría darse el caso de una doble indemnización si la autoridad administrativa impone una multa por la infracción tributaria y el sistema judicial por la misma infracción. Para evitar esa posibilidad, la norma excluye la reparación civil en los delitos tributarios,

⁵⁹ DINO CARLOS, Caro Coria. *E/ Principio De Non Bis In Idem en La Jurisprudencia Del Tribunal Constitucional*. Revista Jurídica, Marzo del 2013.p.96.

⁶⁰ CHANAMÉ ORBE, Raúl. *Comentarios a la Constitución.*, Lima, Cuarta edición, Jurista editores, 2009. p.367.

cuando la administración tributaria hubiese hecho efectivo el cobro de la deuda tributaria correspondiente.⁶¹

2.11. Consideraciones relacionadas al proceso, sobre delito de Defraudación Tributaria

La sociedad necesita de deberes jurídicos como presupuestos para posibilitar su funcionamiento. Cuando la sociedad se judicializa, los ciudadanos cuentan con un referente normativo denominado expectativas de conducta que vienen a limitar su libertad de actuación; de manera que si defrauda dichas expectativas, se hacen acreedores de responsabilidad. La expectativa de conducta más general que debe cumplir por igual todo ciudadano para posibilitar un mínimo de convivencia pacífica en la sociedad se plasma en la máxima *Ne minen laede*, es decir "No dañar", que viene a ser el deber negativo a cuyo cumplimiento están obligadas todas las personas que forman parte de la interacción. Si bien los deberes negativos posibilitan las condiciones normativas básicas de existencia y funcionamiento del mundo social, debe reconocerse, que en una sociedad, sobre todo como la de nuestro tiempo, no puede funcionar solo con deberes negativos. De ahí que se hace necesaria la introducción en el mundo jurídico del deber positivo, que a diferencia de imponer una obligación negativa de no dañar, ordena más bien la realización de una determinada acción positiva para mejorar la posición jurídica en la que se encuentra el objeto de protección. Así mientras en el deber negativo el vínculo jurídico es interpersonal; en el caso del deber positivo, es de carácter institucional, sustraído a toda individualidad, destacando el deber de fomento y mejora de la institución a que está sujeto el obligado especial.

En este espectro de deberes, reviste interés el deber positivo por constituir el tipo de deber que se quebranta mediante el delito tributario. Particularmente, en el caso del delito de defraudación tributaria estamos ante un delito de infracción del deber institucional, donde la institución que se afecta es el sistema de

⁶¹ ROBLES MORENO, Carmen del Pilar, BRAVO CUCCI, Jorge Antonio, VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker. *Código Tributario Doctrina y Comentarios*. Instituto de investigación el Pacífico .Abril del 2005p.682.

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.

2.11.1. La función preventiva del derecho penal. Prevención general y prevención especial

La justificación de las penas privativas de libertad, es sin duda y en definitiva, la protección a la sociedad contra el delito, creándose una política criminal orientada a reducir el número de delitos y buscar de la mejor manera que el Derecho Penal prevenga, de la forma más eficaz la futura comisión de éstos, como iremos viendo a lo largo de este acápite.

La Constitución ha establecido en el artículo 44°, una finalidad preventivo general de la pena y la ha regulado de la siguiente manera: “Son deberes primordiales del estado: defender la soberanía nacional, garantizar la plena vigencia de los derechos humanos; proteger a la población de las amenazas contra su seguridad; promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación”⁶². En ese sentido, se entiende por fin preventivo, es decir lo que se interpreta de este artículo de la Constitución es que el Estado tiene la obligación de proteger a la población de las amenazas contra su seguridad, así se podría concluir que incluye a estas tareas el trazar las políticas criminales otorgando una finalidad intimidatoria en el caso de la **prevención general**, es decir conseguir influenciar sobre la comunidad, para que mediante amenazas penales y su respectiva ejecución logre instruir sobre las prohibiciones legales y apartarla de su violación, actuar no especialmente sobre el condenado sino generalmente sobre la comunidad, Feuerbach la llamó “ Teoría psicológica de la coacción”, esta doctrina busca prevenir el delito mediante las normas penales, constituyéndola como una teoría de amenaza penal, por su efecto en la imposición y ejecución de la pena, consiguiendo una conservación y refuerzo de la confianza en la firmeza y poder

⁶² CHANAMÉ ORBE, Raúl. *Comentarios a la Constitución.*, Lima, Cuarta edición, Jurista editores, 2009. p.367.

de ejecución del ordenamiento jurídico, teniendo la misión de demostrar la inviolabilidad del ordenamiento jurídico ante la comunidad jurídica.⁶³ El efecto de confianza que surge cuando el ciudadano ve que el Derecho se aplica y que finalmente se cumple con la pacificación, produciendo que la conciencia jurídica general se tranquiliza, en virtud de la sanción sobre el quebrantamiento de la ley y se considera solucionado el conflicto con el autor.

Así mismo tenemos una finalidad integrativa de la pena, ésta la encontramos en la **prevención especial** de la pena, regulada en el artículo 139°, inciso 22, que establece; “El principio de que el régimen penitenciario tiene por finalidad la reeducación, rehabilitación y reincorporación del penado a la sociedad”. A diferencia de la prevención general que es dada para la población en general, la prevención especial, va dirigida al autor individual, su misión hace referencia al procedimiento que tiene por objetivo la resocialización de los internos sometidos a un régimen penitenciario, y si bien el concepto de resocialización no se encuentra expresamente en la Constitución, se puede deducir de los fines que la establece, comprendiendo tanto el proceso reeducativo como el resultado, la reincorporación social, sin que se descuide tampoco la comprensión jurídica de este resultado y que es determinada por la rehabilitación.⁶⁴ La prevención especial puede actuar de tres formas: asegurando a la comunidad frente a los delincuentes, mediante el encierro de éstos; intimidando al autor mediante la pena, para que no cometa futuros delitos; y preservándolo de la reincidencia mediante su corrección. El recluso debe conseguir llegar a ser capaz de llevar en el futuro con responsabilidad social una vida sin delito, este tipo de prevención se obliga exclusivamente a la protección del individuo y de la sociedad, pero al mismo tiempo quiere ayudar al autor, es decir no expulsarlo ni marcarlo, sino integrarlo. Al exigir un programa de ejecución que se asienta en el entrenamiento social y en un tratamiento de ayuda, posibilita reformas constructivas y evita la esterilidad práctica del principio de retribución.

Finalmente respecto a la prevención de la pena debemos decir que los hechos delictivos pueden ser evitados tanto a través de la influencia sobre el particular,

⁶³ FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo. *Retribución y prevención general*, Argentina, editorial IB de f, 2007. p 133.

⁶⁴ ROJAS VARGAS, Fidel. *Código penal: dos décadas de jurisprudencia*. Lima, Tomo I, Ara editores E.I.R.L, 2012. p. 441.

como sobre la colectividad, ambos medios se subordinan al fin último al que se extienden y son igualmente legítimos. La sanción es necesaria porque los delitos que se quedan sin consecuencias para el autor, incitan a la imitación, la prevención exige disposiciones a ser posible exactas, porque el objeto de la prohibición debe estar fijado exactamente si el ciudadano debe ser motivado a distanciarse de una determinada conducta.⁶⁵

2.11.2. Reiterancia, reincidencia v habitualidad en la conducta delictiva

La **reiterancia** es aquella conducta transgresora de la ley repetida en más de dos oportunidades en la que no se produjo condena por ninguna de las infracciones, es cuando se cometen más de dos delitos y no se produjo condena por ninguno de ellos, es decir, no hubo condena anterior a la comisión del último ilícito. Por lo general en los casos de reiterancia al momento de condenar se aplicarán las reglas del concurso real de delitos.

La **reincidencia** es la comisión de una misma infracción penal por parte de quien, con anterioridad a la misma, ha sido condenado por otra infracción penal.⁶⁶

La realización de un nuevo delito por parte del mismo autor luego de haber sido condenado por otro anterior a una pena privativa de libertad, cumplida en todo o en parte⁶⁷. Es la única circunstancia que tiene como fundamento una pena merecida por otro hecho punible anterior y ya sancionado.

El concepto de reincidencia viene siendo definida por el artículo 46-B de nuestro código CP, de la siguiente manera:

"El que después de haber cumplido en todo o en parte una pena, incurre en nuevo delito doloso en un lapso que no excede de cinco años, tiene la condición de reincidente. Tiene igual condición quien después de haber sido condenado por falta dolosa, incurre en nueva falta o delito doloso en un lapso no mayor de

⁶⁵ CLAUS, Roxin. *Derecho penal: parte general*. España, 2° edición, editorial Civitas S.A, 1997. p.85.

⁶⁶ MIR PUIG, Santiago. *La reincidencia en el código Penal*, Barcelona, editorial Bosch, 1980,p.7

⁶⁷ VILLAVICENCIO TERREROS, Felipe. *Insistiendo sobre la inconstitucionalidad de la reincidencia: comentario a la sentencia del pleno jurisdiccional del Tribunal Constitucional N° 0014-2006-PI/TC*, Jus Constitucional, aria 2, Lima, Grijley, 2008, p. 63.

tres años. La reincidencia constituye circunstancia agravante cualificada en cuyo caso el juez aumenta la pena hasta en una mitad por encima del máximo legal fijado para el tipo penal"

El legislador en una de sus tantas modificatorias por dar pronta respuesta a la problemática del incremento delincencial, y sobre todo a la reiteración delictiva, reincorporó la reincidencia sin percatarse, que se yuxtaponía con otros artículos del CP, como por ejemplo la premisa " haber cumplido en todo", importa el cumplimiento de su condena en prisión. El artículo 69 del CP señalaba como efecto la rehabilitación automática. La rehabilitación produce efectos tales como la cancelación de los antecedentes penales, pero si los antecedentes se cancelan ya no existiría reincidencia para aquel que cumple en todo su condena.

Entre los requisitos exigidos para ser considerado reincidente se requiere:

- La comisión de un nuevo delito doloso.
- Condena previa.
- Haber cumplido en todo o en parte una pena.
- Los límites temporales establecidos por la ley.
- Haber sido condenado por la comisión de faltas dolosas.

En cuanto a la **habitualidad** los requisitos que han de concurrir para que se configure este agravante tenemos:

- La comisión de al menos tres hechos punibles.
- Que se trate de delitos dolosos.
- Que sean de igual naturaleza.
- Que hayan sido perpetrados en un lapso de cinco años sin que medie condena sobre alguno de ellos.

Para efectos prácticos podríamos decir que nuestro legislador los ha configurado como **supuestos de agravación de la pena** ante casos de reiteración delictiva. Quizás sea esta la principal diferencia con la figura del concurso real, pues esta última establece criterios o reglas para la determinación de la pena en el caso de

una pluralidad de delitos cometidos por un agente, sin que ello importe una agravación de la pena. Es decir, en el concurso real se precede a sumar las penas fijadas por el juez para cada hecho punible, mientras que en la reincidencia o habitualidad se incrementa o agrava la pena por encima del marco de la pena abstracta o conminada.⁶⁸

La figura de la reincidencia ha pasado por muchas modificaciones, y es que el legislador no encuentra una fórmula adecuada para prever la reincidencia.

