

UNIVERSIDAD ESAN



La incidencia de la regularización tributaria del artículo 189° del Código Tributario peruano, en la recaudación del impuesto a la renta empresarial e impuesto general a las ventas, 2010 a 2022

Tesis presentada en satisfacción parcial de los requerimientos para obtener el grado de Magíster en Finanzas y Derecho Corporativo

Fredy Eloy Vizcarra Villegas

por:

A handwritten signature in blue ink, enclosed within a blue oval shape. Below the signature is a horizontal dotted line.

Programa de la Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo

Lima, 12 de diciembre de 2023

La incidencia de la regularización tributaria del artículo 189° de Código Tributario peruano, en la recaudación del impuesto a la renta empresarial e impuesto general a las ventas, 2010 a 2022.

INFORME DE ORIGINALIDAD



FUENTES PRIMARIAS

1	hdl.handle.net Fuente de Internet	2%
2	Submitted to Pontificia Universidad Catolica del Peru Trabajo del estudiante	1%
3	idoc.pub Fuente de Internet	1%
4	gabilex.castillalamanca.es Fuente de Internet	1%
5	dspace.unitru.edu.pe Fuente de Internet	<1%
6	pdfcoffee.com Fuente de Internet	<1%
7	qdoc.tips Fuente de Internet	<1%

lpderecho.pe

Esta tesis

La incidencia de la regularización tributaria del artículo 189° del Código Tributario peruano, en la recaudación del impuesto a la renta empresarial e impuesto general a las ventas, 2010 a 2022

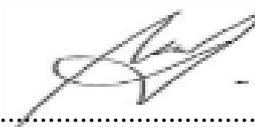
ha sido aprobado.



.....
Dr. Paulo Comitre Berry (Jurado)



.....
Dr. Luis Luján Patrón (Jurado)



.....
Dr. Jorge Bravo Cucci (Asesor)

Universidad Esan

2023

A Luz Belén, mi hija; mis padres y hermanos, por su continuo apoyo moral y guía
hacia la verdad y la virtud.

Fredy Eloy Vizcarra Villegas

Fredy Eloy Vizcarra Villegas

Magíster en Economía y Finanzas, por Universidad Arturo Prat de Estado de Chile.
Maestro en Derecho de la Empresa, por la Pontificia Universidad Católica del Perú.
Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo, por la Universidad ESAN. Contador Público Colegiado, Graduado en Ciencias Económicas y Abogado. Experiencia en el control de cumplimiento de las obligaciones tributarias. Aspiración de desarrollo académico y profesional en las áreas de ética, tributación y finanzas.

FORMACIÓN

2020 – 2022 Escuela de Administración y Negocios para Graduados – ESAN

Magíster en Finanzas y Derecho Corporativo.

2018 - 2020 Universidad Arturo Prat de Estado de Chile

Magíster en Economía y Finanzas

2006 – 2023 Pontificia Universidad Católica del Perú

Maestro en Derecho de la Empresa

2016 – 2020 Universidad Privada del Norte

Bachiller en Contabilidad y Finanzas

2015 – 2022 Universidad Nacional Federico Villarreal

Bachiller en Ciencias Económicas

1991 – 1996 Universidad Nacional del Altiplano

Bachiller en Ciencias Jurídicas y Políticas

EXPERIENCIA

2012 -2023 Fiscalía Especializada en Delitos Tributarios de Lima y Callao

SEMINARIOS

Programa de especialización en Tributación (2015 – Universidad del Pacífico)

Especialización en Derecho Tributario (2016 – PUCP)

Segunda especialidad en Gestión Tributaria Empresarial (2021 – UCSM)

ÍNDICE GENERAL

RESUMEN EJECUTIVO	xi
CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO	9
2.1. El sistema tributario peruano	9
2.2. La relación entre la autoridad administrativa tributaria y los deudores tributarios ..	11
2.3. La regularización tributaria en la legislación peruana	14
2.4. Jurisprudencia peruana sobre la regularización	18
2.5. La regularización tributaria en la legislación comparada	21
2.6. Los fundamentos de finanzas públicas de la conducta regularizadora	23
2.7. La relación de rendimiento y riesgo de incumplimiento de pago.....	32
2.8. Metodología.....	33
CAPITULO III. ANÁLISIS DE DATOS Y DISCUSIÓN	36
3.1 Análisis cualitativo.....	36
3.2 Análisis cuantitativo.....	39
DISCUSIÓN	49
CAPÍTULO IV. CONCLUSIONES	51
CAPÍTULO V. RECOMENDACIONES	54
BIBLIOGRAFÍA	55
ANEXO I	59
ACUERDO PLENARIO N°2-2009	59
ANEXO II	66
CASACIÓN N°9-2020 AREQUIPA	66
ANEXO III	80
CASACIÓN N°595-2020 LAMBAYEQUE	80
ANEXO IV	89
CASACIÓN N°1159-2021 AREQUIPA	89
ANEXO V	97
RECURSO DE NULIDAD N°1156-2021 LIMA.....	97
ANEXO VI	108
INFORME N°15-2022-SUNAT/8H0000	108
ANEXO VII	112

INFORME N°55-2022-SUNAT/1V0000	112
ANEXO VIII	116
INFORME N°41-2022-SUNAT/1V3000	116

LISTA DE TABLAS

Tabla 1. Contenido normativo del artículo 189° de Código Tributario	36
Tabla 2. Resumen de Acuerdo Plenario y Resoluciones Judiciales sobre el bloqueo de regularización	37
Tabla 3. Recaudación de los Impuestos a la Renta y el Impuesto General a las Ventas de 2010 al 2022 (millones de soles)	39
Tabla 4. Niveles de recaudación de los Impuestos a la Renta e Impuesto General a las Ventas de 2010 al 2022 (%)	40
Tabla 5. El incumplimiento en la recaudación del impuesto a la renta empresarial de 2010 a 2021 (millones de soles)	41
Tabla 6. Ratios de incumplimiento en la recaudación del impuesto a la renta empresarial de 2010 a 2021 (millones de soles)	41
Tabla 7. Ratios de incumplimiento en la recaudación del impuesto a la renta empresarial de 2010 a 2021	42
Tabla 8. Ratios de incumplimiento en la recaudación del IGV de 2010 a 2021 (millones de soles)	42
Tabla 9. Ratios de recaudación vs costos o gastos de recaudación 2010 a 2021	43
Tabla 10. Recaudación tributaria total y los costos/gastos asociados 2010 a 2022	44
Tabla 11. Efectos de la fiscalización en la recaudación fiscal 2010 a 2022	45
Tabla 12. Recaudación tributaria y sus gastos de administración 2010 a 2022 (soles)	45
Tabla 13. Costos medios de administración, recaudación y fiscalización de impuestos a la renta e IGV 2010 a 2022	46
Tabla 14. Índice de riesgo de detección de los actos de evasión mediante fiscalizaciones entre los años 2014 a 2022	47
Tabla 15. Incidencia de la regularización tributaria en la recaudación de renta empresarial e IGV de 2013 a 2022	48

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Relación entre recaudación y riesgos asociados	13
Figura 2. Relación autoridad fiscal y deudor fiscal	14
Figura 3. Costos del sistema tributario	25
Figura 4. Relación costo medio – recaudación	26
Figura 5. Representación de fenómeno de evasión	27
Figura 6. Aversión al riesgo	32
Figura 7. Niveles de recaudación	40
Figura 8. Ratio de cumplimiento e incumplimiento de impuesto a la renta empresarial	42
Figura 9. Ratio de cumplimiento e incumplimiento de IGV	43
Figura 10. Recaudación - costos o gastos	44
Figura 11. Costos medios de administración de IRE e IGV 2010 a 2021	46
Figura 12. Incidencia de regularización tributaria, artículo 189° de Código Tributario, de IGV y renta empresarial en los años 2013 a 2022	48

RESUMEN EJECUTIVO

La regularización tributaria es una figura jurídica prevista en el artículo 189° del principal cuerpo normativo sustantivo - Código Tributario peruano, inicialmente incorporada en 1998, por Ley N°27038, posteriormente en 2012 modificada por el Decreto Legislativo N°1113, y consiste en la exención de la sanción penal al autor del delito tributario y conexos, al haber saneado el pago de la deuda defraudada o devuelto íntegramente el reintegro fiscal, saldo a favor indebidamente lograda o cualquier otro beneficio indebidamente obtenido, en perjuicio del Fisco, hasta antes de que el Ministerio Público incoe la investigación fiscal o la autoridad administrativa fiscal inicie cualquier procedimiento de fiscalización vinculado al tributo y periodo defraudado. En finanzas públicas la regularización fiscal es un mecanismo financiero que permite maximizar los ingresos fiscales a bajos costos de recaudación y nula de fiscalización, en un contexto de la comisión de delitos tributarios y conexos.

