



Análisis Jurisprudencial de la Regularización Tributaria en el Perú



José Nava

Abogado de la Universidad de Lima, Magíster en Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica del Perú, con Diplomado Internacional en Derecho Tributario y Tributación Fiscal, Diplomado internacional en Derecho Administrativo, Post Grado en Derecho Procesal Constitucional. Docente y expositor en eventos nacionales e internacionales.

En materia penal, en los delitos de persecución pública, corresponde el ejercicio de la acción penal al Ministerio Público, la cual la ejerce de oficio, a diferencia de un delito de persecución privada que la ejerce directamente el afectado, para lo que se requiere la presentación de la querrela y, en ese escenario, una acción penal es posible se extinga en los casos que proceda la acción privada por (i) desistimiento, en el que el agente voluntariamente desiste de proseguir los actos de ejecución del delito o impide que se produzca el resultado, o también se extingue la acción penal por (ii) transacción.

No obstante, en los delitos tributarios, la acción penal corresponde al Ministerio Público, siendo el bien jurídico protegido, según Paredes (2007)⁽¹⁾ el proceso de ingresos y egresos del Estado, es decir el tributo no pagado, el cual está contenido en la reparación civil, cuando la Administración Tributaria hace efectivo el cobro correspondiente de la deuda tributaria respectiva, conforme lo indica la Corte Suprema, en la Casación N° 1159-2021 Arequipa.

El tratamiento de la acción penal tiene una característica particular y es la no procedencia del ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, ni la comunicación de indicios de delito tributario, por parte de la Administración Tributaria, cuando se produzca la institución jurídica denominada “regularización de la situación tributaria”.

El presente trabajo, tiene por objetivo, analizar los alcances y la oportunidad de ocurrencia de la re-

gularización tributaria, para lo cual se hará un recorrido en la jurisprudencia de la Corte Suprema, cómo ha interpretado y aplicado la norma tributaria, y en ese escenario, los alcances del delito tributario como delito fuente en el caso del delito de lavado de activos.

1 EL DELITO TRIBUTARIO EN LA LEY PENAL TRIBUTARIA

La normatividad en materia penal, ha regulado en el Decreto Legislativo N° 813, los delitos tributarios, y establece tres componentes en su definición: el provecho propio o de tercero, el engaño y el no pago de tributos, véase la norma:

(i) El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de (ii) cualquier artificio, engaño, astucia u otra forma fraudulenta, (iii) deja de pagar en todo o en parte los tributos de ley será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 5 ni mayor de 8 años.

El Dr. Bramont-Arias (s.f.) al analizar el engaño, como elemento constitutivo del delito, afirma que, en líneas generales supone la simulación o disimulación de la realidad de tal forma que el sujeto activo oculta la realidad de la correcta liquidación de sus tributos ante la Administración Tributaria

en el presente caso, impidiéndole conocer de dicha situación. Así, se refiere a toda astucia o maquinación de que uno se sirve, hablando u obrando con mentiras o artificios para frustrar la ley o los derechos que ella nos da. Reta (s.f), apunta por su lado, que el engaño puede considerarse como el medio de arribar al fraude y el fraude como el fin u objeto que uno se propone lograr con el engaño.

Bramont, manifiesta, que se trata del engaño que rebase el equivalente a la simple mentira, que la supere en contenido y entidad, ya que sustancialmente la simple mentira no basta *per se* para configurar el proceder engañoso requerido por el tipo penal. La mentira pura y simple, sin vestigio alguno de idoneidad, desprovista de todo signo de exteriorización debe ser excluida por insuficiente para configurar un proceder engañoso y analiza siete (7) supuestos en que puede dar o no el engaño, siendo el acceso de la información por parte de la Administración Tributaria un ámbito de verificación y contrastación y que puede tener inmerso un error en la declaración tributaria, a diferencia de no contar con información y que las encuentre y constate en sus acciones posteriores y ella difiera de la declarada. Véase el siguiente cuadro que resume lo propuesto por el autor:

Conducta	Engaño
Presentación de la Declaración Tributaria determinativa consignando datos falsos sin que la Administración Tributaria cuente con otro tipo de información de contraste.	Sí
Presentación de la Declaración Tributaria determinativa consignando datos falsos contando la Administración Tributaria con otras declaraciones determinativas del propio contribuyente que pueden ser contrastadas.	No

(1) Bien jurídicamente tutelado, el cual sería el “proceso de ingresos y egresos a cargo del Estado, resultando parcialmente válida la postura de algunos autores que consideran que el bien jurídico está representado solamente por la recaudación tributaria”.