Las constantes modificaciones por las que ha pasado esta figura no hacen más que reafirmar que esta institución no da respuesta a la problemática de la delincuencia, considero que el Estado debe invertir más en mecanismos de prevención.

Esta figura de la reincidencia es de suma importancia para mi investigación, ya que a través de ella se puede llegar a establecer cuando el contribuyente actúa de manera delictiva con voluntad o sin ella.

2.11.3. La intervención de la acción penal en delitos de defraudación tributaria

Los delitos tributarios en especial el que desarrollamos en la presente investigación lo encontramos regulado en el decreto Legislativo N° 813 “Ley Penal Tributaria”.

Anteriormente a esta Ley encontrábamos los delitos tributarios regulados en el Código Penal pero en la actualidad han sido derogados por la presente Ley en mención.

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

⁶⁸ ORE SOSA, Eduardo. *Determinación judicial de la pena, reincidencia y habitualidad. A propósito de las modificaciones operadas por la ley 30076*, Gaceta Penal y procesal penal, Lima, Tomo 51, Gaceta jurídica, 2013, p. 11

titularidad de la acción penal al Ministerio Público, facultad reconocida en la Constitución Política

El Art 7 de la Ley Penal Tributaria⁶⁹ establece que en materia de delitos tributarios el Ministerio solo puede iniciar acción penal cuando sea la administración tributaria, es decir la parte agraviada quien solicite esta intervención, todo esto después de haber realizado ciertos procedimientos.

- La previa investigación administrativa, a partir de la cual es que se determina la presunta comisión de un delito tributario.
- Determinar el monto actualizado de la deuda.
- Determinar a qué categoría pertenece el impuesto adeudado.
- Determinar el ejercicio gravable que se adeuda, para poder determinar así mismo las moras, intereses y multas.

Teniendo toda la prerrogativa el órgano recaudador (SUNAT) es el responsable de iniciar la correspondiente investigación administrativa sobre los ingresos de aquellos contribuyentes, siendo posible determinar la comisión de un ilícito tributario y así mismo precisar cualquier tipo de incidencia que será vital con posterioridad a su realización, tanto para el fisco como para los órganos jurisdiccionales.⁷⁰

Esta investigación por parte de la administración tributaria se hace con la finalidad de concretar una suma de aspectos de gran importancia que posteriormente serán observados por el Ministerio Público al formalizar la denuncia penal.

En la resolución N° 040-2001- SUNAT, se creó una comisión encargada de decidir sobre si existe procedencia o no de la interposición por delito tributario, esta comisión está integrada por el Superintendente Nacional Adjunto, el Intendente Nacional de cumplimiento Tributario y el intendente Nacional Jurídico⁷¹.

⁶⁹ Artículo 7.- "El Ministerio Público, en los casos de delito tributario, podrá ejercitar la acción penal sólo a petición de parte agraviada. A efecto se considera parte agraviada al Órgano Administrador del Tributo."

⁷⁰ REYNA ALFARO, Luis Miguel. *El proceso Penal aplicado*, Lima, Gaceta jurídica, 2006, p 73.

⁷¹ Que el Artículo 7° del Decreto Legislativo N° 813, Ley Penal Tributaria, establecía que, en los casos de delito tributario, el Ministerio Público sólo podría ejercitar la acción penal a petición de la parte agraviada, considerando a este efecto al órgano administrador del tributo;

Cuando la administración tributaria realice la fiscalización y habrá investigación contra los contribuyentes, el requerimiento tendrá que ser específico, y además tendrá que estar vinculado a un delito en concreto, que se encuentre enmarcado temporalmente.

Si se realiza el bloqueo a la regularización necesitara de un requerimiento expreso en cuanto al delito presuntamente cometido o a conductas delictivas que hayan sido divisadas por la AT.⁷²

En conclusión como se ha venido presentando, el derecho penal en un estado de derecho tiene como función principal y primordial el de la prevención y la sanción de delitos cometidos y en este caso en especial, delitos en contra de la administración tributaria encargada de la recaudación pública.

⁷² Que de conformidad con dicho artículo y con lo dispuesto por el tercer párrafo del Artículo 192° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias, mediante Resolución de Superintendencia N° 040-2001/SUNAT se creó la Comisión Especial encargada de decidir respecto de la procedencia o improcedencia de la interposición de denuncias por presunto delito de defraudación tributaria ante el Ministerio Público; que sin embargo, la Segunda Disposición Modificatoria y Derogatoria del Decreto Legislativo N° 957, Código Procesal Penal, ha modificado el mencionado Artículo 7°, por lo cual, a la fecha, el Ministerio Público, en los casos de delito tributario, dispondrá la formalización de la investigación preparatoria previo informe motivado del órgano administrador del tributo;

Que teniendo en cuenta que las funciones de la Comisión Especial fueron establecidas de acuerdo con la Ley Penal Tributaria antes de su modificación, corresponde que la SUNAT se adecúe a la nueva normativa, disponiendo la desactivación de la referida comisión;

De conformidad con lo previsto por el inciso b) del Artículo 21° del Reglamento de Organización y funciones de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 115-2002-PCM, y en uso de la facultad conferida por el

CAPÍTULO 3

ANÁLISIS SOBRE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA EN EL ACUERDO PLENARIO 2-2009/CJ-116

En el presente capítulo trataremos el tema más importante que dio origen a esta investigación y es la regularización tributaria contemplada en el artículo 189° del Código Tributario peruano, y algunas normativas internacionales que hemos analizado como por ejemplo el artículo 305° inciso 4 del Código Penal Español, es preciso señalar que desde una visión política tributaria o fiscal, responde a la necesidad de incrementar la recaudación fiscal a través del pago de las deudas tributarias ocultas, permitiendo así el retorno a la legalidad de contribuyentes que ha desarrollado conductas evasoras, fortaleciendo con ello la moral fiscal y el sistema tributario.

Este fundamento estrictamente económico por el cual el contribuyente se acoge a un beneficio de excusión de una investigación por parte del Ministerio Público no es suficiente para poder sustentarla, pues si esto fuera así no sería necesario condicionarla a un plazo determinado y, bastaría con el pago íntegro de la deuda tributaria originada por un accionar fraudulento en cualquier momento.

3.1. La regulación tras defraudaciones tributarias

Es menester de este apartado conceptualizar la regularización tributaria como exención de responsabilidad penal, para ello debemos manifestar que regularizar “Es poner en orden algo que así queda ajustado a la regla por la que se debe regir”. Si una persona defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un impuesto, su situación tributaria solo quedara regularizada cuando, reconociendo la defraudación, satisface el total del impuesto eludido, regularizar

supone pagar, sin que baste la presentación de declaración complementaria y no reconociendo la defraudación.

En nuestro país se sigue el modelo español, aunque, como indica ABANTO VÁSQUEZ, con algunas deficiencias, porque no se diferencia entre “regularización tributaria” y “regularización penal”, por ello parece interpretarse como si el cumplimiento de la primera abarcaría también la regularización penal, como efecto consecuente.⁷³

En la doctrina española se sostiene que el artículo 305.4 del Código penal español es producto de la adaptación de esta figura en otros ordenamientos de los países miembros de la Unión Europea, viéndose reflejada su naturaleza jurídica como “excusa absolutoria”⁷⁴

Al dársele tratamiento en la punibilidad y no en el injusto de los delitos tributarios, la “regularización” se ubica como un supuesto de un acto postdelictivo positivo⁷⁵, el que origina un levantamiento de pena, a pesar que el delito tributario se

⁷³ Revista de asesoría especializada CABALLERO BUSTAMANTE. La regularización tributaria en las operaciones no reales y en los delitos tributarios. Lima., Año XLII N° 774, 2014, F1

⁷⁴ Artículo 305.4 del Código penal español (Ley Orgánica 10/1995, del 23 de setiembre de 1995: “Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración Autonómica, Foral o Local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Público o el Juez Instructor realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias”; Continúa señalando: “La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo hubiera podido cometer como carácter previo a la regularización de su situación tributaria”; Guarda igual sentido, el artículo 349.3 de la Ley Orgánica 6/1995, del 29 de junio de 1995.

⁷⁵ FARALDO CABANA, Patricia. El fundamento de la exención de pena por la realización de comportamientos postdelictivos positivos. Las causas de levantamiento de pena, en Revista Peruana de Ciencias Penales, Año V, N° 10, Gráfica Horizonte, p. 128 y ss.; continúa esta autora sosteniendo que el fundamento del levantamiento de pena se basa por tres supuestos: a) concurrencia una vez finalizada la ejecución del delito, esto supone que no afectan al injusto ni a la culpabilidad, b) su contenido, esto consiste en un comportamiento positivo del autor o partícipe basado en la reparación de los efectos del delito o en la colaboración con la Administración de Justicia, c) su carácter voluntario, se trata de un comportamiento libre y no coaccionado.

encuentra consumado (por ejemplo en el delito de defraudación tributaria con el vencimiento del plazo de pago total o parcial de la deuda tributaria)⁹.

Por su parte, en el ámbito nacional, la Regularización, según su reconocimiento normativo del artículo 189° del Código Tributario, es “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.

La regularización o también denominada “autodenuncia del defraudador” entendida dentro de un proceso tributario viene a ser una de las manifestaciones de la administrativización del ámbito tributario, respondiendo a 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 del política fiscal, por lo que, la función de la pena queda sin efecto.

3.2. Naturaleza de la cláusula de exención de responsabilidad por regularización

Antes de ingresar al tema penal, es necesario establecer que se entiende por “regularización” en el campo del derecho tributario y ubicar brevemente su naturaleza jurídico penal, porque únicamente a partir de tal definición se podrá valorarse su influencia en el derecho penal, precisamente como excluyente de responsabilidad penal.

Al referirnos a la naturaleza de la "regularización" podemos observar que esta figura tiene sus orígenes en Alemania (AO, paragrafo 371), y en España (artículo 305.4 del Código Penal, y a su vez, en el artículo 349.3 de la Ley Orgánica 6/1995). También se encuentra en la legislación italiana (Ley 83 del 16 de Marzo de 1991).⁷⁶

En la doctrina española se sostiene que el artículo 305.4 del Código penal español es producto de la adaptación de esta figura en otros ordenamientos de los países miembros de la Unión Europea, viéndose reflejada su naturaleza jurídica Como "excusa absolutoria"

Al dársele tratamiento en la punibilidad y no en el injusto de los delitos tributarios, la "regularización" se ubica Como un supuesto de un acto postdelictivo positivo⁷⁷, el que origina un levantamiento de pena, a pesar que el delito tributario se encuentra consumado.

Por su parte, en el ámbito nacional, la regularización, según su reconocimiento normativo del artículo 189° del Código Tributario, en uno de sus enunciados manifiesta que es "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". De esta definición que aporta la ley tributaria nacional se observa la preeminencia de la finalidad recaudadora del Estado, porque sobrepasa que en el ámbito penal el delito (tributario) se encuentre ya consumado. Por eso es que el fundamento dogmático está orientado en la reparación del daño, debido a que en algunos casos sirve para evitar una posible imputación penal por un delito tributario, y también, por ejemplo, en otros delitos económicos como el Libramiento indebido.

⁷⁶ SANCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, Pablo. *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, Aranzadi, Madrid, 2001, p. 169

⁷⁷ FARALDO CABANA, Patricia. *El fundamento de la exención de pena por la realización de comportamientos postdelictivos positivos. Las causas de levantamiento de pena*, Revista Peruana de Ciencias Penales, Ar o V, N° 10, Gráfica Horizonte, p. 128.