La interpretación y aplicación de dicha figura legal por los Jueces Penales del Poder Judicial, en el extremo del bloqueo de la regularización, ha generado controversias entre la autoridad administrativa tributaria, específicamente con SUNAT, lo que dio origen a que los Jueces penales de la Corte Suprema de Perú, emitan el Acuerdo Plenario N°2-2009/CJ-116, documento que agravó aún más el conflicto, puesto que, en su fundamento 12° ii) se ha establecido como uno de los criterios para el bloqueo de la regularización, a nivel administrativo, la notificación de cualquier requerimiento vinculado al tributo y periodo defraudado, requerimiento que debe ser específico y expreso sobre el delito presuntamente consumado o contener referencias de conductas que por su naturaleza resulten significativos para los ilícitos fiscales, lo que constituye un criterio antitécnico e ilegal por contravenir los principios y normas del ordenamiento jurídico tributario. Exigencia que, según el principal cuerpo normativo sustantivo y su norma reglamentaria, excede a las facultades reconocidas a la autoridad recaudadora en el procedimiento de fiscalización, debido a que, los requerimientos no tienen como función la notificación de hechos delictuosos, sino es el medio a través del que se solicita a los deudores fiscales el cumplimiento de algunas obligaciones formales como exhibición y/o presentación de libros y registros contables, informes, análisis, y de todo

documentos vinculado a la generación de obligaciones fiscales, cierto también es que, la notificación del primer requerimiento y la carta de presentación, según la norma reglamentaria de fiscalización de SUNAT da inicio del procedimiento fiscalización. Este criterio del Acuerdo, ha dado lugar a que, en el año 2012, el Poder Ejecutivo, vía delegación de facultades legislativas promulgue el Decreto Legislativo 1113, en el que se precisó que la regularización fiscal, a nivel administrativo, sólo es posible hasta antes de que la autoridad recaudadora inicie cualquier procedimiento de fiscalización, sea definitiva, parcial o parcial electrónica, por el tributo y periodo defraudado, conforme a las normas del Código Tributario y el Reglamento de Fiscalización de SUNAT.

Tal precisión técnica, en el curso de los años 2012 a 2022, no fue considerada por los Jueces penales del país, quienes continuaron aplicando el criterio del Acuerdo, en contraposición de la norma aclaratoria, siendo esta la situación actual, con la consiguiente afectación de la recaudación y la prolongación de la incertidumbre, tal como se advierte de las resoluciones judiciales contenidas en la Casación N°9-2020 Arequipa, de 22 de marzo de 2022; N°595-2020 Lambayeque, de 17 de junio de 2021; N°1159-2021 Arequipa, de 24 de febrero de 2023 y la Resolución N°3, Cuaderno de Excepción de Naturaleza de Acción, del Expediente N°105-2015, de la Primera Sala Penal de Apelaciones de la Corte Superior de Justicia de Lima, donde reiterativamente se invocan la ausencia de requerimiento específico y expreso del tributo y periodo defraudado, cuando según la norma aclaratoria era suficiente verificar el cumplimiento de las reglas del inicio de procedimiento de fiscalización, como si ocurre en el Recurso de Nulidad N°1156-2021 Lima, de 04 de octubre de 2022.

Esta tesis tiene como objetivo analizar y describir la incidencia cualitativa y cuantitativa del criterio del bloqueo de regularización fiscal establecido en el Acuerdo y aplicado durante los años 2010 a 2022, en oposición a la regla del Decreto Legislativo N°1113, en la recaudación de los impuestos a la renta empresarial (IRE), e impuesto general a las ventas (IGV), mediante el análisis cualitativo de las decisiones judiciales que privilegian el criterio del Acuerdo y cuantitativo sobre los ingresos, costos y gastos de la recaudación y fiscalización, además de la incidencia de la regularización según la autoridad administrativa tributaria. En el aspecto cualitativo, del análisis de las resoluciones judiciales se advierte que existe un uso impropio de los principios,

procedimientos y reglas del sistema tributario peruano, no distingue los conceptos legales de “requerimiento”, “procedimiento de fiscalización”, señaladas en el Código Tributario y el Reglamento de Fiscalización de SUNAT, consideraciones normativas de especialidad que en la generalidad de las resoluciones judiciales en materia de delitos tributarios están ausentes, debido a la falta de especialización de los Jueces penales en materia tributaria, puesto que los requerimientos son actos mediante los que la autoridad recaudadora solicita a los deudores información contenida en documentos que acrediten la existencia de impuestos o su exención, mientras que, el procedimiento de fiscalización tiene como propósito verificar la realidad de las declaraciones de los deudores fiscales, procedimiento que puede contener varios requerimientos. Asimismo se omiten consideraciones de política fiscal como la innecesaria participación de la autoridad recaudadora frente a la autodenuncia del autor del delito tributario y conexos, que busca la exención de la pena mediante la regularización de su situación; en su lugar se argumentan razones como la incertidumbre de los deudores para el pago voluntario de la deuda defraudada, situación que se contrapone al espíritu de la regularización, en la que, hasta antes de la intervención del ente recaudador, el único que conoce sobre la verdad o falsedad de su declaración y pago de impuestos es el propio deudor, consecuentemente ante la falsedad reparada por el deudor, el Estado por razones de política criminal concede la exención de la pena.

En el aspecto cuantitativo, la incidencia del criterio de Acuerdo en la recaudación de los impuestos IRE e IGV, durante los años 2010 a 2022 fueron negativos, puesto que, se han reducido en 95% y 99%, respectivamente, según la autoridad administrativa tributaria, al condicionar el bloque de regularización a momentos posteriores al inicio de fiscalización, lo que no sólo afecta a la recaudación de mayores ingresos, sino la autoridad administrativa se ve obligado a destinar mayores recursos para el inicio de procedimientos de fiscalización; con los que, el Estado se halla privado de mayores recursos. Efectos negativos que esta tesis pone en evidencia a fin de que se corrijan las decisiones de los Jueces penales del sistema de justicia penal tributaria para evitar mayores perjuicios, aplicando como única regla técnica la prevista en el Decreto Legislativo N°1113.

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN

El principal cuerpo normativo sustantivo peruano – Código Tributario, fue aprobado por Decreto Legislativo N°816, y publicado en el Diario Oficial El Peruano, el 21 de abril de 1996, dicha norma en su artículo 189° modificado mediante Ley N°27038, publicado el 31 de diciembre de 1998, establecía la figura jurídica de regularización tributaria o fiscal y que consiste en la improcedencia del ejercicio de la acción penal por el Ministerio Público o de la comunicación de denuncia por la autoridad administrativa, cuando el deudor fiscal haya pagado íntegramente la deuda tributaria defraudada por la comisión de delitos tributarios y conexos, hasta antes de que el Ministerio Público incoe la investigación fiscal o la autoridad recaudadora, a nivel administrativo, notifique cualquier requerimiento vinculado al tributo y periodo defraudado, siempre y cuando el deudor de forma voluntaria y espontánea haya hecho efectivo el pago de la deuda o devuelto el reintegro fiscal, saldo a favor u otros beneficios indebidamente logrados. Conducta con el que, el deudor fiscal reconoce la comisión de delito tributario y conexos, con el efecto legal inmediato de exención de la pena.