Conducta	Engaño
Presentación de la Declaración Tributaria determinativa consignando datos falsos contando la Administración Tributaria con otras declaraciones informativas del propio contribuyente que pueden ser contrastadas.	No
Presentación de la Declaración Tributaria determinativa consignando datos falsos contando la Administración Tributaria con declaraciones determinativas o informativas de terceros.	Si/No
Presentación de la Declaración Tributaria determinativa consignando datos falsos contando la Administración Tributaria con información de la contabilidad del propio contribuyente.	No
Falta de presentación de la Declaración Tributaria determinativa sin que la Administración Tributaria cuente con ninguna información de contraste.	Sí
Falta de presentación de la Declaración Tributaria determinativa contando la Administración Tributaria con información de contraste del propio contribuyente o de terceros.	No

Otro elemento del delito, es la culpabilidad y en ello Machicado (2009), observa que dicha institución jurídica tiene dos formas de manifestarse: el dolo y la culpa. La primera es intención, la segunda, negligencia. Considera que ambas tienen por fundamento la voluntad del sujeto activo. Sin intención o sin negligencia no hay culpabilidad, y sin esta, no hay delito, por ser la culpabilidad elemento del delito. O se puede afirmar que el dolo es: conciencia (saber) más voluntad (querer), y la culpa es conciencia (saber) y no así voluntad (querer).

Con relación a las características esenciales de los delitos tributarios, Bramont y García Cantizano (1977) resaltan que el delito tributario es un delito especial propio, patrimonial, de resultado, siendo que su núcleo es el no pago de tributos, además de doloso con el ánimo de lucro, véase:

a. Los delitos tributarios, se configuran como un delito especial propio y de infracción del deber de contribuir mediante el pago

de tributos al sostenimiento de los gastos Públicos.

- 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 consume 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-, centrado 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.

Respecto al ámbito subjetivo, resulta importante la concordancia con la norma madre, es decir con el Código Penal, que en sus artículos 11° y 12° contiene la teoría de la culpa, a diferencia de las infracciones tributarias que determinan una responsabilidad objetiva, estableciéndose que los delitos son acciones dolosas o culposas y de esa forma se sancionan. A su vez, conforme al artículo VII de su Título Preliminar, la pena requiere de la responsabilidad penal del autor, quedando proscrita toda forma de responsabilidad objetiva.

La teoría de la culpa, se recoge en la Res. N° 3101-2015 Lambayeque en la que se resuelve que: “Elemento subjetivo del tipo penal. Tal como lo establece el artículo VII del Título Preliminar del Código Penal, y la proscripción de toda forma de responsabilidad objetiva. En ese sentido, al no haberse probado el elemento subjetivo del tipo penal imputado, la conducta atribuida no puede ser subsumido en el tipo penal imputado” y cuando en la Res. N° 435-2018 Junín se señala que: “Nada sostiene la versión exculpatoria del imputado. Como contador tenía el control de la documentación generada por la empresa y él fue quien elaboró las declaraciones juradas respectivas. No es de recibo sostener que desconocía de la doble facturación y que estaba al margen de la ordenación de las facturas de la empresa de cara a los compromisos tributarios de la empresa. Su formación profesional y su rol en la empresa impiden la ajenidad sostenida. El recurso defensivo, centrado en el juicio histórico, debe desestimarse y así se declara.” Como se advierte, la teoría de la culpa está presente no solo en la norma, sino en su aplicación jurisprudencial.

Sobre el requisito de procedibilidad, el artículo 7° de la Ley Penal Tributaria, señala que el Ministerio Público dispone la formalización de la investigación preparatoria, y para ello requiere previamente el informe motivado del órgano administrador del tributo y en esa línea es posible que el origen sea detectado a partir de las facultades y funciones de la Administración Tributaria, cuando, en el curso de sus actuaciones administrativas, considere que existen indicios de la comisión de un delito tributario, para lo cual debe comunicar al Ministerio Público, como titular de la acción penal, y a su vez, puede continuar con el procedimiento que corresponda.

Al respecto, en la Casación N° 2505-2022/Lambayeque, se contempla que el Informe de indicios de delito de defraudación tributaria es imprescindible para emitir la disposición de formalización de la investigación preparatoria, conforme lo prevé el artículo 7°, apartado 1, de la Ley Penal Tributaria. Menciona que el Informe, además, por ser de carácter técnico, tiene la calidad de pericia institucional y, por consiguiente, el doble carácter del Informe de indicios de delito de defraudación tributaria: (i) requisito de procedibilidad y (ii) pericia institucional, lo cual resulta necesario para dictar la imputación formal y, además, puede erigirse en pericia institucional –en tanto contenga análisis contables, financieros y técnico tributarios–, con todos los efectos procesales que ello conlleva.

Se debe manifestar a su vez, que en la Casación N° 1159-2021/Arequipa, se analiza el caso de los informes técnicos o contables de la SUNAT a que hace referencia el

artículo 194° del Código Tributario, a los que concibe como pericias institucionales, afirmando que no puede confundirse ese informe con un procedimiento de fiscalización administrativa tributaria, que concreta una conducta presuntamente delictiva, de delito de defraudación tributaria.