En ese sentido, la regularización o también denominada "autodenuncia del defraudador"⁷⁸ entendida dentro de un proceso tributario viene a ser una de las manifestaciones de la administrativización del ámbito tributario, respondiendo a 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 delito⁷⁹. 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), sine 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 del política fiscal, por lo que, la función de la pena queda sin efecto. Por estas razones político-criminales, que encuentran sustento en la finalidad social, sin descartar claro está el fundamento dogmático toda vez que se repara el daño, el *Acuerdo Plenario N° 2-2009/CJ-116*, indica las consecuencias jurídicas de su aplicación las que, al manifestarse como una "exclusión de punibilidad ex post factum", genera una ausencia de responsabilidad penal a todos los intervinientes en el delito, es decir, lean estos autores (autor inmediato, autor mediato, coautor) y partícipes (instigador y cómplice), a este parecer llega el mencionado acuerdo plenario porque el efecto de la regularización tributaria libera al deudor tributario (claro esta antes de acogerse al proceso de regularización) de su comportamiento culpable, es decir, el injusto culpable, por lo que en estos casos no es posible dar inicio a un proceso penal, por lo menos de aquel que haya regularizado su deuda o beneficio obtenido de manera fraudulenta.

⁷⁸ SANCHEZ-OSTIZ, Pablo. *Una aportación al estudio de la punibilidad a propósito de la autodenuncia tras el fraude fiscal, en Homenaje a Klaus Tiedemann, Dogmático Penal. Derecho Penal Económico y Política Criminal*, V. I, Fondo Editorial USMP, Lima 2011, p.676.

⁷⁹ VILLAVICENCIO TERREROS, Felipe. *Derecho penal. Parte general*. Lima, Grijley, 2006, p. 229

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 tributario⁸⁰. 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 evades el pago de algunos tributos utilizando una empresa de fachada, y luego únicamente 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 per un delito tributario.

3.3. Requisitos de la regularización tributaria y su oportunidad para regularizar

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

3.3.1. Regularización voluntaria. Esta exigencia o condicionante temporal plantea que la regularización se realice en forma voluntaria o espontánea, la que debe concretarse antes de la intervención de la autoridad tributaria o penal. En el último supuesto, no hace falta una disposición fiscal de

⁸⁰ RUETTI, Germán, DIEZ, Fernando. *La extinción de la acción penal por pago y demás institutos de exención de responsabilidad penal por regularización, en el delito fiscal*. Editorial Real, 2011, p.73.

formalización de la investigación preparatoria cuya equivalencia en el ACPD será la denuncia formalizada del Ministerio Público y el respectivo auto de apertura de instrucción, solo se requerirá del inicio de actuaciones de investigación, que muy bien pueden tratarse de diligencias preliminares en tanto exista suficiente precisión de los cargos, de su presunta relevancia delictiva. De otro lado, la regularización no necesariamente debe ser obra del obligado; además, los motivos internos que determinan la regularización no son relevantes, solo lo es el momento en que tiene lugar.⁸¹

Personalmente considero que la consumación (la lesión del bien jurídico, en los delitos de resultado) no puede depender del descubrimiento o inadvertencia del hecho. De lo contrario, se entendería que mientras existe una lesión «remediable» del bien jurídico (mediante el pago extemporáneo), es como si no se hubiera producido dicha lesión, así mismo que cuando ya se ha descubierto al infractor, en la medida en que ingresando el importe del tributo se remedia la lesión previa, tampoco habría existido dicha lesión previamente causada. Además, el evasor que tiene la suerte de que transcurra el plazo de prescripción sin verse descubierto, en la medida en que la deuda tributaria queda extinguida, tampoco llegaría a perfeccionarse el tipo, se vería beneficiado por la paradoja de que, no obstante haberse producido la lesión del bien jurídico (la falta de ingreso del tributo, con el consiguiente perjuicio patrimonial para la Hacienda Pública, ya irreparable, dado que la deuda ha prescrito), el delito no habría llegado a consumarse. Tal requisito no nos parece desde luego aceptable.

3.3.2. Pago total de la deuda tributaria o devolución íntegra del beneficio tributario. En el cuarto párrafo del artículo 189° del CT “Se entiende por regularización el pago de la totalidad de la deuda tributaria o en su caso la devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente. En ambos casos la deuda tributaria incluye el tributo los intereses y las multas”. No solo se trata de que se

⁸¹ ARBULÚ MARTÍNEZ, Víctor. *Comentarios de los precedentes vinculantes penales*. Lima, Ediciones Legales, Agosto 2012, p.218.

formule una autodenuncia a través de una declaración rectificatoria, sino de que pague efectivamente la deuda tributaria o efectúe la devolución correspondiente. Frente a montos dudosos o de necesaria determinación administrativa que traen causa en la comisión de delitos tributarios, es posible que la autoridad cuestione la rectificación y exija un monto mayor, oportunidad en que debe establecerlo con inclusión a los tributos, de los intereses y las multas, el obligado a pagar inmediata e íntegramente el diferencial respectivo.

3.4. Acuerdo plenario 2-2009/CJ-116, y normas vigentes sobre defraudación tributaria y regularización

Las reformas de relevancia penal se centran en las facultades de la SUNAT frente al poder de persecución penal previstas en los artículos 189° y 192° del Código Tributario.

Es así que el artículo 189° del texto único ordenado del Código Tributario, 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 a 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 periodo en que se realizaron las conductas señaladas, de acuerdo a las normas sobre la materia. Pero dicha norma tributaria no tiene alcances por si misma sino, debe ser interpretada en concordancia con los artículos 7 y 8 de la Ley Penal Tributaria:

El artículo 7°: 1. "El Ministerio Público en los casos de delito tributario, dispondrá la formalización de la investigación preparatoria previo informe motivado del órgano administrador del tributo; 2. Las diligencias preliminares y, cuando lo considere necesario el juez o el fiscal en su caso, los demás actos de instrucción

o investigación preparatoria, deben contar con la participación especializada del órgano administrador del tributo”.

El artículo 8°: “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 comunica al Ministerio Público sin perjuicio de continuar con el procedimiento que corresponda; 2. El fiscal, recibido la comunicación, en coordinación con el órgano administrador del tributo, dispondrá lo conveniente. En todo caso podrá ordenar la ejecución de determinadas diligencias a las administraciones o realizarlas por sí misma. En cualquier momento, podrá ordenar al órgano administrador del tributo le remita las actuaciones en el estado en que se encuentren y realizar por sí mismo o por la policía las demás investigaciones a que hubiere lugar”.⁸²

Para la opinión mayoritaria de los que acogieron el mencionado Acuerdo Plenario la eximente de responsabilidad tiene validez jurídica solamente bajo estos presupuestos, simplificados en el pago total de la deuda tributaria o devolución íntegra de los beneficios obtenidos indebidamente, como se desprende del artículo 189°, cuarto párrafo del Código Tributario. Incluyéndose dentro de este pago total los intereses y de ser el caso las multas. Para este sector mayoritario, no cabe alguna eximente de responsabilidad penal en el ámbito tributario en casos de fraccionamiento de la deuda o beneficio obtenido indebidamente, como se desprende del artículo 39° del Código Tributario.

La regularización tributaria no puede ser impuesta, sino, como indica el Acuerdo Plenario debe plasmarse de manera voluntaria por medio de una autodenuncia y pago total de la deuda tributaria o devolución por los beneficios tributarios obtenidos indebidamente a través de medios fraudulentos.

La actuación del deudor tributario no debe estar sujeta a sucesos de coacción, o influjos más allá de su voluntad. Es el propio deudor tributario quien se debe dar cuenta de sus actos delictivos y de las consecuencias graves que acarrea para

⁸² VARGAS ROJAS, Fidel. *Código Penal: dos décadas de jurisprudencia*, Tomo I, Lima, ARA editores, 2012, p. 441

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 esta circunstancia pierde sentido.

En interpretación del artículo 189° del código tributario la Corte suprema en Acuerdo Plenario de la Corte Suprema N° 2-2009/CJ-116, en el fundamento nueve ha interpretado que el artículo en mención incorpora una causa material de exclusión de pena concebida procesalmente como un impedimento procesal, cuyo efecto es, de un lado, excluir la punibilidad del hecho típico, antijurídico y culpable, y de otro lado impedir, la iniciación del proceso penal. Sus efectos liberatorios de la acción penal alcanzan o benefician a todos los intervinientes en el delito.

Son tres los cambios a destacarse, 1) La denuncia por parte de la SUNAT no es condición de procedibilidad para el inicio de la persecución penal tributaria, 2) condiciona la regularización tributaria a que se produzca antes de haberse iniciado las investigaciones por partes del Ministerio Público y 3) la regularización tributaria no tiene efectos cancelatorios de la persecución penal.

La tercera modificación está relacionada al momento máximo para que la regularización tributaria determine la improcedencia de la acción, en tal sentido se señala que dicha regularización no tiene efectos cancelatorios de la persecución penal si la SUNAT inicia, cualquier tipo de procedimiento de fiscalización relacionado al tributo y periodo en que se realizaron las conductas señaladas, de acuerdo a las normas sobre la materia. Con ellos el beneficio del artículo 189° es de aplicación más restringida, cualquier acto de fiscalización de la SUNAT relativo al tributo y periodo que puede ser regularizado, impediría o bloquearía la exclusión de la persecución penal.

Y finalmente se ha modificado también el artículo 192° del código tributario, el cual impone el deber de la SUNAT de comunicar al Ministerio Público los indicios de la comisión de cualquier de cualquier delito tributario o aduanero que conozca en el ejercicio de sus funciones fiscalizadoras.

3.5. Oportunidad de regularización y ¿Ausencia de necesidad de la pena?

La relación tributaria responde a un modelo bilateral de la vinculación existente entre la administración y el administrado, esta situación permite configurar el fraude como una lesión del presupuesto básico de la convivencia en una sociedad, percibiéndose derechos y garantías de los obligados. La posición del obligado tributario frente a la administración se ha ido definiendo y delimitando también como posición de garantía frente a intromisiones indebidas o excesivas.

Por razones de oportunidad en el marco de la política criminal fiscal, la exención de responsabilidad por regularización adquiere un sentido pleno, ya que se valora como más conveniente garantizar la recaudación, sin retrasarla por el inicio de un proceso penal, regularizar resulta rentable. La Hacienda Pública se ve satisfecha con la regularización, sin embargo es difícil sostener que con este mecanismo se obtengan fácilmente resultados sólidos de la función preventiva general de la pena sobre el obligado regularizador. Por lo que considero que la necesidad de la pena no debería ser eliminada por completo cuando se dé la regularización y se constituya como un acto para poder eximirse de la responsabilidad penal en los delitos de defraudación tributaria.

La investigación y la inspección ante los indicios de una posible reincidencia de la comisión de estos delitos debe pasar a la jurisdicción penal, y aunque el costo que supone para la administración tributaria el inicio de un proceso penal por delito tributario puede en efecto 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, pero donde queda la función preventiva general de derecho penal, donde queda aquella política criminal que busca la protección a la sociedad contra el delito y la utilización de mecanismos más eficaces que prevenga la futura comisión de los delitos, entre ellos el de defraudación tributaria, este mecanismo de regularización traducido al pago total de la deuda evadida al fisco produciría efectos contra productores ya que no prevendría delitos sino que podría generarlos teniendo como única obligación una fácil transacción con la administración y se eludiría el deber de perseguir delitos, convirtiendo este mecanismo en una licencia para defraudar.