Dicha norma en el curso de los años 2000 a 2009, no ha sido adecuadamente interpretada y aplicada por los Jueces del Poder Judicial, lo que ha dado origen al Acuerdo Plenario N°2-2009/CJ-116, de 13 de noviembre de 2009, donde si bien se ha señalado que la regularización fiscal responde a la necesidad de una efectiva recaudación y su aplicación en el gasto público, mediante el pago voluntario y espontáneo de la deuda defraudada o la devolución del reintegro, saldo a favor o otro beneficio indebidamente logrado, antes que el Ministerio Público incoe la investigación o la autoridad administrativa fiscalizadora notifique cualquier requerimiento vinculado al tributo y periodo defraudado, sin embargo, en el fundamento 12 ii) ha establecido como criterio que el referido requerimiento debe ser específico y expreso al tributo y periodo afectado con el delito tributario y conexos o de referencias de conductas significativas para los ilícitos penales fiscales.

Tal criterio ha generado preocupación a la autoridad recaudadora, por las exigencias no previstas en las normas del sistema tributario peruano, debido a que, los requerimientos son actos administrativos previstos en la norma reglamentaria de fiscalización de SUNAT mediante los que la autoridad fiscalizadora solicita a los deudores la exhibición y/o presentación de libros y registros contables, informes, análisis, y todo documento que revele el nacimiento de una obligación fiscal, y no precisamente para notificar ilícitos penales fiscales, situación distinta es el hecho de que los fiscalizadores en el curso de sus actuaciones administrativas adviertan la existencia hechos orientados a la comisión de delitos tributarios, en tal supuesto si tienen la obligación de comunicar inmediatamente al titular de la acción penal sin que esta haya concluido el procedimiento administrativo, con el vigente artículo 192° del cuerpo normativo sustantivo. Dicho criterio además ponía en riesgo el principio maximizador de la recaudación fiscal, debido a que, sólo era posible cumplir con el criterio cuando la autoridad administrativa en el curso del procedimiento administrativo haya advertido sobre la existencia de indicios de delito fiscal, situación inconsistente ha dado lugar a que el Poder ejecutivo en ejercicio de las facultades legislativas delegadas emita Decreto Legislativo N°1113, publicada el 5 de julio de 2012 en el diario oficial, y precisa que la regularización fiscal, a nivel administrativo, opera hasta antes del inicio de cualquier procedimiento de fiscalización, con lo que resulta necesario revisar las normas de la especialidad.

Efectivamente, la norma reglamentaria de fiscalización de SUNAT, señala que el procedimiento de fiscalización se inicia con la notificación conjunta de la carta de presentación y el primer requerimiento, o con la última notificación de cualquiera de ellos, el efecto inmediato de la notificación es el bloqueo de la oportunidad de la regularización fiscal para los autores de los delitos tributarios y conexos, esta medida responde a la necesidad de maximizar los ingresos fiscales, con menores costes de recaudación y cero de fiscalización, fundamentos técnicos que justificaron la emisión del mencionado Decreto, en oposición al criterio del fundamento 12° ii) del Acuerdo, sin ninguna exigencia de referencias a conductas relevantes para ilícitos penales fiscales, norma coherente con la finalidad de procedimiento de fiscalización, no concebida para investigaciones de delitos tributarios y conexos. Entre el Acuerdo y el

Decreto, por principio de reserva de ley, es fuente de derecho tributario, la norma legislativa.

Vigente la norma del bloqueo de regularización con el inicio del procedimiento de fiscalización, en el escenario administrativo, los Jueces del Poder Judicial continuaron aplicando el criterio del Acuerdo de 2009, hecho que se verifica en las resoluciones de Casación N°9-2020 Arequipa, de 22 de marzo de 2022; Casación N°595-2020 Lambayeque, de 17 de junio de 2021, Casación N°1159-2021 Arequipa, de 24 de febrero de 2023, en las que se omite la aplicación del principio maximizador de la recaudación, regularización fiscal, hasta antes del inicio de procedimiento de fiscalización, por el contrario, justifican las decisiones, en la inconcurrencia de las exigencias del Acuerdo, la incertidumbre de la deuda defrauda por el deudor fiscal, la afectación de la voluntariedad del deudor con la notificación de requerimiento, supuestos que se oponen a la autodenuncia del deudor fiscal quien al alegar la aplicación de la exención de la pena por conducta regularizador, reconoce la comisión del delito tributario y conexos, puesto que, conoce la magnitud de la deuda defraudada, al ser el autor de las declaraciones y pagos de los impuestos, y que para efectos legales son declaraciones juradas que no admiten prueba contradictoria.

El fundamento sustancial de la regularización se halla en las finanzas públicas, y responde al axioma: a mayor riesgo de detección del incumplimiento mayor recaudación, donde opera el principio maximizador de la recaudación, esto es, mayores ingresos fiscales, con menores costes de recaudación y coste cero de fiscalización, es una relación causal y directa entre el nivel de riesgo incumplimiento y los ingresos a favor del Fisco, a mayor riesgo de detección de incumplimiento los deudores tributarios no tendrán los suficientes incentivos para evadir el pago de los tributos, debido a que la probabilidad de pérdida será alta, máxima cuando la autoridad administrativa fiscalice al universo de deudores, lo que generaría altos costos de administración, dejando un margen reducido del neto de recaudación, objetivo no perseguido por la política fiscal. La recaudación fiscal es una función que depende de muchas variables o parámetros medibles y no medibles, no obstante, deriva directamente de la cantidad de riqueza generada o acumulada por los agentes económicos, dentro de un periodo mensual o anual, y por un valor determinado conforme a ley; dichos agentes se ven obligados a

entregar parte de esa riqueza a la caja fiscal. Lo ideal es que todos los obligados entreguen la riqueza gravada por el monto y en el momento señalado en la ley, de modo que el recaudador sólo se limite a acopiar esos recursos con el costo natural que signifique tal actividad. Sin embargo, la realidad dista del estándar ideal, pues los obligados por diversas razones deciden evitar el pago de los tributos, especialmente aquellos no vinculados. Estas decisiones del no pago, en la ley han sido tipificadas como planificación fiscal, elusión y evasión, de los que esta última se halla aparejada con el mayor reproche, dependiendo de su disvalor como infracción o delito.

La regularización fiscal en un contexto de micro fundamentación de las decisiones de los deudores es un incentivo frente a los riesgos de incumplimiento por comisión de delitos tributarios y conexos, por medio del que, el obligado tributario que decidió apropiarse de los recursos del Fisco, ante la alta probabilidad de que sea detectado y sancionado, opte voluntaria y espontáneamente a pagar o devolver los beneficios ilícitamente logrados, más las multas e intereses vinculadas a la deuda fiscal defraudada, antes de que la autoridad fiscalizadora o el Ministerio Público incoe las diligencias preliminares con el vigente Código Procesal Penal, ciertamente la exculpación opera en la medida que reconoce el delito consumado, mediante una autodenuncia, y reparado todo el daño generado con el pago de la deuda fiscal.

En el Perú y el exterior, existen propuestas de tesis de nivel universitario para aclarar los alcances del cuestionado criterio del Acuerdo, Mendoza (2019) en la tesis sobre la *regularización tributaria como política fiscal de recaudación; su relación con la política criminal del Estado*, señala que la figura de regularización no constituye un incentivo para el deudor tributario, sino una respuesta de represión y política criminal inflexible. Panduro (2021) desarrolla la tesis sobre *la defraudación fiscal y la regularización tributaria espontánea por contribuyentes en el distrito de Callería de la región Ucayali, periodo 2020*, en el que concluye que existe una relación significativa entre la regularización y el delito de defraudación en la referida región. Grigoras (2021) desarrolla la tesis sobre *regularización tributaria y exención de pena: análisis del artículo 305.4 del Código Penal español*, donde se concluye que la figura de la regularización tributaria es controvertida en cuanto a su naturaleza jurídica y requisitos, y defiende como causa de levantamiento de la pena. Zúñiga (2019) realiza un análisis

de la relación entre la administración y los contribuyentes, en el que concluye explica sobre el enfoque de la economía del crimen de Gary Becker para entender las decisiones de evasión de los agentes económicos según el modelo racional de coste – beneficio. Finalmente, Bellomo (2014, p.144), en la tesis de *Sistema procesal de los delitos tributarios internos y su incidencia en el control de la evasión tributaria en el Perú bienio 2011-2012 en la Corte de Lima*, concluye que la especialización de los fiscales y magistrados en materia tributaria tiene una alta incidencia en el control de la evasión tributaria, y que el actual sistema procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios internos incide negativamente en el control de evasión, debido a que no cumple con su rol sancionador ni genera un ambiente de riesgo a los deudores fiscales; consecuentemente, la inadecuada interpretación y aplicación técnica de la figura de regularización tiene correspondencia con la falta de especialización de los magistrados.