La Casación N° 2505-2022/Lambayeque, al concordar las normas jurídicas, indica que, la Administración Tributaria en una fiscalización pueda determinar el ilícito tributario, a partir de los hechos, declaraciones juradas, documentos y otros medios probatorios, por lo que considera de aplicación el artículo 84° del Código Penal, entendiendo que el comienzo del proceso penal está condicionado a las resultas del procedimiento administrativo tributario y, en concreto, a la emisión del Informe de indicios de delito de defraudación tributaria, el cual se obtiene de los materiales investigativos administrativos respectivos y cuando la Administración ha realizado las diligencias necesarias para identificar los indicios relevantes del hecho punible tributario –sin perjuicio que las actuaciones administrativas puedan continuar y se dé un paralelismo entre procedimiento administrativo tributario y proceso penal (ex artículo 192° del Código Tributario).

En ese orden de ideas, y entendiendo el contexto del delito tributario y su impulso procesal, corresponde analizar los alcances del artículo 189° del Código Tributario, por el cual en este ilícito penal, a pesar de haberse configurado el delito, la norma tributaria regula un bloqueo en su acción penal cuando la deuda tributaria que es el bien jurídico protegido es satis-

fecho, lo cual es un supuesto de alcance similar a una conclusión de la acción penal, y una excepción a la regla general de la persecución de oficio de los delitos deslindando el escenario de la reparación patrimonial (civil) de la sanción penal, siendo que en materia tributaria se integra en esta institución jurídica particular de la regularización tributaria, en la que se soluciona con pago la deuda tributaria defraudada.

Para que esta solución, del bien jurídico protegido, sea efectiva, corresponde conocer los alcances de la regularización tributaria y en ello realizar un recorrido jurisprudencial de la Corte Suprema, así como el acuerdo plenario, que analizó esta institución jurídica.

2 ALCANCES Y OPORTUNIDAD DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA

2.1 El requerimiento de fiscalización y el ilícito penal

La Corte Suprema, en la Casación N° 595-2020-Lambayeque, expresa un alejamiento de una interpretación formal de la norma tributaria, es decir que, sí se considera el solo inicio de la fiscalización tributaria, como límite temporal, para que ya no sea posible la regularización de la deuda tributaria. El ente jurisdiccional, considera que ello no favorece la voluntariedad de la regularización tributaria y no incentiva el cumplimiento del pago del tributo al condenar a las personas pese a que efectuaron el pago de la deuda.

Interpreta la norma con un sentido *ratio iuris* o finalista, ya que considera que se busca incentivar el cumplimiento tributario. Así, el

ente jurisdiccional estima, en su pronunciamiento, que el inicio de fiscalización no es una causa de bloqueo de la regularización tributaria, a lo que se debe sumar que el pago del tributo resulta ser el principal sustento del presupuesto del Estado para cumplir sus fines y así alcanzar el bienestar general que establece el artículo 44° de la Constitución Política del Perú.

La referida casación expresa lo siguiente: “Esto porque aquella prioriza la voluntariedad de la conducta, por lo que un límite temporal estrictamente formal no se condice con dicha cualidad. En todo caso, el inicio de fiscalización se erige como un factor coercitivo que puede perturbar el carácter voluntario del comportamiento regularizador, pero no lo elimina”.

La Corte Suprema considera que, lo que concluye se condice con lo expuesto en los apartados 4.5 –Expediente N° 105-2015-11-1826-JR-PE-01– y 4.6 –Casación N° 128-2010/Arequipa– de esta ejecutoria suprema, cuya conclusión, en síntesis, es que el inicio de fiscalización no se erige en una causa de bloqueo de la regularización tributaria.

En ese orden de ideas, manifiesta que, la determinación de irregularidades, deudas o malos comportamientos tributarios, se produciría cuando se emitiera la resolución de multa o la resolución de informes de indicios de delito tributario.

El propósito de la norma sobre regularización tributaria, se indica

en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1113 al afirmarse que: el artículo 189° del Código Tributario recoge la figura de la excusa absolutoria y responde a la necesidad de incrementar la recaudación fiscal a través del pago de las deudas tributarias ocultas, permitiendo así que los contribuyentes que han desarrollado conductas evasoras, retornen a la legalidad; con lo cual se fortalece la moral física y el sistema tributario.

El razonamiento resulta compatible con el artículo IV del Título Preliminar del Código Penal, que requiere que la pena necesariamente precise de la lesión o puesta en peligro de un bien jurídico –en la defraudación tributaria, el de la efectiva realización de la recaudación tributaria–, es decir, el llamado principio de lesividad, que no se advierte en este caso porque la deuda tributaria se regularizó oportunamente.

En el mismo sentido, en la Casación N° 9-2020-Arequipa, manifiesta que, la regularización tributaria, constituye situación eximente de la investigación penal, al pagarse el adeudo tributario, lo que constituye la finalidad normativa del artículo 189° del TUO del Código Tributario, a pesar de que la modificatoria es posterior al Acuerdo Plenario 02-2009/CJ-116, que no desvirtúa su finalidad.