Otro punto a analizar es el momento en que debe darse la regularización y el supremo tribunal se ha pronunciado al respecto en el Acuerdo Plenario manifestando que la regularización puede darse: a) antes que la fiscalía inicie diligencias preliminares de averiguación sobre la posible comisión de un delito tributario, no necesariamente como era antes de la reforma, una denuncia por delito tributario debe ser de previo conocimiento de la autoridad tributaria, aunque su ulterior intervención es preceptiva y en su defecto ante la inexistencia de la intervención de la fiscalía, del inicio de actuaciones de averiguación, b) cuando el Órgano administrador del tributo notifique un requerimiento en relación al tributo y periodo en que se realizaron las conductas presuntamente delictivas señaladas.

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 la referencia a las conductas delictivas que le dan por su naturaleza relevancia penal.⁸³

Tanto los artículos 7 y 8 de la Ley Penal Tributaria fueron modificados por el nuevo Código Procesal Penal, y que ha determinado que el delito tributario es de persecución pública a cargo del Ministerio Público, pero con la necesaria intervención de la autoridad administrativa tributaria.

Es necesario 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 la referencia a las conductas delictivas que le dan, por su naturaleza, relevancia penal.

3.6. Los actos de regularización ¿El pago?

La actuación regularizadora supone llevar actos de relevancia tributaria. En particular las declaraciones complementarias, que aparecen previstas en el derecho tributario como el instrumento técnico para llevar a cabo la

⁸³ SANTISTEBAN DE NORIEGA, José. *Regularización Tributaria*. Actualidad jurídica, N° 115, Lima, 2003, p. 20.

regularización de la situación tributaria definida en el Código Penal, aunque no se cierra la posibilidad de que otros actos posean relevancia a estos efectos.⁸⁴

¿Entonces podemos afirmar acaso que los efectos de la regularización solo serán válidamente efectivos con el pago de la deuda?, o si basta solo la puesta a disposición de la administración de los datos, estados contables, información, etc., que permitan determinar la deuda o más aún, sólo con anunciar la deuda y la disponibilidad del deudor- defraudador para que la administración precede a determinar la deuda.

Pues bien ante esto debemos afirmar que regularizar supone algo más que anunciar haber cometido la defraudación al fisco. Para que se dé efectivamente la regulación el ACUERDO PLENARIO 2-2009 ha sido claro en establecer que entre los requisitos para su efectividad debe cumplirse con el pago TOTAL de la deuda o la devolución Íntegra de la deuda. Entonces regularizar significa pagar, pues tras la deuda tributaria defraudada no existe otra posibilidad para ponerse a bien con el acreedor tributario que satisfacer la deuda, es así como se exige en nuestro sistema normativo.

Regularizar requiere pagar, porque mediante esta figure se trata de compensar el desvalor del resultado defraudado. Este idea de reparación pretende resarcir el daño cometido per parte de los defraudadores, pero es acaso la única finalidad que debería tener este mecanismo?, considero que no, ya que la regularización tras una defraudación tributaria (delito), no puede tener sólo como fin la satisfacción del cometido de la administración tributaria que es la recaudación para la hacienda pública, pues hay que aducir que pagar no garantiza en absoluto la evitación de nuevos delitos, no alcanzándose la política criminal que se pretende con la función preventiva del delito penal, pues el pago puede ser compatible con su sola utilización, la voluntad de persistir en prácticas de defraudación. Por tanto ni los fines de la pena, ni la idea fundamentadora de la reparación conducen a exigir el pago como condicionante de la exención de responsabilidad penal.

⁸⁴ CHOCLAN MONTALVO, Jose Antonio. *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. Barcelona, primera edición, editorial Bosch S.A, 2011, p.353.

Otro punto importante respecto al pago es que entre los requisitos de la regularización mencionados en este trabajo de investigación tenemos que éste debe ser de manera voluntaria, pero este condicionante del pago total no sería más bien un motive para que quien no puede pagar la deuda, no regularice, pues la sola manifestación de su defraudación no baste para dejar de ser procesado por delito de defraudación.

Finalmente es necesario afirmar que solo deberá ser merecedor de la exención aquel comportamiento que se revela conforme con el fin jurídico-penal de la norma.

3.7. Fraccionamiento tributario, leyes especiales en la regularización tributaria por delitos de defraudación tributaria

Existen diversas posiciones que sostienen que el fraccionamiento de la deuda tributaria también tendría carácter de regularización prevista en el artículo 189 del Código Tributario y que es un freno para la investigación penal.

Este instrumento regulado por el Reglamento de Fraccionamiento y/o Aplazamiento, Resolución de Superintendencia Nro. 199-2004/SUNAT permite a la empresa retrasar y fraccionar el pago de un impuesto en un momento en que no dispone de liquidez para atender el pago, por lo que no debe percibirse como un obstáculo al control de la evasión y caída en el nivel de ingresos tributarios porque no implica condonaciones de impuestos, multas o intereses.

Los jueces supremos en el acuerdo plenario, analizado en este trabajo de investigación en su mayoría sostienen que el fraccionamiento, regulado por el artículo 36 del Código Tributario, establece que se puede conceder aplazamiento o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria con carácter general-, pero este fraccionamiento no tiene la calidad de regularización como puede inferirse del décimo tercer considerando que a la letra dice.⁸⁵

"El hecho de reconocer la deuda tributaria y su imposibilidad de pago oportuno, al igual que la invasión de la correspondiente autorización administrativa que

⁸⁵ ARBULÚ MARTÍNEZ, Víctor. *Comentarios de los precedentes vinculantes penales*, Lima, Ediciones Legales. Agosto 2012.p 98.

acepta el aplazamiento y el fraccionamiento de su pago, en modo alguno tiene relevancia jurídico penal cuando el incumplimiento de la obligación tributaria tiene su causa en la comisión de delitos tributarios, a menos que el legislador por medio de Una norma con rango de ley así lo decide. Razones de prevención general explican estas conclusiones, en tanto que ya se produjo la conducta delictiva y a consiguiente afectación a la Hacienda Pública.

Los jueces supremos son claros al fijar, como regla, que la única causa material de exclusión de punibilidad es la regularización tributaria y esta importa no el aplazamiento ni el fraccionamiento del pago sino más bien la total cancelación como lo hemos podido analizar en los requisitos para que la regularización se haga efectiva.

El acogerse a un sistema especial del fraccionamiento o de sinceramiento tributario, como lo fue en su momento los adoptados por las leyes N° 27344, ley de reactivación a través del sinceramiento de las deudas tributarias, carece de relevancia para excluir la pena.

3.8. Propuesta de modificación del artículo N° 189 del Código Tributario ante las deficiencias advertidas en la regularización tributaria establecida como doctrina legal en el acuerdo plenario 2-2009/CJ-116

Como ha quedado establecido en los puntos anteriores, el acuerdo plenario 2-2009/CJ-116, respecto a la regularización tributaria como posible exención de responsabilidad penal, sufre de algunas deficiencias que se han podido advertir a lo largo de la presente investigación, entre ellas tenemos por ejemplo, cuando se manifiesta:

"No procede, el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, ni la formulación de denuncia penal por delito tributario por parte del Órgano administrador del tributo cuando se regularice la situación tributaria, en relación a las deudas originadas por la realización de las conductas constituidas del delito, tributario contenidas en la Ley Penal Tributaria, antes de que se inicie la correspondiente investigación fiscal o a falta de esta, el Órgano administrador del tributo notifique cualquier

requerimiento en relación al tributo y periodo en que se realizaron las conductas señaladas"⁸⁶

Si bien los jueces supremos han interpretado este mecanismo como aquel modo de alentar la regularización tributaria y su propia eficacia, consideramos que su interpretación está orientada hacia una política tributaria, teniendo como única finalidad conseguir que los tributos dejados de pagar efectivamente se recauden, reparándose el daño causado, lo cual permite de forma negativa que este "beneficio" se convierta en una licencia para defraudar las veces que sea posible, ya que solo basta el simple pago de la deuda evadida, que la mayoría de las veces no se cuantifica por la totalidad de los tributos evadidos, para eximir de responsabilidad penal aquellas conductas delictivas, que muchas veces llegan a ser reiterativas y habituales.

Así mismo, entre otro de los fundamentos jurídicos del presente Acuerdo Plenario, siguen tratando el artículo 189° del código tributario, manifestando:

*"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"*⁸⁷.

Para que se dé efectivamente la regularización tributaria, el Acuerdo Plenario 2-2009/CJ-116, ha sido claro en establecer que entre los requisitos para su efectividad debe cumplirse con el pago TOTAL de la deuda evadida o la devolución Íntegra del beneficio. Entonces regularizar significa pagar, pues tras la deuda tributaria defraudada no existe otra posibilidad para ponerse a derecho con el acreedor tributario, que satisfacer la deuda, es así como se exige en nuestro sistema normativo.

⁸⁶ ARBULÚ MARTÍNEZ, Víctor. *Comentarios de los precedentes vinculantes penales*, Lima, Ediciones Legales. Agosto 2012, p. 811.

⁸⁷ VERA PAREDES, Isaías. BASALLO RAMOS, Carlos. *Comentarios al Código Tributario*. 2da edición, Lima, editores e impresores Surco S.A, 2004, p. 811.

Consideramos que la regularización tras una defraudación tributaria , no puede tener sólo como fin la satisfacción del cometido de la administración tributaria que es la recaudación para la Hacienda Pública, pues hay que aducir que pagar no garantiza en absoluto la no comisión de conductas delictivas con el fin de defraudar al fisco, en ese contexto no se cumplirían los objetivos de la política criminal que se pretende con la función preventiva del derecho penal, pues el pago puede ser utilizado como una cortina para tapar verdaderas conductas delictivas y persistir en prácticas de defraudación a futuro que lleguen a ser reiterativas. Por tanto ni los fines de la pena, ni la idea fundamentadora de la reparación conducen a exigir el pago como condicionante de la exención de responsabilidad penal.

Ante las deficiencias advertidas en la presente investigación, la regularización tributaria establecida en el artículo N° 189 del Código Tributario, consideramos que debería ser modificada, a fin de que el Estado Peruano cumpla con una verdadera política criminal tributaria que garantice la recaudación como bien jurídico protegido en los delitos tributarios, pero que al mismo tiempo garantice el cumplimiento de los fines de prevención y punibilidad de los delitos.

A continuación redactaremos el artículo N° 189 del Código Tributario vigente y la propuesta de modificación, a fin de contar con un cuerpo normativo que sirva como mecanismo disuasivo de delitos como la Defraudación Tributaria:

Art. 189.- JUSTICIA PENAL (Vigente)

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

No procede el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, ni la comunicación de indicios de delito tributario por parte del Órgano Administrador del Tributo cuando se regularice la situación tributaria, en relación con las deudas originadas por la realización de algunas de las conductas constitutivas del delito tributario contenidas en la Ley Penal Tributaria, antes de que se

inicie la correspondiente investigación dispuesta por el Ministerio Público o a falta de 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.