La figura de la regularización fiscal en el mundo tiene larga data, en el derecho español se halla regulada como la cláusula de regularización tributaria, inicialmente en norma administrativa como una opción para que el deudor tributario realice declaración complementaria para regularizar su situación tributaria; posteriormente, esta figura fue incorporado en la legislación penal, es así que actualmente dicho artículo 305.4 del Código Penal español, establece como requisitos de la regularización para que sea apreciada como excusa absolutoria, la comunicación a la administración pública de los datos previamente falseados u omitidos, además del ingreso de la deuda, para cuyo efecto se señala que para cumplir con el primer requisito se debe cumplir con presentar una declaración complementaria, siendo este el inicio del proceso de regularización, comunicación que debe ser clara, veraz y pleno; mientras que, el segundo requisito exige que se haya abonado sus cuotas a la Hacienda. Por tanto, esta figura opera como una manifestación de excusa absolutoria en el delito fiscal, debido a la probabilidad de que el deudor tributario desista de la acción fraudulenta voluntariamente, rectificando su conducta inicial mediante el pago de la deuda tributaria que corresponda (Fernández, 2020, p.602).

En España, concretamente, la figura de regularización tiene como objetivo que la jurisdicción penal no intervenga en los supuestos que ya fueron solucionados a nivel administrativo, esto debido a que, el Derecho Penal es la última ratio, esto es que, opere

cuando ya no haya otros medios menos lesivos para encausar el ilícito tributario (Rivas, 2019, p.39). De otro lado, en el derecho alemán la cláusula de regularización data del año 1873, sin embargo, entre los años 1919 a 1949, ha consolidado el requisito de la autodenuncia que fue recogida definitivamente en el artículo 371 del Código, como una condición objetiva de impunidad, para lo cual deben rectificarse los datos incorrectos o la comunicación de información omitida; lo que incluye la obligación de pagar los impuestos adeudados; finalmente, se exige como requisito negativo de bloqueo la eficacia de la autodenuncia. Por último, en el derecho austriaco esta figura ha sido reconocido desde el año 1639 como un premio a aquellos funcionarios o particulares conedores de la comisión de la infracción procedan a interponer la denuncia; actualmente la eficacia de la regularización se halla condicionada a que el contribuyente rectifique los datos incorrectos, en un plazo máximo de dos años, además del pago de la deuda, y no podrá acogerse a esta causa de levantamiento de pena, cuando las autoridades tuvieran conocimiento sobre la existencia de los actos de fraude tributario (De la Cuerda, 2015, pp.16-20).

Como es de advertirse en las principales legislaciones de la Europa continental, prácticamente existe casi una uniformidad de regulación en cuanto a la necesidad de una autodenuncia por el contribuyente, mediante una declaración rectificatoria sobre los datos incorrectos o datos omitidos; adicionalmente, se debe pagar la deuda; en ese sentido, la legislación peruana es similar a las legislaciones señaladas, incluso al requisito negativo de bloqueo; mientras que, en nuestro continente Brandolín & Rodríguez (2010, p.62) han señalado que la regularización tributaria constituye un medio que facilita el pago de las deudas tributarias, y son útiles al Estado para incrementar la recaudación, a causa de otorgamiento de algún beneficio al contribuyente; esta sería una estrategia de recaudación, mediante el que se persigue captar la deuda impaga. Prácticamente, lo señalado corrobora la función recaudatoria de la regularización tributaria, siempre y cuando se trate de la decisión voluntaria del contribuyente infractor, al tener toda la información de su conducta irregular, respecto del que debe revelar en su autodenuncia.

Respecto de una regularización tardía, posterior al momento del bloqueo con el que queda excluida toda posibilidad de regularización tributaria, se señala que el

defraudador tiene a su alcance el régimen de atenuaciones específicos y genéricos, sustentadas en políticas criminales, justificadas básicamente en actos de colaboración de fines de justicia, entre otros, la disminución del quantum de pena (La Herrán, 2018, p.37). Este es el escenario que la Corte Suprema pretende justificar como regularización tributaria, pues el bloqueo de la regularización ha operado con las actuaciones de las autoridades estatales, luego del que sólo es posible buscar algún beneficio procesal, como por ejemplo la confesión sincera o terminación anticipada del proceso, a fin de atenuar la pena, y en buena cuenta tal como se viene aplicando esta figura por los jueces del Poder Judicial, lo único que causan es una mayor impunidad y menor margen de recaudación para el Fisco.

La naturaleza de esta investigación es descriptiva, explicativa, correlacional, longitudinal y no experimental. Para los objetivos de la tesis, como variable cualitativa, se analiza el marco normativo sustantivo – Código Tributario, sobre el acto administrativo idóneo que bloquea la regularización fiscal, esto es el análisis del Decreto Legislativo N°816, modificado por Ley N°27038 y precisado por Decreto Legislativo N°1113. Asimismo, se analiza los fundamentos jurídicos de los Jueces Penales de Poder Judicial, contenidas en el Acuerdo Plenario N°02-2009/CJ-116; las Casaciones N°128-2010 Arequipa, N°9-2020 Arequipa, N°595-2020 Lambayeque, N°1159-2021 Arequipa; y el Recurso de Nulidad N°1156-2021 Lima, donde se privilegia el criterio del Acuerdo. Sobre las variables cuantitativas, como ingresos, costes y gastos se analizan los Informes N°000041-2022-SUNAT/1V3000, sobre incumplimiento global en el impuesto a la renta de tercera categoría del régimen general (RG) y régimen MYPE tributario (RMT) durante el ejercicio 2021; N°000040-2022-SUNAT/1V3000, sobre incumplimiento general en el impuesto general a las ventas 2021; N°000015-2022-SUNAT/8H0000, sobre los costos y gastos sobre niveles recaudados incurridos por la SUNAT periodo 2008 al 2022; N°000055-2022-SUNAT/1V0000, información sobre los niveles de ingresos recaudados durante los años 2004 a 2022; N°000041-2022-SUNAT/7B0000, sobre efectos de las fiscalizaciones administrativas en la recaudación, índice de riesgo de detección e incidencia de la regularización fiscal en los años 2013 al 2022.

La utilidad de los resultados de la tesis es significativa porque permite conocer los fundamentos legales y de finanzas públicas que sustentan la regularización fiscal, y su aplicación en la resolución de casos reales, debido a que entre los años 2010 a 2022, se ha venido aplicado como criterio de bloqueo de regularización actos administrativos que no tienen sustento en el sistema tributario peruano, en oposición a los fundamentos legales y de finanzas públicas de la vigente norma de conducta regularizadora, con los resultados negativos en la recaudación de los ingresos fiscales, situación que se debe revertir con las razones expuestas en las conclusiones de la tesis.

CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO

2.1. EL SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO

La idea intuitiva de sistema está asociada a la existencia de un conjunto ordenado de elementos con un propósito específico, existen sistemas naturales y artificiales, las naturales como el sistema solar está compuestas por el sol, planetas y satélites, en constante movimiento y equilibrio; las artificiales son las diseñadas por el ser humano, estas pueden ser ideales como el sistema de números naturales, o materiales como el sistema de redes viales de una ciudad; además de las combinación de ambas, clase al que pertenece el sistema tributario, al considerarse como un conjunto de principios, normas, procedimientos e instituciones cuya finalidad concreta es la recaudación fiscal. Toninelli (2004, p.334) identifica como los componentes de un sistema tributario a la política fiscal, la norma tributaria, la administración tributaria y la conducta del contribuyente, componentes que generan la recaudación fiscal; la política tributaria se ocupa de la base material de los impuestos, el derecho tributario de las formalidades legales, la administración de la recaudación, y el comportamiento como cumplimiento o incumplimientos de las obligaciones fiscales.