La Corte Suprema observa que el texto de la norma tributaria establece que la posibilidad de la

regularización tiene como límite la primera notificación del ente tributario, sin embargo, el ente jurisdiccional va más allá del texto literal, e indica que la literalidad de la norma constituye un contrasentido porque la misma entidad no tiene la certeza de la existencia del adeudo ilícito, como tampoco se podría asumir que el deudor haya incurrido en conducta punible, por lo que se estaría restringiendo el acceso al beneficio de la regularización en situaciones en que la eventual comisión del delito tributario resulta incierta y prematura para el propio ente recaudador.

Y es así que, en el caso que resuelve el ente supremo, el recurso debe desestimarse porque la evidencia de la comisión del delito tributario, fue determinada por la Administración Tributaria, después que se verificó el pago del adeudo, lo cual resulta acorde con el propósito de la regularización tributaria, como situación eximente de la investigación penal ante el pago del adeudo tributario, y que también guarda correspondencia con la finalidad recaudadora que tiene la Administración Tributaria.

2.2 Acuerdo Plenario N° 2-2009

En la regulación peruana, la jurisprudencia genera predictibilidad en el Estado, cual antecedente histórico del caso de la viuda de Berlín que refiere García Macho (1987)⁽²⁾ para que los ciudadanos puedan tener una conciencia bastante certera de cuál será el

(2) Disyuntiva que fue resuelta por el Tribunal Contencioso-Administrativo de Berlín mediante sentencia del 14 de noviembre de 1956 (caso de la viuda de Berlín), donde expuso que si la demandante era viuda de un funcionario que vivía en la República Democrática Alemana y la Consejería del Interior de Berlín le certificó que si se trasladaba a vivir a Berlín Oeste, tendría derecho a recibir la pensión de viudedad; al ella trasladar su residencia, con los gastos que ello implicaba y comenzar a cobrar la pensión, el hecho de que posteriormente se comprobara que la viuda no cumplía con las condiciones de la ley para recibir tal pensión de viudedad, y por tanto, exigírsele a la viuda que devolviera las cantidades percibidas, implicaba una violación a la protección de la confianza legítima puesto que ella (la viuda) había actuado en base a la certificación de la Consejería y había realizado gastos en el traslado de domicilio.

resultado final que se obtendrá y el Estado no genere sobrecostos innecesarios, es así que, a nivel constitucional se regula en el Código Procesal Constitucional en la norma VI de su Título Preliminar, el “precedente vinculante” que tiene un efecto normativo y que a decir de la teoría del “cuello del cóndor” le otorga una jerarquía superior a la ley, ya que no podría ser declarada inconstitucional y tampoco sería aplicable una demanda de amparo.

En el ámbito jurisdiccional, el Código Procesal Civil regula en su artículo 400°, el precedente judicial, estableciendo los plenos casatorios, por el que la Sala Suprema Civil puede convocar al pleno de los magistrados supremos civiles, a efectos de emitir sentencia que constituya o varíe un precedente judicial, señala que la decisión que se tome en mayoría absoluta de los asistentes al pleno casatorio, constituye precedente judicial y vincula a los órganos jurisdiccionales de la República, hasta que sea modificada por otro precedente. Para ello y por principio de publicidad, la norma establece que el texto íntegro de todas las sentencias casatorias y las resoluciones que declaran improcedente el recurso se publican obligatoriamente en el diario oficial, aunque no establezcan precedente.

También es cierto, que existe la posibilidad de apartarse de un precedente vinculante con una debida motivación de la decisión, y así se contempla en la Ley Orgánica del Poder Judicial en su artículo 22°, es decir, aun cuando no existan diferencias a nivel fáctico entre el caso del precedente y el caso que se va resolver, el juez puede apar-

tarse de un precedente vinculante siempre que justifique adecuadamente su decisión.

En ese contexto normativo de la jurisprudencia, resulta oportuno analizar el Acuerdo Plenario N° 02-2009, que trata el tema de la regularización tributaria, el cual establece en sus fundamentos 11 y 12, que la regularización tributaria está sujeta a dos requisitos esenciales: (i) actuación voluntaria a través de una autodenuncia y (ii) pago total de la deuda tributaria o devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente.

El acuerdo plenario define los alcances de la regularización voluntaria, estableciendo que 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, ello conforme al artículo 7°.1 de la Ley Penal Tributaria, en concordancia con el artículo 336° del Código Procesal Penal.

El acuerdo plenario indica que solo se requiere del inicio de actuaciones de investigación, que muy bien pueden tratarse de diligencias preliminares en tanto en cuanto exista suficiente precisión de los cargos, de su presunta relevancia delictiva. Además, precisa que, no solo se trata de que se formule una autodenuncia a través de una declaración rectificatoria, sino de que pague efectivamente la deuda tributaria o efectúe la devolución correspondiente.