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.

Propuesta de modificación del artículo N° 189 del Código Tributario

En el referido artículo se propone adicionar un párrafo con la siguiente redacción:

La regularización tributaria no procederá cuando el contribuyente haya reiterado la conducta evasiva frente a su obligación tributaria, la administración tributaria deberá comunicar de forma inmediata al Ministerio Público, a fin de que se inicie el procedimiento de investigación correspondiente.

La propuesta de modificación planteada permitirá crear mecanismos que sean realmente eficaces y que cumplan tanto con la función recaudadora del Estado

para la Hacienda Pública, pero al mismo tiempo con la función preventiva general de la pena.

CONCLUSIONES

- La regularización tributaria que los jueces supremos han interpretado en el Acuerdo Plenario 2-2009/CJ-116, no vulnera el principio de igualdad, ya que para que se produzca tal violación es necesario hacer una ponderación teniendo en cuenta los requisitos que se requieren para que la real vulneración de este derecho, en el presente Acuerdo plenario, no existen desigualdades entre los contribuyentes, ya que todos están en la condición de posibles defraudadores del fisco, cuando la sociedad se judicializa, los ciudadanos cuentan con un referente normativo denominado expectativas de conducta que vienen a limitar su libertad de actuación; de manera que si defraudas, dichas expectativas, se hacen acreedores de responsabilidad. Lo que si consideramos es que el referido Acuerdo Plenario, carece de equidad entre los contribuyentes, debido a que existen personas con mayor capacidad contributiva que son los que más defraudan al fisco, de acuerdo a las estadísticas determinadas por la administración tributaria, frente a aquellos contribuyentes con menor capacidad contributiva, produciéndose un privilegio a los que están más propensos a cometer estos delitos debido a sus grandes patrimonios.

- La regularización tributaria establecida en el artículo 189 del Código Tributario y desarrollada en el Acuerdo Plenario 2-2009/CJ-116, se enmarca dentro de aquella institución jurídica que permite el beneficio de exención de la sanción penal, a pesar de haberse consumado el delito, verificándose una conducta típica, antijurídica y culpable, dicha exención va en contra de la función preventiva del derecho penal, beneficiando a los autores del delito e impidiendo su persecución penal.

- Regularizar supone algo más que anunciar haber cometido la defraudación al fisco. Para que se dé efectivamente la regulación el ACUERDO PLENARIO 2-2009 ha sido claro en establecer que entre los requisitos para su efectividad debe cumplirse con el pago, TOTAL de la

deuda o la devolución íntegra de la deuda. Regularizar requiere pagar, porque mediante esta figura se trata de compensar el desvalor del resultado, defraudado. ¿Esta idea de reparación pretende resarcir el daño cometido por parte de los defraudadores, pero es acaso la única finalidad que debería tener este mecanismo?, considero que no, ya que la regularización tras una defraudación tributaria (delito), no puede tener solo como fin la satisfacción del cometido de la administración tributaria que es la recaudación para la hacienda pública, pues hay que aducir que pagar no garantiza en absoluto que se cometan nuevos delitos de este tipo, no alcanzándose la política criminal que se pretende con la función preventiva del delito penal, pues el pago puede ser compatible con la sola utilización de un beneficio que es la "absolución de responsabilidad penal" para tener la voluntad de persistir en prácticas de defraudación.

- La Institución encargada de ejercer la acción penal en delitos como la Defraudación Tributaria es el Ministerio Público, así lo han establecido diferentes dispositivos legales como el Decreto Legislativo N° 813, el Decreto Legislativo N° 1113 y la misma Constitución Política del Perú, en el art. 159.4 que le ha atribuido la función de conducir desde su inicio la investigación del delito, por consiguiente, ni la Administración Tributaria, ni el propio Poder Judicial pueden abocarse a una tarea que le compete solo a la Fiscalía.
- La regularización tributaria establecida en el art 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.

- Ante la reiterancia de los contribuyentes defraudadores, 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 estos tipos 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, sin embargo es necesario reflexionar sobre la función preventiva general de derecho penal, reflexionar 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.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

1. PUMAR BELTRAN, Nuria. *La igualdad ante la ley en el ámbito de la seguridad social*. Navarra, editorial Aranzadi, 2011.
2. GARCÍA TOMA, Víctor. *Los derechos Humanos y la Constitución*, Lima, Editorial Grafica Horizonte, 2003.
3. CASTRO ARGUELLES Ant, onia; ÁLVAREZ ALONSO, Diego. *La igualdad efectiva de mujeres y hombres a partir de la ley organica 3/2007, de 22 de marzo*. Navarra, editorial Aranzadi, 2007.
4. CHÁNAME ORBE, Raúl. *Comentarios a la Constitución*. Cuarta edición, Lima, Jurista editores, 2009.
5. JIMÉNEZ, Eduardo Pablo. *Igualdad, no discriminación y discapacidad. Una vision integradora de las realidades Española y Argentina*, Buenos Aires, Ediar, 2006.
6. PETZOLD PERNIA, Hernán. *La igualdad como fundamento de los derechos de la persona humana*, Buenos aires, Anuario de filosofía jurídico social, 1990.
7. RODRÍGUEZ PIÑERO, Miguel; FERNÁNDEZ LÓPEZ. *Igualdad y discriminación*, Madrid, editorial Tecnos, 1991.
8. DONNELL, Daniel. *Derecho internacional de los Derechos Humanos. Normativa, jurisprudencia y doctrina de los sistemas universal e interamericano*. Bogotá, primera edición, 2004.
9. SAR SUAREZ, Omar. *Constitución Política del Perú*, Lima, Editorial nomos & thesis, Segunda edición, 2005.
10. RUBIO CORREA, Marcial. *Estudio de la Constitución Política de 1993*, Lima, Editorial de la pontificia Universidad Católica del Peru, 1999.
11. GUTIÉRREZ CAMACHO, Walter, SOSA SACIO, Juan Manuel. *La constitución comentada*, Lima, Tomo 11, Editorial Gaceta Jurídica, Segunda edición, 2013.
12. HERNÁNDEZ VALLE, Rubén. *Derechos Fundamentales y Jurisdicción Constitucional*, Lima, Jurista editores, primera edición, 2006.

13. FIGUEROA ESTREMADOYRO, Hernán. *Nueva Constitución Política del Perú - analizada y comentada*, Lima, editorial Inkari, 1995.
14. CASTILLO CÓRDOVA, Luis. *Estudios y jurisprudencia del Código Procesal Constitucional*, Lima, gaceta jurídica Primera edición, 2009.
15. BOROWSKI, Martin. *La estructura de los Derechos Fundamentales*, Colombia, Editorial cordillera S.A.C., 2003.
16. HAKANSSON NIETO, Carlo. *Curso de Derecho Constitucional*, Lima, editorial Palestra, 2009.
17. CASTRO ARGUELLES, Antonia; ÁLVAREZ ALONSO, Diego. *La igualdad efectiva de mujeres y hombres a partir de la ley organics ca 3/2007*, de 22 de marzo. Navarra, editorial Aranzadi, 2007.
18. HUERTAS Díaz, Omar. CÁCERES TOVAR, Víctor. *Convención Americana de Derechos humanos*, Colombia, editorial Ibanez, 2005.
19. LÓPEZ GUERRA, Luis. ESPIN, Eduardo y otros. *Derecho Constitucional*, sexta edición, Vol 1, Valencia, Editorial Tirant lo Blanch, 2003.
20. TUPAYACHI SOTOMAYOR, JHONNY. *Código Procesal Constitucional comentado*, primera edición, Lima, editorial ADREUS, 2009.
21. ARBULÚ MARTÍNEZ, Víctor. *Comentarios de los precedentes vinculantes penales*, Lima, Ediciones Legales. Agosto 2012.
22. PÉREZ MARTÍNEZ. Causas de justificación. *La regularización tributaria en Abogacía General del Estado, Manual de delitos contra Hacienda Pública*, España, 2008.
23. YACOLTA ESTARES, Daniel. BRAVO CUCCI, Jorge "y" Otros., *Introducción al Derecho Financiero y Tributario*, Lima, Jurista editores E.I.R.L. 2010.
24. HEYDEGGER. R. Francisco. *Derecho Penal Económico y de la Empresa*, 1ra edición, Lima, Editorial Idemsa., 2013.
25. HUAMANI CUEVA, Rosendo. *Código Tributario, Comentado*, Lima, Jurista editores. 2013.
26. GARCÍA CAVERO, Percy. *Derecho Penal Económico – Parte Especial*, Lima. Tome II. Editorial Grijley. 2007.
27. CALDERÓN VALVERDE, Leonardo. *Delitos Tributarios y Aduaneros*, Lima, Gaceta Jurídica. 2012.
28. SANABRIA ORTIZ, Rubén. *Comentarios del código tributario, y los delitos tributarios*, 3° edición, Lima, SM editores. 1997.

29. ROBLES MORENO, Carmen del Pilar, BRAVO CUCCI, Jorge Antonio, VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker. *Código Tributario Doctrina y Comentarios*. Instituto de investigación el Pacifico .Abril del 2005.p.682.
30. BAIGUN DAVID y otros. *Delitos económicos en la esfera del Mercosur*. Rubinzal Culzoni editores. Buenos Aires- Argentina. 2002.
31. BACIGALUPO SAGGESE y otros. *Nuevas tendencias del derecho penal económico y de la empresa*, Lima, ARA editores, 2005.
32. REÁTEGUI SÁNCHEZ, James .*Estudio del Derecho Penal partes especial*. Jurista editores S.R.L Lima, 2009.
33. DURAN ROJO, Luis. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*. AELE editores. Lima, 2003.
34. CASORIO PRIETO, Luz María. *Derecho financiero y tributario*. Jurista editor. 2005.
35. HERBOZO BRIEN, Henry. *Manual práctico de procedimientos tributarios y defensoría del contribuyente*, PACIFICO SAC editores. Lima, 2006.
36. ARBULÚ MARTÍNEZ, Víctor. *Comentarios de los precedentes vinculantes Penales*. Lima, Ediciones Legales. Agosto 2012.
37. IANNAcone SILVA, Felipe. *Comentarios al Código Tributario. ART 189 del Código Tributario*. 1 edición., Lima, Editora jurídica Grijley E.I.R.L., 2002.
38. VERA PAREDES, Isaías. BASALLO RAMOS, Carlos. *Comentarios al Código Tributario*. 2da edición, Lima, editores e impresores Surco S.A, 2004.
39. ARANCIBIA CUEVA, Miguel. *Manual del Código Tributario, y de la ley Penal Tributaria*. 1 ra edición, Lima , Editora Institute Pacifico S.A.C. 2012.
40. HUAMANI CUEVA, Rosendo. *Comentarios al Código Tributario*, cuarta edición, Lima, gaceta jurídica S.A 2005.
41. REYNA ALFARO, Luis Miguel. *El proceso Penal aplicado*, primera Edición Lima, Gaceta Jurídica, 2006.
42. DINO CARLOS, Caro Coria. *El Príncipe De Ne Bis In Idem en La Jurisprudencia Del Tribunal Constitucional*, Revista Jurídica, 2013.
43. ABANTO VÁSQUEZ, Manuel .*Derecho Penal Económico- Parte Especial*", Lima-Perú Edit. IDEMSA, 2000.
44. BACIGALUPO SAGGESE y otros. *Nuevas tendencias del derecho penal económico y de la empresa*, Lima- Perú, ARA editores, 2005.

