

# La Regulación Tributaria como Exención de la Responsabilidad Penal Tributaria.

*Por: Felipe Villavicencio Terreros<sup>1</sup>*

## I. INTRODUCCION.

La estructura del delito tal como la dogmática penal la ha venido desarrollando durante mucho tiempo para el delito común, también es exigible al ámbito penal tributario. Es decir, la conducta deberá ser típica (mediante artificio o engaño deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes), antijurídica (que no existan causas de justificación) y culpable (imputación personal al sujeto). Lo que se analizará a continuación, es si basta con esos tres niveles para imputar una conducta como delito tributario, específicamente relacionado a la figura de defraudación tributaria.

Al respecto preceden ciertas interrogantes: ¿para imputar por un delito de defraudación tributaria basta que la conducta del deudor tributario implique un injusto culpable? ¿Qué sucede con la regularización realizada por parte de los sujetos activos de la obligación tributaria?. Si bien no cabe duda que la regularización implica un interés de la Administración<sup>2</sup>, pues la potestad tributaria tiene por finalidad primordial la recaudación de tributos por parte del Estado, sin embargo ¿este interés de la Administración puede tener efectos penales para excluir la responsabilidad penal del deudor tributario?. De regir

---

<sup>1</sup> Profesor de derecho penal y criminología. Profesor principal de la Pontificia Universidad Católica del Perú y profesor en la Facultad de Derecho de la USMP. Miembro del Subcomité para la Prevención contra la Tortura de Naciones Unidas (SPT). Dada la actualidad y especialidad del tema penal tributario, me complace dedicarlo al querido colega y amigo **Rubén Sanabria Ortiz** en su Libro Homenaje por su permanente e innovadora dedicación a la formación de las nuevas generaciones de profesionales del derecho. Este trabajo ha sido posible gracias a la colaboración de Juan Elías Carrión Díaz.

<sup>2</sup> RUETTI, Germán / DIEZ, Fernando. La extinción de la acción penal por pago y demás institutos de exención de responsabilidad penal por regularización, en Urresti / Comes (Directores). El delito fiscal. Aspectos sustantivos y procesales, Ad-Hoc, T. II, 2011, p. 251.

este supuesto nos encontraremos ante postulados eximentes de responsabilidad orientados político-criminalmente, donde el legislador otorga preferencia a la recaudación fiscal sobre la existencia de delitos tributarios y, parece ser ésta la única vía aceptable.

El presente supuesto es un ejemplo de la interrelación que existe entre el Derecho Tributario y el Derecho penal, indispensables para conformar los delitos tributarios. El derecho tributario orienta el objeto de protección penal, plasmada en el bien jurídico protegido, y el derecho penal influye en cuanto a los alcances del merecimiento y necesidad de la pena<sup>3</sup>.

## **II. NATURALEZA JURIDICA Y FUNDAMENTO DE LA REGULARIZACION TRIBUTARIA.**

Antes de ingresar al tema penal es necesario establecer qué se entiende por “regularización” en el campo del derecho tributario y ubicar brevemente su naturaleza jurídico penal, porque únicamente a partir de tal definición 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, párrafo 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).

En nuestro país se sigue el modelo español<sup>4</sup>, aunque, como indica ABANTO VASQUEZ, con algunas deficiencias, porque no se diferencia entre

---

<sup>3</sup> Vid. SANCHEZ-OSTIZ GUTIERREZ, Pablo. La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria, Aranzadi, Madrid, 2001, p. 169.

<sup>4</sup> 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 Autónoma, 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 tributaria” y “regularización penal”<sup>5</sup>, por ello parece interpretarse como si el cumplimiento de la primera abarcaría también la regularización penal, como efecto consecuente.

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*”<sup>6</sup>.

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 positivo<sup>7</sup>, el que origina un levantamiento de pena, a pesar que el delito tributario se encuentra consumado<sup>8</sup> (por ejemplo en el delito de defraudación tributaria con el vencimiento del plazo de pago total o parcial de la deuda tributaria)<sup>9</sup>.

Por su parte, en el ámbito nacional<sup>10</sup>, la *Regularización*, según su reconocimiento normativo del artículo 189° del Código Tributario, en su punto

---

*regularización de su situación tributaria*”; Guarda igual sentido, el artículo 349.3 de la Ley Orgánica 6/1995, del 29 de junio de 1995.

<sup>5</sup> ABANTO VASQUEZ. Derecho penal económico. Parte especial, Idemsa, 2000, p. 499.

<sup>6</sup> BAJO FERNANDEZ / SILVINA BACIGALUPO. Derecho penal económico, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2001, p. 260; CONDE PUMPIDO, Cándido. Código penal (Doctrina y Jurisprudencia), T. II, Ed. Trivium, 1997, p. 3108.

<sup>7</sup> 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 (Ídem).

<sup>8</sup> RANCAÑO MARTIN. El delito de defraudación tributaria, Marcial Pons, 1997, p. 125.