El sistema tributario peruano ha sido definido mediante el Decreto Legislativo N°771, y es integrado por los impuestos, contribuciones y tasas, asignados a los tres niveles de gobierno, corresponde al Gobierno Central, el IGV y selectivo al consumo, el IRE e impuesto a la renta de personas naturales, y los derechos a la importación, constituyéndose estas en las principales fuentes de recaudación, donde el IGV representan alrededor de 62% de los ingresos tributarios, su estructura responde a los principios de eficiencia, equidad y suficiencia; la suficiencia consiste en la obtención de los recursos presupuestados, aunque en la práctica la recaudación apenas llega a 70%, lo que significa que el resto es deuda pública; la eficiencia es un principio económico que significa que los impuestos no deben incidir negativamente en las decisiones económicas de los agentes, esto es, pérdida significativa de eficiencia, figurativamente a la eficiencia se ha identificado como aquella condición de que la torta económica sea lo más grande posible; finalmente la equidad es un principio filosófico y ético, significa que el pago del tributo se debe asumir en función de la capacidad económica (contributiva), esto es que, los que tienen más ingresos deben contribuir en mayor

proporción; de modo que, el sistema tributario será óptimo en tanto reúna tales principios.

El IGV e IRE son manifestaciones económica y legal; económico porque son recursos que los privados transfieren hacia el Estado como consecuencia de sus actividades económicas y la riqueza generada, y jurídico porque el impuesto es establecido por la ley, emitida por el órgano representativo de todos los miembros de comunidad política, el Estado, es por ley porque es la forma de legitimar su existencia, de modo que, todos los miembros están obligados a cumplir con entregar los recursos a fin de que el Estado cumpla sus obligaciones en beneficio de todos. El fundamento filosófico de los impuestos son los costos de vivir en una sociedad civilizada, para dicho propósito los pensadores como Hobbes, Locke, Rousseau, Montesquieu y otros, han visto la necesidad de crear un ente al que se denomina estado, en el que todos los miembros de la sociedad se obliguen a ceder una fracción de su poder y libertad, a fin de que este ente administre ese poder en beneficio de todos, lo que sólo es posible en tanto se contribuya con los recursos necesarios transferidos por los privados a cambio de protección en el ejercicio de las libertades, entre otros, libertad de empresa, industria, comercio, trabajo; por ende, la tarea fundamental de un sistema tributario es el de proveer los recursos necesarios al Estado para financiar el presupuesto público (Yáñez, 2018, p.251). De lo señalado se advierte que los impuestos son como una moneda con una faz económica y otra legal.

El IGV e IRE son tributos no vinculados entre el obligado al pago por las leyes de la materia y el acreedor tributario, su cumplimiento depende de muchos factores subjetivos y objetivos; subjetivos como la manifestación de voluntad del agente económico para el pago de los impuestos por los montos y momentos señalados en la ley, en tanto haya generado riqueza bajo la protección del estado; y objetivos, como la claridad de la normas tributarias y el control efectivo de la autoridad administrativa tributaria sobre el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias por los deudores, cuantitativamente expresada como el riesgo o probabilidad de detección y sanción; contexto en el que, el factor subjetivo del obligado es determinante del nivel de recaudación, esto es que, cuando el deudor perciba un alto riesgo de detección de los actos incumplimiento y sus consecuencias negativas, se verá en la obligación de cumplir

correctamente con el pago de los impuestos, de esta situación surge el axioma de “a mayor riesgo, mayor recaudación”, evidentemente lo ideal es que la recaudación sea el máximo cuando la evasión y elusión es cero.

El análisis del fenómeno tributario como un sistema permite conocer sobre los reales alcances de la política y normativa tributaria, además de los mecanismos eficientes de su administración, a fin de que los deudores no perciban el pago de los impuestos como sobrecosto de la actividad empresarial, por el contrario, advierta como un costo necesario para ejercer la libertad empresarial bajo la protección del estado, siendo este, la razón de ser del pago, por lo que corresponde enfatizar tal condición, el ejercicio de la libertad empresarial bajo la protección del estado, debido a que, los pagos de los mencionados impuestos generan a los deudores una percepción de que es cambio de nada, lo que causa una mayor resistencia al pago, especialmente en casos de impuestos no vinculados, puesto que, en los tributos vinculados se generan en tanto el deudor tributario percibe un beneficio directo, caso típico de las tasas, o las derivadas de las obras públicas, mientras que, los impuestos no vinculados son motivo de altos niveles de evasión tributaria.

2.2. LA RELACIÓN ENTRE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA Y LOS DEUDORES TRIBUTARIOS

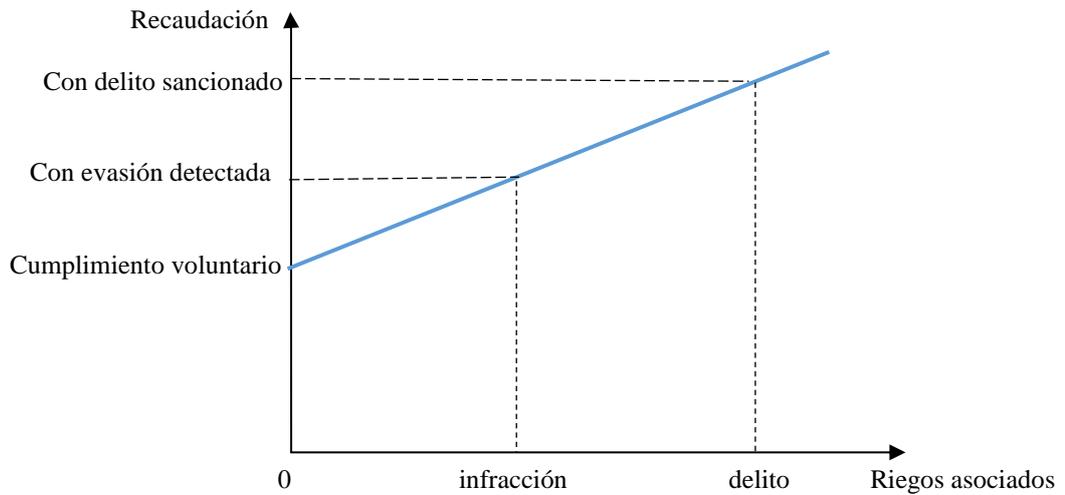
Uno de los componentes del sistema tributario es el comportamiento a favor del pago de los impuestos o la evasión de los mismos, tal decisión le pertenece a la voluntad del deudor, de ahí que Von Mises (2015, p.24) señala que la acción humana es siempre y necesariamente racional, lo contrario es la reacción refleja de nuestros sentidos al estímulo externo. La racionalidad es la referida a la racionalidad económica y financiera, según la escuela clásica de la economía la racionalidad es uno de los supuestos que sostiene a la teoría económica, condición que además se hace extensivo a la racionalidad financiera, puesto que, los componentes económico y financiero de la actividad empresarial, son como las dos caras de una moneda, son los derechos y las obligaciones aparejadas, por ejemplo, en una venta de un bien mueble el propietario tiene derecho a percibir el precio del bien y a la vez la obligación de entregar el bien, a su vez el adquirente del bien tiene el derecho de recibir el bien y a la vez la obligación

de pagar el precio del bien, en la prestación de un servicio ocurre una situación similar, tales consecuencias son producto de las decisiones libres e informadas de cada uno de los partícipes de la transacción.

No obstante que, tal libertad de decisión, responde a la lógica económica y financiera de cada uno los partícipes, esto es, la maximización de los beneficios y minimización de costos, cuantitativamente es una relación entre rendimientos y los riesgos asociados, en teoría financiera esta relación es un axioma que se traduce en mayores riesgos, mayores rendimientos; o menores riesgos, menores rendimientos, axioma que resulta aplicable a la conducta de los deudores pro pago o proal cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias, los incumplimientos, en el sistema tributario, tienen diferentes grados de pérdidas como incautaciones, multas, cierres, incluso pérdida de libertad personal, en casos de delitos tributarios, la cuantificación del riesgo está representado por la probabilidad de detección del incumplimiento por la autoridad administrativa tributaria, en casos de infracciones administrativas o por el Ministerio Público en los supuestos de delitos tributarios, cuanto más probable es la detección del incumplimiento, el deudor tributario se verá obligado a cumplir sus pagos de impuestos, consecuentemente la recaudación será mayor, esta condición y decisión es fundamental en una sociedad donde la cultura tributaria es nula.