45. CLAUS, Roxin. *Derecho penal: parte general*. España, 2° edición, editorial Civitas S.A, 1997.
46. TIEDEMANN Klaus, *Delitos contra el Orden Económico*, Edición Barbero Santos, Madrid, 1989.
47. ROJAS VARGAS, Fidel. *Código penal: dos décadas de jurisprudencia*. Lima, Tome I, Ara editores E.I.R.L, 2012.
48. FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo. *Retribución y prevención general*, Argentina, editorial IB de f, 2007.
49. PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Tributario: el delito fiscal tras treinta años de aplicación, con especial referencia a la cuestión de la ocultación como elemento central del tipo*, Lima, editorial Grijley, 2009.
50. CHOCLAN MONTALVO, José Antonio. *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, Barcelona, editorial Bosch S.A, 2011.
51. YACOLCA ESTARES, Daniel. *El bien jurídico en los delitos tributarios y los nuevos delitos tributarios de información false, factures falsas y de almacenamiento no declarado*, Revista Advocates, N° 26, 2010.
52. RUETI LINARES, German José. *Delimitación entre delitos e infracciones tributarios y sus diversas proyecciones*, editorial Errepar, 2009.
53. VARGAS ROJAS, Fidel. *Código Penal: dos décadas de jurisprudencia*, Tomo I, Lima, ARA editores, 2012.
54. CARO JOHN, José Antonio. *Normativismo e imputación jurídico- penal*, Lima, ARA editores, 2010.
55. ARANA PATRIONA. Raúl. *Veinte años de vigencia del Código Penal Peruano*, Lima, editorial Grijley, 2012.
56. ESCRIBANO, Francisco. *Configuración Jurídica del deber de contribuir., aspectos constitucionales*, Academia Internacional de Derecho Tributario, Editorial Grijley, 2010.
57. NIMA NIMA, Elizabeth, REY ROJAS, Juliana y otros. *Aplicación práctica del régimen de sanciones y de infracciones tributarias*. Lima, Gaceta Jurídica, 2013.
58. PANES SOLÓRZANO, Juan Carlos. *Derecho Tributario: típicos contemporáneas*, Lima, editorial Grijley, 2011.
59. BRAMONT ARIAS, Luis Felipe, *La omisión como comportamiento típico en el delito de defraudación Tributario*, revista Gaceta Jurídica, N° 44, 1995.

60. REAÑO LEANDRO, José. *Límites a la atribución de responsabilidad por delitos tributarios cometidos en ámbito empresarial*, Lima, editorial, 2011.
61. REYNA ALFARO, Luis Miguel. *El proceso Penal aplicado*, Primera Edición Lima, Gaceta Jurídica, 2006.
62. QUIÑONES DEL BUSTO, Juan. *Libre homenaje a Felipe Osterling Parodi*, Lima, Palestra editores, 2008.
63. PEÑA CABRERA, Alonso, *Derecho Penal.- parte especial*, Tomo III, Lima, IDEMSA editores, 2010.
64. VILLAVICENCIO TERREROS, Felipe. *Derecho penal. Parte general*, Grijley, 2006.
65. RUETTI, German / DIEZ, Fernando. *La extinción de la acción penal por pago y demás institutor de exención de responsabilidad penal por regularización, en el delito fiscal*. Editorial Real, 2011.
66. MIR PUIG, Santiago. *La reincidencia en el código Penal*, Barcelona, editorial Bosch, 1980.
67. VILLAVICENCIO TERREROS, Felipe. *Insistiendo sobre la inconstitucionalidad de la reincidencia: comentario a la sentencia del pleno jurisdiccional del Tribunal Constitucional N° 0014-2006-PVTC, Jus Constitucional*, año 2, Lima, Grijley, 2008.
68. ROBLES MORENO, Carmen del Pilar; RUIZ DE CASTIULLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier; VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker y BRAVO CUCCI, Jorge Antonio. *Código Tributario: Doctrina y comentarios*. Cuarta edición actualizada y aumentada. Pacífico Editores. Lima, marzo de 2016. Tomo II.
69. ARANCIBIA CUEVA, Miguel y ARANCIBIA ALCÁNTARA, Miguel. *Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria*. Instituto Pacifico SAC. Primera edición, mayo 2017. Volumen II.

REVISTAS

70. NAKASAKI SERVIGON, Cesar. ¿objetos, efectos y ganancias del delito como objeto de defraudación tributaria?, revista *lus et Praxis*, N° 43, 2012.
71. SANTISTEBAN DE NORIEGA, José. *Regularización Tributaria*. Actualidad Jurídica, N° 115, Lima, 2003.

72. BERNAL ROJAS, Josué. *Aspectos tributarios. Obligaciones de los administrados*. Actualidad Empresarial, Mo IV, N° 66, 2006.
73. BULNES JIMÉNEZ, Luis. *Los delitos y las infracciones tributarias hacia una correcta imputación de responsabilidad*, Gaceta Penal y procesal penal, N° 55, 2014.
74. YACOLCA ESTARES, Daniel. *Delitos tributarios y lavado de activos*, Arlo 1, N° 1, 2013.
75. MORILLO JIMÉNEZ, Maribel. *¿En qué memento se configure la infracción tributaria?*, Actualidad empresarial, Mo XIII, N 284, 2013.
76. ORE SOSA, Eduardo. *Determinación judicial de la pena, reincidencia y habitualidad. A propósito de las modificaciones operadas per la ley 30076*, Gaceta Penal y procesal penal, Lima, Tomo 51, Gaceta jurídica, 2013.
77. SÁNCHEZ TORRES, Alexander. *Evolución y modificaciones de la reincidencia: a propósito de la ley N° 30076*, Gaceta Penal y Procesal Penal, Lima, Tomo 50, Gaceta jurídica, 2013.
78. CAJINA SAMAME, Claudio. *La defraudación tributaria y las modificaciones a la ley penal tributaria*, Actualidad jurídica, N° 225.
79. BRAMONT ARIAS, Luis Felipe, La omisión como comportamiento típico en el delito de defraudación Tributaria, revista Gaceta Jurídica, N° 44, 1995.

NORMATIVIDAD Y JURISPRUDENCIA

80. RTF N° 00879-3-97, de fecha 07/10/1997, extraído: Legislación Tributaria, Lima, 2013.
81. RTF N° 04588-1-2003, de fecha 14/08/2003, extraído: Legislación Tributaria, Lima, 2012.
82. DECRETO LEGISLATIVO N° 813.
83. ACUERDO PLENARIO 2-2009 Emitido por el el V PLENO JURISDICCIONAL DE LAS SALAS PENALES PERMANENTES Y TRANSITORIAS.
84. RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N° 040-2001/SUNAT.
85. STC N° 10275-2006-PHC/TC " AUTONOMÍA DE LAS PENAS POR DELITOS TRIBUTARIOS".

86. Sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 00027-2006- AA/TC.

RECURSOS ELECTRÓNICOS.

87. Sentencia emitida por Tribunal Constitucional del Peru. EXP. N.° 03461-2010- PA/TC, publicada en www.tc.gob.pe.
88. CORIDH. Caso Yatama vs. Nicaragua, sentencia del 23 de junio del 2005.
89. CONVENCION AMERICANA DE DERECHOS HUMANOS.
<http://www.oas.org/dil/esp/tratadosB32ConvencionAmericanasobreDerechosHumanos>
90. CORTE INTERAMERICANA, DE DERECHOS HUMANOS
www.corteidh.or.cr/docs/casos/votos/vsc_cancado_145_esp.doc
91. PODER JUDICIAL. *El Principio de igualdad*.
<http://hsitios.poderjudicial.go.cr/salaconstitucional/Constitucion/20Politica/Principios%20Constitucionales/IGUALDAD.htm>. Fecha de consulta 20 de octubre del 2013.
92. ZAVALA VEGAS, Jorge. *El Delito de defraudación Tributaria*. [Ubicado el 17.V. 2013]
http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=512&Itemid=57.
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2001/040.htm>.
93. BUJAN PÉREZ, Carlos. *El delito de defraudación tributaria*, revista electrónica, 2009.
<http://www.uhu.es/revistapenal/index.php/penal/article/viewFile/14/14>
94. GAMBA VALEGA, Cesar. *La prohibición de aplicar mas de una sanción por un mismo acto ilícito en el ámbito tributario*. Revista electronica.2005.
http://www.derecho.usmp.edu.pe/cet/doctrina/5/La_Prohibición_aplicar_más_de_una_sancion.pdf.
95. WOLTERS KLUWER. *Guías Jurídicas. Acción Penal*. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <http://www.guiasjuridicas.com/Content/Documento.aspx?params> (revisado el 09-10-18)

ANEXOS



CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA
V PLENO JURISDICCIONAL DE LAS SALAS PENALES
PERMANENTE Y TRANSITORIAS

ACUERDO PLENARIO N° 2-2009/CJ-116

FUNDAMENTO: ARTÍCULO 189° CT
ASUNTO: REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA

Lima, trece de noviembre de dos mil nueve.-

Los Jueces Supremos de lo Penal, integrantes de las Salas Penales Permanente y Transitorias de la Corte Suprema de Justicia de la República, reunidos en Pleno Jurisdiccional, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 116° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, han pronunciado el siguiente:

ACUERDO PLENARIO

I. ANTECEDENTES

1°. Las Salas Permanente y Transitorias de la Corte Suprema de Justicia de la República, con la autorización del Presidente del Poder Judicial, mediante Resolución Administrativa número 221-2009-P-PJ, del 5 de agosto de 2009, con el apoyo del Centro de Investigaciones Judiciales, acordaron realizar el V Pleno Jurisdiccional de los Jueces Supremos de lo Penal, al amparo de lo dispuesto en el artículo 116° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial –en adelante, LOPJ-, y dictar Acuerdos Plenarios para concordar la jurisprudencia penal.

2°. Para estos efectos se realizaron varios encuentros previos con los Secretarios, Relatores y Secretarios de Confianza de las Salas de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia y tres reuniones preparatorias sucesivas con los señores Jueces Supremos de lo Penal a fin de delimitar el ámbito de las materias que debían abordarse, luego de una previa revisión de los asuntos jurisdiccionales a su cargo y de una atenta valoración de las preocupaciones de la judicatura nacional. Con el concurso de la Secretaría Técnica, luego de los debates correspondientes, se estableció el día de la fecha para la realización del V Pleno Jurisdiccional Penal, aprobado por Resolución Administrativa número 286-2009-P-PJ, del 12 de octubre de 2009, y se concretaron los temas, de derecho penal y procesal penal, que integrarían el objeto de los Acuerdos Plenarios. De igual manera se designó a los señores Jueces Supremos encargados de preparar las bases de la discusión de cada punto sometido a deliberación y de elaborar el proyecto de decisión. Además, se estableció que el Juez Supremo designado sería el ponente del tema respectivo en la sesión plenaria y encargado de redactar el Acuerdo Plenario correspondiente.

3°. En el presente caso, el Pleno decidió tomar como referencia las distintas Ejecutorias Supremas que analizan y deciden sobre los efectos penales de la regularización tributaria, prevista en el artículo 189° del Código Tributario –en adelante, CT-. En ellas



se advierten, por lo menos, dos líneas jurisprudenciales contradictorias en orden a los alcances de la regularización tributaria que es del caso unificar.