Asimismo, se analiza la situación de montos dudosos o de necesaria determinación administrativa –que traen causa en la comisión de delitos tributarios–, y en ese ámbito se muestra que 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. Se entiende que este último ámbito ya es de determinación de deuda, ya que hay hechos de que puede existir discusión jurídica sobre si es un hecho gravable o no lo es. A manera de ejemplo, de la necesaria determinación, se tiene el caso, que generó diversas posiciones jurídicas, el cual trató a los sujetos que tengan la calidad de agentes de retención y que realicen operaciones con sujetos no domiciliados, cuyos bienes objeto de sus operaciones sean utilizados económicamente en el país, y que deberán efectuar la retención del Impuesto a la Renta, siendo materia de la Casación N° 474-2016 LIMA y de un procedimiento de amparo que llegó al Tribunal Constitucional, en el Pleno - Sentencia 72/2024 Exp. N° 02152-2022-PA/TC.

Por otro lado, como lo establece el artículo 8° de la Ley Penal Tributaria, el delito tributario es un delito de persecución pública a cargo del Ministerio Público, aunque con la necesaria intervención de la autoridad administrativa tributaria. A partir de ello, el acuerdo apunta 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) Antes que el órgano administrador del tributo notifique un requerimiento en relación al tributo y período en que se realizaron las conductas presuntamente delictivas señaladas.

En este extremo, prescribe el acuerdo⁽³⁾ que el requerimiento de la Administración Tributaria debe ser específico, vinculado a un delito tributario concreto, enmarcado temporalmente. Agrega, que 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.

Este acuerdo es conforme a las casaciones antes revisadas, no obstante, en el procedimiento de fiscalización, la Corte Suprema ha tenido otros pronunciamientos respecto a la oportunidad de la regularización tributaria, y por ello, si dentro del uso de su facultad de determinación y sancionadora, debe indicarse en el requerimiento de fiscalización el ilícito, o si basta se ejerza dicha facultad en el período tributario en que se habría cometido el delito. Para ello, se analizará casaciones con ópticas puntuales.

2.3 La fiscalización y la precisión del ilícito penal

Continuando el recorrido jurisprudencial, en la Casación N° 1159-2021/Arequipa, al analizarse la regularización tributaria, se menciona que es una causa material de exclusión de pena, porque, de un lado, una circunstancia ajena a los elementos del delito tributario, sin interesar que sea concomitante o posterior a la defraudación tributaria, y, de otro lado, al declarar, como efecto, la improcedencia del ejercicio de la acción penal, se extiende a quien pagó y los demás.

Señala el fallo, a diferencia de las casaciones ya referidas en párrafos anteriores, que uno de los requisitos de la regularización tributaria es que el sujeto se adelante a la detección de la defraudación tributaria, por lo que se requiere que esta tenga lugar 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 delictivas.

Y ante la interrogante si acaso el requerimiento debe ser preciso, la Corte Suprema observa que el requerimiento de la SUNAT no necesariamente, por no ser posible en una instancia administrativa, debe explicitarse desde ya como hechos delictivos lo que es objeto de fiscalización, sino ha de estar enmarcado en unos hechos delimitados que precisamente vendrían a configurar, en su día, el

delito tributario y que es por ello que se exige la autodenuncia del obligado tributario o de otro interviniente.

En el caso resuelto el deudor tributario cancela la deuda luego de cinco años de la concreción de lo que luego se definió como delictivo, y realizado a través de un Requerimiento. Siendo que en el caso que resuelve la Corte Suprema, advierte que, del informe tributario, de indicios de delito de defraudación tributaria, se debe tener en cuenta lo prescrito en los artículos 192° y 193° del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Expresa que, el tercer párrafo del primer dispositivo legal estatuye que la Administración Tributaria, cuando en el curso de sus actuaciones administrativas, considere que existen indicios de la comisión de delito tributario y/o aduanero, o estén encaminados a dicho propósito, lo comunicará al Ministerio Público, sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación, tramitándose en forma paralela los procedimientos penal y administrativo; mientras que el último artículo citado dispone que la Administración Tributaria formulará la denuncia correspondiente en los casos que encuentre indicios razonables de la comisión de delitos en general.

La Corte precisa que, el artículo 193° del Código Tributario exige a la Administración Tributaria, para denunciar, que cuente con indicios razonables de la comisión de delitos, en esa medida explica que esta exigencia se plasma con el

(3) Refiriendo al Dr. Jorge Santisteban de Noriega, en: Regularización Tributaria, Actualidad Jurídica número 115, Lima, Junio, 2003, Lima, página 20.

citado informe de delitos de defraudación tributaria, que detalla lo que encontró la SUNAT en su actuación administrativa y hace un análisis de Derecho penal; luego, se trata, a lo más, de un requisito de procedibilidad (propriadamente, de pronunciamiento de la autoridad sobre el objeto del proceso), pues la denuncia debe estar escoltada con ese informe.