Evidentemente, el nivel de recaudación de los impuestos general a las ventas y renta empresarial está en función de los riesgos asociados al incumplimiento, esto es, a mayor riesgo, mayor recaudación, los riesgos son las potenciales pérdidas al que se exponen los deudores cuando deciden evadir el pago de los impuestos, será cero cuando el pago es voluntario y conforme a ley, será alta para incumplimientos deliberados y gravosos, como los delitos tributarios donde la pérdidas son patrimoniales y personales, en la figura 1, se representa la relación entre la recaudación y riesgos asociados, donde el cumplimiento voluntario es el más favorable y la sanción penal el de mayor riesgo, ya que no sólo se expone a las pérdidas económicas, sino de la pérdida del bien más valioso, la libertad.

Figura 1
Relación entre recaudación y riesgos asociados

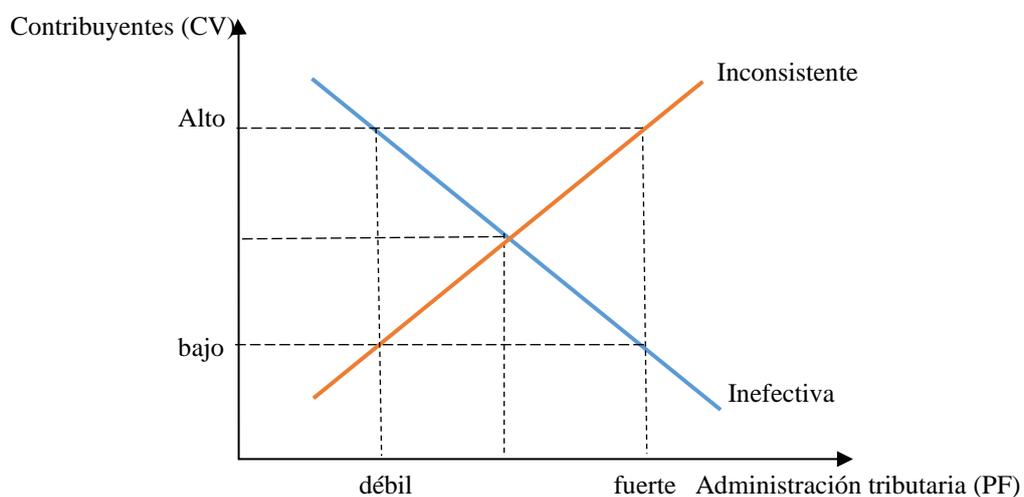


El sistema tributario peruano está estructurado, de modo que, de un lado, los contribuyentes tienen una serie de obligaciones formales y sustanciales, las primeras referidas a una serie de conductas orientadas al control del cumplimiento del pago de los impuestos, por ejemplo, inscripción ante la autoridad administrativa, emisión de comprobantes de pago, Presentación de declaraciones juradas, entre otros, mientras que, las obligaciones sustanciales son los pagos de tributos que deben efectuar los deudores al acreedor tributario; y de otro lado, el ente recaudador cumple, entre otros, las funciones de recaudación y fiscalización, ciertamente ambas funciones implican el egreso de los recursos, los que son conocidos como costos directos de recaudación.

Al respecto, Carvalho (2013, pp.238) considera que el derecho es un factor de incentivos a la acción humana, por un lado genera recompensas para las buenas conductas y represión contra las conductas disvaliosas, en este escenario, las sanciones premiales se constituyen en recompensas para aquellos que deciden cumplir con las obligaciones, siendo esta la base sobre el que se edifica el derecho tributario, contexto en el que, la regularización tributaria es una sanción premial al liberar de la responsabilidad penal, por el hecho de que haya reparado el daño causado antes de que la autoridad fiscal o administrativa le inicie un procedimiento de verificación de la veracidad de las declaraciones – pagos de impuestos, con lo que, por un lado el deudor evita mayores pérdidas de bienes patrimoniales y personales, y a la vez la administración tributaria optimiza la recaudación a costo mínimo.

Respecto de la naturaleza del nexo entre el deudor y la autoridad administrativa ocurre bajo la premisa de que el deudor actúa con honestidad en el pago de sus impuestos frente a la autoridad administrativa, quien asume de buena fe que la conducta del deudor es correcta, jurídicamente dicha conducta se ve materializada con la declaración jurada que se liquida mes a mes en el impuesto general a las ventas, y de forma anual en el impuesto a la renta; no obstante, dicha declaración no es absoluta, sino se halla sujeta a un control o verificación posterior en un periodo razonablemente aceptable, cuatro o seis años, en el caso peruano, según haya declarado o no haya declarado, esta prerrogativa de verificación o fiscalización, cuantitativamente se mide como la capacidad de detección de evasión, lo que es percibido por el deudor tributario como la probabilidad de hallazgo de la falsedad en la declaración jurada por la autoridad administrativa tributaria. Sobre este supuesto resulta ilustrativo la Figura 2, tomada de Toninelli (2004, p.361) donde establece que es inefectiva las acciones que utilizan un poder fiscal (PF) débil para controlar a los contribuyentes con bajo nivel de cumplimiento voluntario (CV).

Figura 2
Relación autoridad fiscal y deudor fiscal



2.3. LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA EN LA LEGISLACIÓN PERUANA

La regularización fiscal es una figura legal reconocida en el artículo 189° del cuerpo normativo sustantivo, a fin de que deudores fiscales que decidieron y ejecutaron los

delitos tributarios y conexos, opten voluntaria y espontáneamente por la autodenuncia y la reparación de los daños con el pago de la deuda defraudada o en su lugar devolver los beneficios de reintegro, saldo a favor u otros, indebidamente logradas, hasta antes de la incoación de la investigación por el Ministerio Público o la autoridad administrativa fiscalizadora incoe cualquier procedimiento de fiscalización, sea definitiva, parcial o parcial electrónica por el tributo y periodo defraudado. Las razones sustanciales de dicha figura son financieras, específicamente de finanzas públicas para el Estado, pues a través de esta figura los deudores tributarios ante un real riesgo de detección y sanción por la autoridad fiscalizadora, evitan mayores pérdidas y quiebres; y a la vez el Estado maximiza la recaudación con menores costes y cero costes de fiscalización.

En lo legal, la regularización fiscal tiene como efecto la exención de la pena para el que ejecutó y consumó el delito fiscal, cuando regularice su situación de deuda defraudada, siempre y cuando repare el daño causado de forma voluntaria y espontánea, ante de que se incoe contra el agente del delito las acciones administrativas o judiciales, consecuentemente no existe regularización cuando el sujeto ha sido convocado por el Ministerio Público para declarar, aun en el supuesto de que la citación sea defectuosa en el extremo de impuesto afectado y el periodo en que habría ocurrido, así ha sido establecido en la Sentencia de Tribunal Supremo 13-02-2019, rec. n°2338/2017, en ese sentido, la regularización no sólo comprende el reconocimiento, sino el pago de la deuda (Pérez & Carrasco, 2022, pp.501-502).

La evasión como infracción o delito, a nivel de micro fundamentación subjetiva, es una decisión voluntaria del deudor fiscal, producto de la evaluación entre el rendimiento y los riesgos asociados, evidentemente, el rendimiento está representado por la cantidad de tributos evadidos y el incremento de su patrimonio; mientras que, los riesgos están referidos a la probabilidad de detección de los actos de evasión y la efectividad de las sanciones, de modo que, la evasión será atractiva en tanto los rendimientos sean mayores a los costos asociados; en concreto, la decisión de evasión por el obligado depende del ambiente generado por la autoridad administrativa, esto es la real probabilidad de la detección de los actos de evasión, en caso de infracciones y del Ministerio Público en caso de delitos, además de la efectividad de las sanciones, en

tanto éstas sean altas y efectivas, habrá menor incentivo para la evasión, ciertamente los casos de delitos tributarios aparejan mayores sanciones, debido a la gravedad de la afectación del bien jurídico recaudación; es en este contexto que opera la figura de la regularización tributaria.