De un lado, la exigencia que se pague la totalidad de la deuda tributarias o en su caso la devolución del íntegro del saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente (Ejecutorias Supremas número RQ-765-2005/Lima, del 3 de mayo de 2007, y RQ-132-2009/Tacna, del 13 de julio de 2009) o que el fraccionamiento del pago de deudas tributarias en ningún caso alcanza conductas de contenido penal (Ejecutoria Suprema número RQ-160-2007/Lima, del 29 de mayo de 2007). De otro lado, las solicitudes de acogimiento a leyes de sinceramiento de deudas tributarias, aceptadas por la SUNAT, con el fraccionamiento de la deuda tributaria, importa una regularización tributaria, que desestima la aplicación del Derecho penal (Ejecutorias Supremas número RN-495-2007/Lima, del 29 de octubre de 2008, y RN-401-2008/Juin, del 16 de junio de 2009).

4°. En cumplimiento de lo debatido y acordado en las reuniones preparatorias se determinó que en la sesión plenaria se procedería conforme a lo dispuesto en el artículo 116° de la LOPJ, que, en esencia, faculta a las Salas Especializadas del Poder Judicial dictar Acuerdos Plenarios con la finalidad de concordar jurisprudencia de su especialidad. En atención a la complejidad y singulares características del tema abordado, que rebasa los aspectos tratados en las diversas Ejecutorias Supremas que se invocaron como base de la discusión, se decidió redactar el presente Acuerdo Plenario e incorporar con la amplitud necesaria los fundamentos jurídicos correspondientes para configurar una doctrina legal que responda a las preocupaciones anteriormente expuestas. Asimismo, se resolvió decretar su carácter de precedente vinculante, en concordancia con la función de unificación jurisprudencial que le corresponde a la Corte Suprema de Justicia como cabeza y máxima instancia jurisdiccional del Poder Judicial.

5°. La deliberación y votación se realizó el día de la fecha. Como resultado del debate y en virtud de la votación efectuada, por unanimidad, se emitió el presente Acuerdo Plenario. Se ratificó como ponentes a la señora BARRIOS ALVARADO, quien expresa el parecer del Pleno.

II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

§ 1. Bases normativas.

6°. El artículo 189° CT, modificado por la Ley número 27038, incorpora una causa material de exclusión de pena concebida procesalmente como un impedimento procesal, cuyo efecto es, de un lado, excluir la punibilidad del hecho típico, antijurídico y culpable, y, de otro lado, impedir la iniciación del proceso penal.

Prescribe la citada norma, en sus párrafos segundo, tercero y cuarto, lo siguiente:

- A. *No procede el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, ni la formulación de denuncia penal por delito tributario por parte del Órgano Administrador del Tributo cuando se regularice la situación tributaria, en relación con las deudas originadas por la realización de algunas de las conductas constitutivas del delito tributario contenidas en la Ley Penal*



Tributaria, antes de que se inicie la correspondiente investigación fiscal o a falta de esta, el Órgano Administrador del Tributo notifique cualquier requerimiento en relación al tributo y período en que se realizaron las conductas señaladas”.

- B. *“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”.*
- C. *“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”.*

7º. La indicada norma material debe ser interpretada en concordancia con los artículos 7º y 8º de la Ley Penal Tributaria –en adelante, LPT–.

- A. El artículo 7º LPT, modificado por el Nuevo Código Procesal Penal –en adelante, NCPP–, establece: *“1. El Ministerio Público, en los casos de delito tributario, dispondrá la formalización de la Investigación Preparatoria previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo.- 2. 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”.*
- B. El artículo 8º LPT, modificado por el NCPP, preceptúa que: *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. La regularización tributaria

8º. Los delitos tributarios protegen la Hacienda Pública desde la perspectiva del interés del Estado y de la propia Hacienda Pública de que la carga tributaria se realice con los modos fijados en la Ley. Se protege, en consecuencia, el proceso de recaudación de ingresos y de distribución de los mismos en el gasto público [LORENZO MORILLAS CUEVAS: *Derecho Penal Español - Parte Especial*, tomo I, (MANUEL COBO DEL ROSAL: Coordinador), Editorial Dykinson, Madrid, 2004, página 613].

Los delitos tributarios comprendidos en la LPT tienen las siguientes notas características esenciales:

- A. Se configuran como un delito especial propio y de infracción del deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento de los gastos Público



- B. Tienen una naturaleza patrimonial, pero es de tener en cuenta su carácter público en atención a la función que los tributos cumplen en un Estado social y democrático de derecho.
- C. Son delitos de resultado. Se exige la producción de un perjuicio que se consuma desde el momento en que se deja de pagar, total o parcialmente, los tributos o que se obtenga o disfruta indebidamente de un beneficio tributario.
- D. El núcleo típico es la elusión del pago de tributos debidos o la obtención indebida de beneficios tributarios, cuya perpetración puede producirse tanto por acción, como por omisión.
- E. Es un delito doloso –directo o eventual–, centrada en el conocimiento de la afectación del interés recaudatorio del Fisco. Además, se requiere de un elemento subjetivo especial o de tendencia: el ánimo de lucro en provecho propio como de un tercero [LUIS ALBERTO BRAMONT ARIAS TORRES/MARÍA DEL CARMEN GARCÍA CANTIZANO: *Manual de Derecho Penal – Parte Especial*, Tercera edición, Editorial San Marcos, Lima, 1977, página 478], aunque no hace falta que se alcance efectivamente.

9°. 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 [PERCY GARCÍA CAVERO: *Derecho Penal Económico – Parte Especial*, Tomo II, Editorial Grijley, Lima, 2007, páginas 693 y 698] y, como tal, con entidad para confluir con los fines de la pena –tanto en la retribución como en la prevención [FELIPE VILLAVICENCIO TERREROS: *Derecho Pena I- Parte General*, Editorial Grijley, Lima, 2006, página 80].

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

10°. La regularización tributaria, en aras de alentar la regularización tributaria y su propia eficacia, y acudiendo a un argumento “*a fortiori*” [FERMÍN MORALES PRATS: *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*, Segunda Edición, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1999, páginas 791/792], abarca tanto el conjunto de delitos comprendidos en la LPT (artículos 1°/5°), en tanto en cuanto perjudiquen la Hacienda Pública: omisión del pago de tributos debidos u obtención efectiva de beneficios tributarios –entendidos ampliamente, en cuya se virtud se comprende a todos los mecanismos que por el resultado disminuyen o eliminan la carga tributaria [CARMEN DEL PILAR ROBLES MORENO y otros: *Código Tributario, Doctrina y Comentarios*, Pacífico Editores, Lima, 2005, página 671]–, como, por imperio del tercer párrafo del artículo 189° CT, “...las posibles irregularidades contables y otras falsedades instrumentales que se hubieran cometido exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización”. La extensión de la impunidad, en estos casos, sólo puede admitirse en la medida en que éstas carezcan de autonomía punitiva frente a los



delitos tributarios; es decir, aquellas irregularidades contables y falsedades realizadas con finalidad y efectos exclusivos de tipo tributario [J. BOIX REIG y otros: *Derecho Penal – Parte Especial*, Tercera edición, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, página 592].

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

- A. Regularización voluntaria. Se expresa en la frase: “...se regularice la situación tributaria (...) antes de que se inicie la correspondiente investigación fiscal o a falta de este, el Órgano Administrador del Tributo notifique cualquier requerimiento en relación al tributo y periodo en que se realizaron las conductas señaladas” (artículo 189°, segundo párrafo, CT). Esta exigencia o condicionante temporal plantea que la regularización se realice en forma voluntaria o espontánea, la que debe concretarse antes de la intervención de la autoridad tributaria o penal. En este último supuesto no hace falta una disposición fiscal de formalización de la investigación preparatoria (artículo 7°.1 LPT en concordancia con el artículo 336° NCPP), cuyo equivalencia en el ACPD será la denuncia formalizada del Ministerio Público y el respectivo auto de apertura de instrucción; sólo se requiere del inicio de actuaciones de investigación, que muy bien pueden tratarse de diligencias preliminares en tanto en cuanto exista suficiente precisión de los cargos, de su presunta relevancia delictiva. De otro lado, la regularización no necesariamente debe ser obra del obligado; además, los motivos internos que determinan la regularización no son relevantes, sólo lo es el momento en que tiene lugar.
- B. Pago total de la deuda tributaria o devolución íntegra del beneficio tributario. Se precisa en el cuarto párrafo del artículo 189° CT, que dice: “Se entiende por regularización el pago de la totalidad de la deuda tributaria o en su caso la devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente. En ambos casos la deuda tributaria incluye el tributo, los intereses y las multas”. No sólo se trata de que se formule una autodenuncia a través de una declaración rectificatoria, sino de que pague efectivamente la deuda tributaria o efectúe la devolución correspondiente. Frente a montos dudosos o de necesaria determinación administrativa –que traen causa en la comisión de delitos tributarios-, es posible que la autoridad cuestione la rectificación y exija un monto mayor, oportunidad en que debe establecerlo –con inclusión a los tributos, de los intereses y las multas- y el obligado a pagar inmediata e íntegramente el diferencial respectivo.

12°. El delito tributario, desde la reforma de la LPT por el NCPP –en especial del artículo 8°, es un delito de persecución pública a cargo del Ministerio Público, aunque con la necesaria intervención de la autoridad administrativa tributaria. A partir de esas modificaciones tiene sentido que la regularización pueda realizarse: (i) antes que la Fiscalía inicie diligencias preliminares de averiguación sobre la posible comisión de un delito tributario –no necesariamente, como era antes de la reforma, una denuncia por delito tributario debe ser de previo conocimiento de la autoridad tributaria, aunque su ulterior intervención es preceptiva-; y, en su defecto –ante la inexistencia de la



intervención de la Fiscalía, del inicio de actuaciones de averiguación-, (ii) el Órgano Administrador del Tributo notifique un requerimiento en relación al tributo y periodo en que se realizaron las conductas presuntamente delictivas señaladas.

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 la referencia a las conductas delictivas que le dan por su naturaleza relevancia penal [JORGE SANTISTEVAN DE NORIEGA: *Regularización Tributaria*, Actualidad Jurídica número 115, Lima, Junio 2003, Lima, página 20].

§ 3. *Fraccionamiento tributario, leyes especiales y exención de pena.*

13°. Con carácter general, el artículo 36° CT estatuye que: *“Se puede conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria con carácter general, excepto en los casos de tributos retenidos o percibidos, de la manera que establezca el Poder Ejecutivo.- En casos particulares, la Administración Tributaria está facultada a conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria al deudor tributario que lo solicite, (...), siempre que dicho deudor cumpla con los requerimientos o garantías que aquella establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar y con los siguientes requisitos: (...)- El incumplimiento de las condiciones bajo las cuales se otorgó el aplazamiento y/o fraccionamiento, conforme a lo establecido en las normas reglamentarias, dará lugar automáticamente a la ejecución de las medidas de cobranza coactiva por la totalidad de la amortización e intereses correspondientes que estuvieran pendientes de pago”*.