Entonces, en este pronunciamiento, la Corte realiza una interpretación del articulado del Código Tributario y considera que si bien la infracción administrativa y la penal pueden correr en vías paralelas, en la fiscalización los hechos deben estar enmarcados en unos hechos delimitados que precisamente vendrían a configurar, en su día, el delito tributario, no se requiere, por tanto, la precisión del hecho delictivo que indiquen los otros pronunciamientos y el acuerdo casatorio N° 2; y, en todo caso, la norma exige indicios razonables para denunciar. No obstante, en el caso puntual, al analizar el pago resalta el hecho de que se haya realizado varios años posterior al requerimiento de la concreción de lo que luego se definió como delictivo, lo que no se contradice en este extremo de las casaciones ya comentadas, y del acuerdo casatorio.

Este recorrido jurisprudencial, sí deja claro que hay un momento en que se indica el detalle del ilícito penal tributario y todo pago posterior ya es extemporáneo en la regularización y por otro lado, resulta oportuno para efectos de transparencia en esta acción que estas rectificatorias propias de la acción de regularización, por ser una especial y relacionada al artículo 189° del Código Tributario,

tenga un formulario virtual que permita su debida identificación, como sucede en la repatriación de capitales, de tal forma que sea una modificación de conducta acorde a ley y que genera ese bloqueo procesal que prescribe la norma tributaria.

Finalmente, se analizará los pronunciamientos de la Corte Suprema en la que el delito tributario es delito fuente del delito de lavado de activos y siendo que haya regularización tributaria, tiene efectos en el delito de lavado de activos, o si este último es autónomo y no le alcanzan los efectos de la regularización del delito fuente.

3 RELACIÓN DEL DELITO DE LAVADO DE ACTIVOS CON EL DELITO TRIBUTARIO COMO DELITO FUENTE

El delito de lavado de activos constituye un acto típico antijurídico y culpable, que se realiza para dar una apariencia de legitimidad a los bienes y ganancias que se han originado o derivado de actividades delictivas, sancionadas por las normas penales. Para tal efecto, revisar el artículo 1° y 2° del Decreto Legislativo N° 1106, que regula la conversión y transferencia de dinero, bienes, efectos o ganancias, cuyo origen ilícito conoce o debía presumir, siendo la finalidad de evitar la identificación de su origen, su incautación o decomiso; así también, la otra modalidad es cuando se adquiere, utiliza, posee, guarda, administra, custodia, recibe, oculta o mantiene en su poder dinero, bienes, efectos o ganancias, cuyo origen ilícito conoce o debía presumir, con la finalidad de evitar la identificación de su origen.

Los delitos fuente, es decir, aquellos ilícitos de donde proviene el dinero ocultado, transferido, convertido, etc. pueden ser de diverso tipo, como el narcotráfico, terrorismo, sicariato, y en ese universo de delitos puede aparecer el delito tributario.

La interrogante que surge, es si la regularización tributaria que bloquea la acción penal por delito tributario, tiene efectos en la comisión del delito de lavado de activos (en sus diversas modalidades). Es decir, si como tal el delito tributario al ser regularizado, y no existir además indemnización civil, habiéndose cubierto el bien jurídico protegido, se mantiene de manera autónoma y vigente el delito de lavado de activos, o este último deja de tener la causa que lo originó y ya no corresponde su sanción.

En la Casación N° 775-2021/Puno, la Corte Suprema, resuelve indicando que el delito de lavado de activos es autónomo en relación con las conductas o actividades criminales precedentes, las que se erigen como el objeto material de la acción y elemento normativo del tipo objetivo, precisa que ellas están referidas a toda actividad criminal capaz de producir ganancias ilegales, y para ello se fundamenta en la Sentencia Plena Casatoria N° 1-2017/CIJ-116, del 11 de octubre de 2017, a partir de lo cual se criminalizan distintos comportamientos inscritos dentro de un proceso de legitimación de activos maculados, bajo diversas modalidades (actos de conversión y transferencia, de ocultamiento y tenencia, y de transporte y traslado), según Oré (2022).

Agrega que, en cuanto al delito de defraudación tributaria, este ha

sido considerado expresamente como una conducta criminal que puede erigirse en un delito fuente para el delito de lavado de activos –así, desde la Ley N° 27765, los activos procedentes de un delito pueden ser los efectos y, en ciertos casos, los objetos del delito previo (bienes adquiridos con el activo maculado, así como sus sucesivas transformaciones que se dieron en estos a través de actos negociales civiles, comerciales o financieros), y todos aquellos beneficios o ganancias que se reciben por un delito que aún no se ejecuta (como adelantos o pagos parciales). El dinero que no se paga al fisco –el delito tributario genera un ahorro de gastos (la deuda tributaria), pero traduce dicho ahorro en una cantidad de dinero– y, en este caso, con mayor razón, cuando se trata de actividades informales, fuera de la legislación mercantil, administrativa y financiera del Estado, tiene entidad para constituir el objeto material del delito de lavado de activos por ser una ganancia obtenida mediante defraudación [cfr.: STSE 974/2012].

Culmina indicando que la regularización tributaria es una causa material de exclusión de la punibilidad *ex post factum* y provoca efectos liberatorios de la sanción penal [vid.: Acuerdo Plenario 2-2009/CJ-116, de 13 de noviembre de 2009, párrs. 6 y 9]. Como tal, es una situación que no es relevante para el injusto culpable, más allá de que afecta la cuestión general de la necesidad de pena.