El mencionado artículo 189° del cuerpo normativo sustantivo en sus primeros cuatro párrafos, literalmente establece que es improcedente el ejercicio de la acción penal por el Ministerio Público o la comunicación de indicios de delito tributario por la autoridad administrativa fiscalizadora, cuando el deudor regularice las deudas defraudadas o logrado beneficios fiscales indebidos, en los supuestos de que, el Ministerio Público no haya aún incoado la investigación fiscal o la autoridad fiscalizadora inicie cualquier procedimiento de fiscalización vinculada al tributo y periodo afectados con el delito tributario y conexos. La conexidad se refiere a las irregularidades contables o las falsedades instrumentales que habrían sido empleados para el acto defraudatorio.

El texto legal vigente es claro y preciso en su contenido y alcances de la regularización, el problema se generó cuando hubo la necesidad de definir el acto idóneo que bloquea los efectos de la regularización, a nivel administrativo, pues el control del cumplimiento de las obligaciones fiscales, en primer orden a la autoridad administrativa en la materia, conflicto que se generó con la emisión del Acuerdo Plenario N°2-2009/CJ-116, por los Jueces Penales Supremos del Poder Judicial, en su fundamento 12 ii), se estableció que la regularización fiscal se bloquea con la notificación de cualquier requerimiento en relación al tributo y periodo defraudación. El acto defraudatorio debe ser específico y expreso al tributo y periodo afectado por el delito tributario o conexos. Como es de advertirse, dicho fundamento es un criterio nuevo no previsto en la norma de la Ley N°27038, y está específicamente dirigido a la autoridad administrativa fiscalizadora, porque quienes emiten los requerimientos son los auditores de fiscalización, y son actos regulados para solicitar a los deudores fiscales la exhibición y/o presentación de documentos que contengan el nacimiento de obligaciones fiscales y su uso no es para notificar actos ilícitos defraudatorios.

Razón por lo que el criterio señalado fue modificado por el Decreto Legislativo N°1113, donde se precisó que el acto administrativo idóneo de bloqueo de regularización es el inicio de cualquier procedimiento de fiscalización, procedimiento que no tiene como finalidad investigar delitos, es cierto que en el curso del procedimiento se pueda advertir hechos encaminados a cometer delitos tributarios, en tal circunstancia es obligación del auditor comunicar inmediatamente al Ministerio Público sobre el hallazgo. El fundamento legal de la regularización fiscal presupone la aceptación de la comisión de delitos tributarios admitidos por los deudores fiscales, con el efecto práctico de exención de pena, mediante el pago de la deuda defraudada o la devolución de los beneficios como reintegro, saldo a favor u otros indebidamente logrados, su oportunidad es hasta antes de que el Ministerio Público incoe la investigación fiscal, este extremo no ha sido cuestionado, lo que ha generado polémica es el acto administrativo que bloquea la conducta regularizadora, entre notificación de cualquier requerimiento y inicio de fiscalización, siendo más preciso esta última, según la norma sustantiva y la norma reglamentaria sobre fiscalización por SUNAT.

El criterio de bloqueo de regularización, mediante notificación de cualquier requerimiento vinculado al tributo y periodo defraudado fue cuestionado por la autoridad fiscalizadora, debido a que la exigencia del Acuerdo no se encontraba establecida, y es incoherente con el artículo 4° de la norma reglamentaria de fiscalización de SUNAT, debido a que los requerimientos son documentos mediante los fiscalizadores solicitan la exhibición y/o presentación de libros y registros contables, informes, análisis y otros, consecuentemente no puede contener referencias a delitos tributarios, son emitidas dentro del procedimiento de fiscalización, esta no tiene como finalidad investigar delitos, sino verificar las declaraciones de los deudores, motivos por los que, el Decreto Legislativo N°1113, señaló como acto administrativo idóneo para bloquear la oportunidad de la regularización, al inicio de cualquier procedimiento de fiscalización, debido a que, el Acuerdo había al autor de delito tributario y conexos para que pueda regularizar su situación incluso con posterioridad a la intervención del ente recaudador, situación que contraviene a la esencia, naturaleza y función de la figura de la regularización fiscal, tal como se entiende y aplica en países como España, Alemania, Austria, Chile, entre otros (De la cuerda, 2015, pp.18-22). Finalmente, el actual texto del artículo 189° del cuerpo normativo sustantivo está claramente definida

sobre la oportunidad de la regularización, sólo es posible, a nivel administrativo, hasta antes del inicio de cualquier procedimiento de fiscalización; y no el criterio del Acuerdo.

2.4. JURISPRUDENCIA PERUANA SOBRE LA REGULARIZACIÓN

La interpretación y aplicación de las normas jurídicas tributarias y penales en casos de conflictos o incertidumbres corresponde a los Jueces del Poder Judicial, en el caso de la tesis, corresponde a los Jueces penales del Perú, quienes entre los años 2009 a 2022, en ejercicio de las mencionadas funciones han emitido el Acuerdo Plenario N°02-2009/CJ-116, las resoluciones contenidas en la Casación N°128-2010 Arequipa, de 16 de agosto de 2011; de la Resolución N°03, de la Primera Sala Penal de Apelaciones de la Corte Superior de Lima; la Casación N°595-2020 Lambayeque, de 17 de junio de 2021; por último, la Casación N°9-2020 Arequipa, de 22 de marzo de 2022, y Casación N°1159-2021 Arequipa, donde invocan reiterativamente el criterio de bloqueo de regularización prevista en el Acuerdo, y no el precisado en el Decreto Legislativo N°1113, el Acuerdo contiene como criterio de bloqueo de regularización en el ámbito administrativo a la notificación de cualquier requerimiento vinculado al tributo y periodo defraudado; mientras que, el Decreto establece como acto idóneo para el bloqueo de la regularización al inicio de cualquier procedimiento de fiscalización del tributo y periodo defraudado.

Con relación al criterio del Acuerdo en el artículo 1° de la norma reglamentaria de fiscalización por SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N°085-2007-EF, establece que el procedimiento de fiscalización se inicia en el momento en que surte efectos la notificación de la carta y el primer requerimiento, en caso de notificaciones en momentos distintos de los documentos mencionados, surte efecto con la última notificación; asimismo, en el artículo 2° de dicha norma se señala que durante el procedimiento la SUNAT emitirá, entre otros, cartas, requerimientos, resultados del requerimiento y actas; con relación a las cartas, según el artículo 3° del reglamento se comunica al deudor fiscalizado, entre otros, que será objeto de procedimiento de fiscalización, parcial o definitiva, presentando al agente fiscalizador, los periodos, tributos que serán materia del procedimiento; en caso de fiscalización parcial se indicará

además los aspectos que serán fiscalizados; respecto de los requerimientos en el artículo 4° del reglamento se establece que mediante requerimiento la SUNAT solicita al deudor fiscalizado la exhibición, y/o presentación de informes, análisis, libro de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios, además se emite el requerimiento para solicitar la sustentación legal y/o documentaria sobre las observaciones e infracciones encontradas dentro del procedimiento de fiscalización; asimismo mediante el requerimiento se comunica las conclusiones del procedimiento de fiscalización precisado las irregularidades e infracciones advertidas en el referido procedimiento, conforme se halla regulada en el artículo 75° del Código Tributario; además, el requerimiento contendrá, entre otros, el lugar y fecha en que el deudor fiscalizado debe cumplir con la obligación, los aspectos a fiscalizar en los procedimientos de fiscalización parcial, la información y/o documentación nueva que debe exhibir y/o presentar el obligado en los casos de ampliación de fiscalización parcial, la información y/o documentación nueva que debe exhibir y/o presentar el obligado en los casos de primer requerimiento de fiscalización definitiva como consecuencia de la ampliación del procedimiento de fiscalización parcial a uno definitivo, los que serán notificados conjuntamente con la carta de ampliación; de modo que, en el procedimiento de fiscalización la SUNAT puede emitir una variedad de requerimientos, dicha pluralidad de requerimientos, generó que el Poder Ejecutivo precise la norma de bloque de la regularización.