Como se advierte de su texto, el citado artículo 36° CT reconoce la posibilidad de que el deudor tributario se acoja al aplazamiento y/o fraccionamiento de su deuda tributaria, siempre sujeto a una serie de condiciones y garantías que la Administración Tributaria ha de valorar para su aceptación o rechazo. Sin embargo, el hecho de reconocer la deuda tributaria y su imposibilidad de pago oportuno, al igual que la emisión de la correspondiente autorización administrativa que acepta el aplazamiento y/o el fraccionamiento de su pago, en modo alguno tiene relevancia jurídico penal cuando el incumplimiento de la obligación tributaria trae su causa en la comisión de delitos tributarios, a menos que el legislador por medio de una norma con rango de ley así lo decida, clara e inequívocamente. Razones de prevención general explican esta conclusión, en tanto que ya se produjo la conducta delictiva y la consiguiente afectación a la Hacienda Pública.

Por lo demás, la única causa material de exclusión de punibilidad es aquella, ya analizada, referida a la regularización tributaria y ésta importa no el aplazamiento o el fraccionamiento del pago sino su total cancelación. Esta exigencia es compatible con la finalidad de política fiscal de toda regularización tributaria, que persigue que se paguen los tributos, no sólo que espontánea o voluntariamente se indique el faltante, única posibilidad que haría cesar la necesidad de pena.

En tal virtud, el acogerse a un sistema especial de fraccionamiento o de sinceramiento tributario, como lo fue en su día los adoptados por las leyes número 27344 –Ley del régimen especial de fraccionamiento tributario- y 27681 –Ley de reactivación a través del sinceramiento de las deudas tributarias (RESIT)-, carece de relevancia como presupuesto para excluir la pena.



**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA
Y PLENO JURISDICCIONAL PENAL**

III. DECISIÓN

14°. En atención a lo expuesto, las Salas Penales Permanente y Transitorias de la Corte Suprema de Justicia de la República, reunidas en Pleno Jurisdiccional, con una votación de catorce Jueces Supremos por el presente texto y uno en contra, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 116° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial;

ACORDARON:

15°. ESTABLECER como doctrina legal, los criterios expuestos en los fundamentos jurídicos 6° al 13°.

16°. PRECISAR que los principios jurisprudenciales que contiene la doctrina legal antes mencionada deben ser invocados por los jueces de todas las instancias judiciales, sin perjuicio de la excepción que estipula el segundo párrafo del artículo 22° de la LOPJ, aplicable extensivamente a los Acuerdos Plenarios dictados al amparo del artículo 116° del citado estatuto orgánico.

17°. PUBLICAR el presente Acuerdo Plenario en el diario oficial "El Peruano". Hágase saber.

Ss.

SAN MARTÍN CASTRO

LECAROS CORNEJO

PRADO SALDARRIAGA

RODRÍGUEZ TINEO

VALDEZ ROCA

BARRIENTOS PEÑA

BLAGGI GÓMEZ

MOLINA ORDOÑEZ

BARRIOS ALVARADO

PRÍNCIPE TRUJILLO

NEYRA FLORES

BARANDIARÁN DEMPWOLF



CALDERÓN CASTILLO

ZEVALLLOS SOTO

VOTO SINGULAR DEL SEÑOR GONZÁLES CAMPOS.-

FUNDAMENTOS JURIDICOS

1º. El artículo 189 del C.T. modificado por la Ley número 27038 prescribe en su segundo, tercero y cuarto párrafo, lo siguiente: *“... 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, en relación con las deudas originadas por la realización de algunas de las conductas constitutivas del delito tributario contenidas en la ley Penal Tributaria, antes de que se inicie la correspondiente investigación fiscal o a falta de ésta, el órgano Administrador del tributo notifique cualquier requerimiento en relación al tributo y periodo en que se realizaron las conductas señaladas.*

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”.

De este texto normativo se puede apreciar, por tanto, la configuración de una causal expresa de excusa absolutoria, la cual impide que un hecho típico, antijurídico y culpable pueda ser perseguido penalmente, excluyendo a su vez la punibilidad del acto.

2º. En el sentido anterior y a fin de complementar la interpretación de este artículo es necesario delimitar el contenido y alcance de lo que se entiende por **REGULARIZACIÓN**, para lo cual es de precisar como punto de partida que el bien jurídico protegido en los delitos tributarios es la Hacienda Pública en cuanto no se vea afectada en el proceso de recaudación de tributos y en las formas que establece la ley (LORENZO MORILLAS CUEVAS: *Derecho Penal Español – Parte Especial*, Tomo I, editorial Dykinson, Madrid, 2004, página 613). Ahora bien, para poder precisar que se entiende por regularización debemos aproximarnos al contenido de este concepto con la ayuda de dos elementos conceptuales: voluntad de regularizar la deuda y pago de la deuda tributaria.

3º. En cuanto al primer elemento: **voluntad de regularizar la deuda**, el artículo 189º C T señala como oportunidad para que se efectúe dicha regularización de las deudas originadas por la realización de algunas de las conductas constitutivas del delito



tributario contenidas en la ley Penal Tributaria, hasta antes de que se inicie la correspondiente investigación fiscal o a falta de esta, el órgano Administrador del tributo notifique cualquier requerimiento en relación al tributo y periodo en que se realizaron las conductas señaladas.

Sin embargo atendiendo al bien jurídico protegido, e interpretando sistemáticamente la norma tributaria en mención conjuntamente con la ley de Reactivación del Sinceramiento de las Deudas Tributarias – RESIT Ley número 27681, así como con la Ley Especial de Fraccionamiento Tributario Ley número 27344 se tiene el resultado siguiente:

La Ley de Fraccionamiento prescribe en su artículo 3°.3 que: *no podrán acogerse las personas naturales a quienes se les hubiera abierto instrucción por delito tributario o aduanero ni las empresas o entidades a quienes dichas personas representen, siempre que aquellas estén directamente vinculadas con la comisión del delito, ya sea que el proceso se encuentre en trámite o exista sobre dichas personas sentencia firme condenatoria por delito.*

Mientras que la Ley número 27681 – RESIT señala en su artículo 3°.2 lo siguiente: *También podrán acogerse a este Sistema los deudores tributarios que gocen o hayan gozado de algún beneficio de regularización, aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias, por la deuda acogida a los referidos beneficios. Del mismo modo, podrán acogerse a este sistema los deudores tributarios que voluntariamente reconozcan tener obligaciones pendientes, detectadas o no, con las Instituciones, las que podrán entregar el estado de adeudos correspondientes a los deudores tributarios, el mismo que tendrá carácter meramente informativo a efectos de los fines que persigue la presente Ley.*

Esta última norma estatuye, además, en su artículo 3°.4 que: *No podrán acogerse al Sistema por ninguna de las deudas a que se refiere el artículo 2°, las personas naturales con sentencia condenatoria consentida o ejecutoriada vigente por delito tributario o aduanero, ni tampoco las empresas ni las entidades cuyos representantes, por haber actuado en calidad de tales, tengan sentencia condenatoria vigente por delito tributario o aduanero.*

De su propio tenor se advierte que estas leyes surgen como supuestos de excepción a la norma contenida en el artículo 189° CT porque regulan la situación de aquel deudor que habiendo sido detectado por la administración tributaria decide con voluntad de pago cumplir con su obligación; es decir, se trata de un supuesto distinto al establecido en la anterior norma. Además, como es obvio, la aplicación del fraccionamiento al que se ha hecho mención en la Ley número 27344 es procedente incluso hasta antes de la apertura de instrucción, con lo cual se pone un límite distinto que repercute en el contenido de la excusa absoluta, pues todos estos supuestos también se encuentran enmarcados dentro del concepto regularización, el cual, como ya se apuntó, exige como uno de sus elementos la voluntad de regularizar una deuda por parte del deudor.

4°. En lo referente al segundo elemento: el pago de la deuda tributaria, del contenido del artículo 189 CT se tiene que: *“...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”.*

Sin embargo, este supuesto límite positivo de que toda regularización debe entenderse



como un solo pago total, es de interpretarse sistemáticamente a la luz del artículo 1221° del Código Civil del cual se evidencia que la extinción de las obligaciones no necesariamente se da con el pago total de la prestación sino con el compromiso de pago. Al respecto FELIPE OSTERLING PARODI y MARIO CASTILLO FREYRE, en su Tratado de las Obligaciones primera parte Tomo IV, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 1994, página 234, enseñan, atendiendo al principio de integridad del pago, que: *“...ni el contrato ni la ley obligan al deudor a efectuar un pago total de la prestación en un determinado momento, sino que lo facultan a efectuar pagos parciales, conducentes a la ejecución de la totalidad de la prestación”*. Los mencionados autores añaden que: *“...El precepto tiene por objeto, simplemente, permitir al deudor cumplir con su prestación de manera parcial, pero al iniciar la ejecución de la misma en esta forma, dichos cumplimientos parciales no lo liberarán de cumplir con el resto de la prestación debida”*; lo que en nuestro caso viene a ser el pago de la deuda tributaria, más aún si las mismas Resoluciones que emite la SUNAT reconocen la existencia de una deuda por parte del administrado, para ser más precisos en los procedimientos que señalan tanto la Ley de Reactivación del Sinceramiento de las Deudas Tributarias – RESIT, Ley número 27681, como la Ley especial de Fraccionamiento Tributario, Ley número 27344, se otorga la posibilidad que su ámbito de aplicación alcance a personas que cometieron hechos delictivos y que tras una manifestación de pago a través de un procedimiento administrativo especial puedan librarse de la persecución penal y del carácter punible de su accionar.

Ahora bien, este pago fraccionado al que se accedería no afectaría para nada al bien jurídico protegido, pues éste ya fue lesionado, y el hecho delictivo ya acaeció (así como también es lesionado cuando se aplica el artículo 189° CT de manera aislada a pesar que la regularización que se propugna implique un solo pago de la deuda, y como también acaeció el hecho delictivo incluso en el caso que el propio deudor ponga en conocimiento de la SUNAT acerca de su falta de aportaciones al Fisco), ni tampoco va contra los fines de la política de regularización tributaria, pues lo que importa a esta política es que el pago se realice (PERCY GARCÍA CAVERO: *Derecho Penal Económico – Parte especial*, tomo II, Editorial Grijley, Lima, 2007, páginas 693 y 698), y no necesariamente que éste sea único.

Por tanto, la única razón para que la excusa absolutoria cobre contenido es que se conciba a esta como un premio al deudor por haber asumido el compromiso de pago, es decir por asumir su obligación.

5°. Por último, es necesario mencionar además que asumir esta postura respecto a la Ley número 27344 no implica que se infrinja el principio de legalidad aplicando indebidamente la Ley número 27344, que en su artículo 2° define su ámbito de aplicación y no establece que la materia penal esté comprendida dentro de sus alcances, pues del contenido de la misma norma se desprende que no podrán acogerse las personas naturales a quienes se les hubiera abierto instrucción por delito tributario, por lo que al no estar prohibida la hipótesis que se asume, es de considerar que está permitida.

Por estos fundamentos; **MI VOTO**: es porque la regularización tributaria realizada en los marcos de la legislación de la materia, según se advierte de las consideraciones precedentes, excluye la aplicación del Derecho Penal y de las consecuencias jurídicas



**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA
Y PLENO JURISDICCIONAL PENAL**

que entraña.

Sr.

GONZALES CAMPOS