La conducta típica, antijurídica y culpable del delito tributario no se elimina por la presencia de una regularización tributaria, solo su punibilidad, por lo que tal situación no impide considerar la defraudación

tributaria como una actividad criminal previa del delito de lavado de activos. Entonces, los imputados, al efectuar una regularización tributaria, repararon el daño que trae consigo la afectación del interés fiscal del Estado (la recaudación tributaria), pero de ninguna manera, por el pago de todo lo defraudado, se puede considerar que negaron el hecho cometido. A ello, se agrega la propia autonomía del delito de lavado de activos en relación con la actividad criminal precedente (ex artículo 6° de la Ley N° 27665, reiterada en el Decreto Legislativo N° 986 y en el artículo 10° del Decreto Legislativo N° 1106), que no requiere que estos hechos previos sean objeto de investigación previa, juzgamiento o condena; y, además, solo ha de tratarse de un hecho típico y antijurídico, siendo irrelevante que el autor del mismo no sea culpable o que esté exento de pena, refiriendo a Oliveira (2020).

Por su lado, en la Casación N° 2661-2021 – Puno, hace referencia a los criterios ya expuestos en la Casación N° 775-2021/Puno, y que las ratifica, indicando que ciertamente, incidió en la reparación del daño que trae consigo la afectación del interés fiscal del Estado (recaudación tributaria), pero de ninguna manera dicho pago constituyó un eximente de responsabilidad penal por el delito de lavado de activos.

En el caso puntual se trata de la evaluación de los documentos contables e informaciones declarativas de impuestos a la renta de la actividad económica de los encausados, que manifestaban actividad de cambistas y que generaron ingresos dinerarios de más de 2 millones en 10 años en diferen-

tes categorías e inversiones, cerca de un millón, en la adquisición de bienes muebles, vehículos y construcción, y mejoramiento de inmuebles; no obstante, contrario a lo alegado por el colegiado superior, con dicho informe pericial, se advierten dos aspectos: primero, la falta de justificación sobre las actividades económicas o empresariales desplegadas por los investigados y, segundo, el ocultamiento de dichas actividades y la ausencia del cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo cual posteriormente dio lugar a la regularización tributaria. Las ganancias obtenidas mediante esta defraudación tributaria sí constituyen el objeto material del delito de lavado de activos.

En su análisis, y haciendo un estudio sistemático de las normas, acuerdos y alcances de las instituciones jurídicas, refiere al Acuerdo Plenario N° 3-2010/CJ-116 –fundamento 32– que estableció, que no es necesario que las actividades referidas al delito fuente se encuentren sometidas a investigación, proceso judicial o hayan sido objeto de sentencia condenatoria, es decir, que la vinculación de la actividad de lavado de activos con el delito fuente no puede supeditarse a la estricta aplicación de las reglas de la accesoriidad que puedan condicionar su naturaleza de figura autónoma y del bien jurídico, también autónomo, afectado por el lavado. Aunado a ello, el Acuerdo Plenario N° 7-2011/CJ-116 precisó que por lo general las operaciones de lavado de activos tienen lugar con posterioridad a la obtención de los ingresos ilícitos que generó la actividad delictiva desplegada por

un tercero o por el propio actor de las operaciones de legitimación de activos. Tales bienes representan un producto derivado y ulterior de dicha actividad delictiva y constituyen, por tanto, el objeto potencial de futuras acciones de lavado. Resulta claro entonces, conforme lo ha establecido por esta Corte Suprema en reiterada jurisprudencia, que el delito de lavado de activos es autónomo en relación con las conductas o las actividades criminales precedentes, las que se erigen como el objeto material de la acción y elemento normativo del tipo objetivo.

Así, basándose en el casación N° 775-2021-Puno, estableció que la regularización antes referida viene a ser una causa material de exclusión de la punibilidad *ex post factum* y provoca efectos liberatorios de la sanción penal sobre el delito de defraudación tributaria, de conformidad con el Acuerdo Plenario N° 2-2009/CJ-116; empero, la conducta típica, antijurídica y culpable de estos delitos no se elimina por la presencia de una regularización tributaria, solo elimina su punibilidad, por lo que tal situación no impide considerar la defraudación tributaria como una actividad criminal previa del delito de lavado de activos, tanto más sí, conforme se ha indicado en el considerando precedente, este delito es autónomo en relación con las conductas o las actividades criminales precedentes.

En suma, la Corte Suprema refiere respecto del delito tributario como delito fuente y su regularización con el pago, que debe considerarse como una conducta típica, antijurídica y culpable de estos delitos, que no se elimina por

la presencia de una regularización tributaria, pues solo elimina su punibilidad y en ese sentido, al delito de lavado de activos siendo autónomo no le alcanzan los efectos jurídicos de una norma especial y propia del derecho tributario y que regula el artículo 189° del Código Tributario.