<sup>9</sup> Sin embargo, respecto a la naturaleza jurídica de esta figura, en la doctrina penal se han desarrollado diferentes fundamentos de la impunidad. Así, Primera: la autodenuncia o regularización afecta a la tipicidad como una peculiar forma de desistimiento de la tentativa. Segunda: la regularización excluye la antijuridicidad proveniente del derecho tributario. Tercera: la regularización tributaria se ubicaría en la llamada “responsabilidad por el hecho”. Cuarta: la más común y generalizada es la idea que la regularización se ubica en la punibilidad, en la medida de la falta de necesidad de castigo o a criterios de oportunidad u otros factores que impiden la sanción (vide SANCHEZ-OSTIZ, Pablo. Una aportación al estudio de la punibilidad a propósito de la autodenuncia tras el fraude fiscal, en Homenaje a Klaus Tiedemann, Dogmática Penal. De Derecho Penal Económico y Política Criminal, V. I, Fondo Editorial USMP, Lima 2011, pp. 679-681.

<sup>10</sup> En la doctrina nacional entiende a la “regularización” como una figura que se ubica más allá del injusto penal tributario, como causa de exclusión de punibilidad (Vid. ABANTO

C) 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*<sup>11</sup>, 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.

En ese sentido, la regularización o también denominada “*autodenuncia del defraudador*”<sup>12</sup> 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<sup>13</sup>. 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<sup>14</sup>. 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.

---

VASQUEZ, 2000, p. 501; CARO CORIA / SAN MARTIN CASTRO. La cancelación de la sanción penal tributaria mediante el “Pago debido”, en Gaceta Jurídica, T. 66-B, 1999, p. 26; GARCIA CAVERO, 2007, p. 704).

<sup>11</sup> Así, GARCIA CAVERO, Percy. Derecho penal económico. Parte General, T. I, 2° ed., Grijley, 2007, p. 1010-1011.

<sup>12</sup> SANCHEZ-OSTIZ, Pablo. Una aportación al estudio de la punibilidad a propósito de la autodenuncia tras el fraude fiscal, en Homenaje a Klaus Tiedemann, Dogmática Penal. De Derecho Penal Económico y Política Criminal, V. I, Fondo Editorial USMP, Lima 2011, p. 676.

<sup>13</sup> Cfr. REAÑO PESCHIERA. Límites a la atribución de responsabilidad por delitos tributarios cometidos en el ámbito empresarial, Revista *Ius et veritas*, PUCP, Año XIII, N° 26, Junio/2003, p. 294-295.

<sup>14</sup> VILLAVICENCIO TERREROS, Felipe. Derecho penal. Parte general, Grijley, 2006, p. 229, n.m. 489.

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, sean 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 está 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.

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

Sin embargo, del párrafo anterior, debe tenerse en cuenta que, si la regularización excluye al deudor tributario por adoptar el proceso de regularización, este es personal y no transmisible o comunicable a los demás participantes del evento criminal tributario, así, por ejemplo, si tres sujetos evaden el pago de algunos tributos utilizando una empresa de fachada, y luego únicamente una de ellas regulariza su situación tributaria, restaurando tanto los beneficios obtenidos como los intereses provenientes de tal conducta delictiva, no excluirá o evitará que a los dos sujetos restantes se les pueda iniciar proceso penal por un delito tributario.

### III. ALCANCES DEL ACUERDO PLENARIO N° 2-2009/CJ-116 .

Una vez establecido el fundamento y naturaleza jurídica de la “regularización” queda hacer un breve análisis del planteamiento que se desprende del Acuerdo Plenario N° 2-2009/CJ-116, de 13 de noviembre de 2009.

Para su desarrollo parte de dos cuerpos normativos: el artículo 189° del Código Tributario y la Ley Penal Tributaria.

El artículo 189° del Código Tributario, específicamente en sus párrafos segundo, tercero:

*“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 período 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”*

Pero dicha norma tributaria no tiene alcances por sí 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 la instrucción o Investigación Preparatoria, deben contar con la participación especializada del Órgano Administrador del Tributo”.*

*El artículo 8º: “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”.*

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 189º, 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 39º del Código Tributario <sup>15</sup>.

La *regularización* tributaria no puede ser impuesta, sino, como indica el Acuerdo Plenario en comentario, debe plasmarse de manera voluntaria, por medio de una auto-denuncia y pago total de la deuda tributaria o devolución por los beneficios tributarios obtenidos indebidamente a través de medios fraudulentos. La actuación del deudor tributario no debe estar sujeta a sucesos de coacción, o influjos más allá de su voluntad. Es el propio deudor tributario quien se debe dar cuenta de sus actos delictivos y de las consecuencias graves que ella acarrea para la finalidad social del Estado, y no por medio de la autoridad tributaria o penal, y es como premio a tal

---

<sup>15</sup> En el citado Acuerdo Plenario, existe un Voto Singular del Vocal Gonzáles Campos, para quien la eximente de responsabilidad penal no abarca únicamente los casos de pago total de la deuda tributaria o devolución íntegra de los beneficios obtenidos indebidamente, sino, también, la regla especial de fraccionamiento del pago, pues este último no contraviene el principio de legalidad ni escapa a la política fiscal del Estado, sino que por el contrario contribuye a ella.

disposición y la reafirmación de la capacidad recaudadora del Estado que se exime de responsabilidad a dicho agente, pues, la función de la pena en estas circunstancias pierde sentido.