4 CONCLUSIONES

- 1.- El delito tributario, como delito doloso es un delito patrimonial donde su núcleo es el no pago de tributos, y en la que el engaño participa en sus diversas manifestaciones, siendo un delito que es posible determinarlo en una fiscalización tributaria, a partir de los hechos, declaraciones juradas, documentos y otros medios probatorios, siendo el informe de indicios de delito de defraudación tributaria, el *input* que permite al Ministerio Público ejercer la acción penal.
- 2.- En el sistema penal, corresponde analizar los alcances del artículo 189° del Código Tributario, por el cual el delito tributario, a pesar de haberse configurado el delito, la norma tributaria regula un bloqueo en su acción penal cuando la deuda tributaria que es el bien jurídico protegido es satisfecha y equivale a su indemnización.
- 3.- La Corte Suprema en el primer recorrido de las casaciones analizadas, considera que con un requerimiento de inicio de una fiscalización no se tiene la certeza de la existencia del adeudo ilícito, y tampoco se podría asumir que el deudor haya

incurrido en conducta punible, y con ello se estaría restringiendo el acceso al beneficio de la regularización en situaciones en que la eventual comisión del delito tributario resulta incierta y prematura para el propio ente recaudador y, por ende, el inicio de fiscalización no se erige en una causa de bloqueo de la regularización tributaria; y, en este orden de ideas, el Acuerdo Plenario N° 02-2009, indica que el requerimiento de la Administración Tributaria debe ser específico, vinculado a un delito tributario concreto, enmarcado temporalmente y por ello considera el bloqueo a la regularización a través 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.

- 4.- En un sentido disímil, la Corte Suprema, en otro recorrido de casaciones revisadas, considera que el requerimiento de la SUNAT no necesariamente, por no ser posible en una instancia administrativa, debe explicitarse como hechos delictivos lo que es objeto de fiscalización, sino ha de estar enmarcado en unos hechos delimitados que precisamente vendrían a configurar el delito tributario y que es por ello que se exige la autodenuncia del obligado tributario o de otro interviniente. No obstante, al analizar el pago resalta el hecho de que se haya realizado varios años posterior al requerimiento de la concreción de lo que luego se definió como delictivo, lo que no se contradice en este extremo de

las casaciones ya comentadas, y del acuerdo casatorio.

- 5.- La Corte Suprema, respecto del delito tributario como delito fuente (del delito de lavado de activos) y su regularización con el pago, no se elimina por la presencia de una regularización tributaria, solo elimina su punibilidad y en ese sentido, al delito de lavado de activos siendo autónomo no le alcanzan los efectos jurídicos de una norma especial y propia del derecho tributario y que regula el artículo 189° del Código Tributario.

5

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRAMONT ARIAS-TORRES, Luis F. "El Engaño exigido por el delito de defraudación tributaria". En: *perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/articulos/a_20130508_01.pdf*

BRAMONT ARIAS TORRES, LUIS ALBERTO/MARÍA DEL CARMEN GARCÍA CANTIZANO: Ma-

nual de Derecho Penal – Parte Especial, Tercera edición, Editorial San Marcos, Lima, 1977, página 478].

CARLOS DE OLIVEIRA, ANA CAROLINA: Blanqueo de Capitales. En: AAVV: Lecciones de Derecho Penal Económico y de la Empresa, Editorial Atelier, Barcelona, 2020, p. 651].

GARCÍA MACHO, Ricardo. "Contenido y límites del principio de la confianza legítima: Estudio sistemático en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia". Revista Española de Derecho Administrativo. N° 56, Octubre-Diciembre 1987, p. 569.

MACHICADO, Jorge. La culpabilidad. Apuntes jurídicos.

<http://jorgemachicado.blogspot.com/2009/03/la-culpabilidad.html>

ORÉ SOSA, EDUARDO: Delictum – Apuntes de Derecho penal, Editores del Centro, Lima, 2022, p. 246.

PAREDES CASTAÑEDA, Enzo Paolo. Los Delitos tributarios en

el Perú: Aspectos sustantivos y procesales. Edit. Cultural Cuzco. Lima, 2007. Página 45.

RETA, Adela: "El Derecho Penal Tributario uruguayo", en Anuario de Derecho Penal Uruguayo, Tomo 3, Montevideo, F.C.U.

Página del Poder Judicial (casaciones)

SANTISTEBAN DE NORIEGA, JORGE. En: Regularización Tributaria, Actualidad Jurídica número 115, Lima, Junio 2003, Lima, página 20].

JURISPRUDENCIA:

CAS+775-2021+PUNO_lavado activos y regularizacion.pdf

Casacion-9-2020-Arequipa-LP-Derecho_189 CT.pdf

Acuerdo+Plenario+2009_Rondas+Campesinas.pdf

Casacion-595-2020-Lambayeque-LP_regularizacion.pdf

Casación_N._1159-2021-Arequipa_AP (1) regularizacion.pdf

Casacion-2505-2022-Lambayeque-LPDerecho-1_regularizacion.pdf