Igualmente, en el artículo I de la norma reglamentaria, define que el procedimiento de fiscalización parcial o definitiva es el acto mediante el que la SUNAT verifica la correcta determinación de la obligación tributaria o alguno de sus componentes, así como el cumplimiento de las obligaciones formales vinculadas a la determinación de la obligación, procedimiento que concluye con la notificación de la resolución de determinación, de ser el caso, resoluciones de multa por infracciones detectadas dentro del procedimiento, precisa que no se consideran como procedimiento de fiscalización los actos de SUNAT dirigidas al control del cumplimiento de las obligaciones formales como las acciones inductivas, las solicitudes de información a personas distintas al obligado fiscalizado, los cruces de información y las actuaciones vinculadas al artículo 78° del Código Tributario, esto es, vinculados a las órdenes de pago. Respecto de los

detalles señalados, en los artículos 61° y 62° del Código Tributario, establecen que la determinación de la obligación tributaria por el deudor está sujeta a fiscalización o verificación por la autoridad administrativa tributaria, quien podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información declarada, en tales supuestos emite la resolución de determinación, orden de pago y multa, precisa que la fiscalización realizada por SUNAT es definitiva o parcial, procedimiento discrecional en el que puede realizar acciones de inspección, investigación y el control de cumplimiento de las obligaciones tributarias a los obligados tributarios, inafectos, exonerados o que gocen de otros beneficios tributarios; adicionalmente, en el último párrafo del artículo 61° del Código Tributario se regula el procedimiento de fiscalización parcial electrónica aplicable a los supuestos en los que la SUNAT, producto del análisis de la información declarada por el deudor, de terceros, de los libros o registros, documentos que dicha entidad almacene, archive y conserve en sus sistemas se verifique que uno o algunos de los componentes de la obligación tributaria no ha sido correctamente declarada, podrá realizar un procedimiento de fiscalización parcial electrónica, y que conforme al artículo 62°- B del Código Tributario, la SUNAT debe notificar el inicio del procedimiento de fiscalización adjuntando la liquidación preliminar del tributo a regularizar y los intereses que correspondan, con el detalle de los reparos que motivaron y de la información analizada que justifica la propuesta de determinación; sobre la referencia de la regularización señalada en el artículo 62°- B, literal a), es necesario aclarar que dicho concepto opera en un contexto distinto a la figura de regularización establecida en el artículo 189° del Código Tributario, que es objeto de esta tesis, evidentemente esta última es la generada como consecuencia de la comisión de delitos tributarios.

Tales precisiones técnicas resultan necesarias a fin de asumir un criterio uniforme, debido a que las cuestionadas resoluciones de Poder Judicial no contienen consideraciones específicas sobre las normas de sistema tributario peruano, debido a que, de análisis de las Casaciones N°9-2020 Arequipa, N°595-2020 Lambayeque, N°1159-2021 Arequipa, se advierte el uso impropio del término “requerimiento” con la vigencia del Decreto, salvo en el caso del Recurso de Nulidad N°1156-2021 Lima, en el contexto de la vigencia de la norma que establece como acto idóneo del bloqueo de regularización al inicio del procedimiento de fiscalización; adicionalmente, ninguna

de las resoluciones contiene consideraciones de política fiscal, componente en el que, la conducta regularizadora tiene razón de ser, entre otros, el principio maximizador de la recaudación, los que han sido reconocidos en la norma legal, identificadas como requisitos, la espontaneidad, la voluntariedad y el espíritu reparador del daño con el pago de la deuda o beneficio defraudado.

Finalmente, el aporte del Acuerdo se circunscribe en la caracterización de la naturaleza especial de los delitos fiscales, los requisitos de voluntariedad, espontaneidad y reparadora de la conducta regularizadora, más no así sobre el acto administrativo idóneo del bloqueo de la regularización fiscal, debido a que, los requerimientos no han sido concebidos y establecidos para notificar tributos y periodos defraudados, más si resulta apropiado, técnico e idóneo el acto administrativo con el que se inicia el procedimiento de fiscalización, puesto que, este procedimiento tiene como finalidad verificar la realidad de las autoliquidaciones de los impuestos por los deudores fiscales mediante la ejecución de un conjunto de actos administrativos, y que potencialmente puede revelar la existencia de hechos defraudatorios, supuesto en el que, la autoridad fiscalizadora tiene la obligación de comunicar inmediatamente al Ministerio Público a fin de que asuma su rol constitucional de investigación de hechos delictivos, sin que el procedimiento fiscalizador sea suspendido, en razón de sus fines, y que la determinación de los reparos, pueden configurar la cuantía del daño, en el caso de la demostración de la responsabilidad penal.

2.5. LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA

En la legislación y jurisprudencia internacional la regularización fiscal es de aplicación recurrente, en el derecho español se halla regulada como la cláusula de regularización tributaria, inicialmente en el ámbito administrativo como una opción para que el deudor realice declaraciones complementarias para regularizar su situación de deuda tributaria; posteriormente, esta figura fue incorporado en la legislación penal, es así que actualmente en el artículo 305.4 del Código Penal español, en el que se exige como requisitos de la regularización para que sea apreciada como excusa absolutoria, la comunicación a la administración pública de los datos previamente falseados u

omitidos, además del ingreso de la deuda, para cuyo efecto se señala que para cumplir con el primer requisito se debe cumplir con presentar una declaración complementaria, siendo este el inicio del proceso de regularización, comunicación que debe ser clara, veraz y pleno; mientras que, el segundo requisito exige que se haya abonado sus cuotas a la Hacienda. Por tanto, esta figura opera como una manifestación de excusa absolutoria en el delito fiscal, debido a la posibilidad de que el obligado desista de la acción fraudulenta voluntariamente, rectificando su conducta inicial y pagando la deuda evadida (Fernández, 2020, p.602). En España, concretamente, la regularización persigue que la jurisdicción penal no intervenga en casos que ya fueron resueltos en vía administrativa, esto debido a que el Derecho Penal es la última ratio que opera en los supuestos en que no haya otros medios menos lesivos para encausar el ilícito tributario (Rivas, 2019, p.39).

De otro lado, en el derecho alemán la cláusula de regularización data del año 1873, sin embargo, entre los años 1919 a 1949, ha consolidado el requisito de la autodenuncia que fue recogida definitivamente en el artículo 371 del Código, como una condición objetiva de impunidad, para lo cual deben rectificarse los datos incorrectos o la comunicación de información omitida; adicionalmente la obligación de pagar la deuda evadida; finalmente, como requisito negativo de bloqueo de la eficacia de la autodenuncia, está el inicio del proceso penal o la denuncia presentada contra el agente del delito así como el peligro de su descubrimiento inminente. Por último, en el derecho austriaco esta figura ha sido reconocido desde el año 1639 como una forma de premio para aquellos funcionarios o particulares concededores de la comisión de la infracción procedan a interponer la denuncia; actualmente la eficacia de la regularización se halla condicionada a que el contribuyente debe realizar la rectificación de sus datos incorrectos en un plazo máximo de dos años, además de pagar la deuda, y no podrá acogerse a esta causa de levantamiento de pena, en el supuesto de que las autoridades tuvieran en mero conocimiento sobre la existencia de la defraudación (De la Cuerda, 2015, pp.16-20).

Como es de advertirse en las principales legislaciones de la Europa continental, prácticamente existe casi una uniformidad de regulación en cuanto a la necesidad de una autodenuncia por el contribuyente, mediante una declaración rectificatoria sobre

los datos incorrectos o datos omitidos; adicionalmente, es requisito el pago de la deuda; en ese sentido, la legislación peruana es similar a las legislaciones señaladas, incluso al requisito negativo de bloqueo; mientras que, en nuestro continente Brandolín & Rodríguez (2010, p.62) han señalado que la regularización tributaria constituyen medios que facilitan el pago de las deudas tributarias, y son empleados por el Fisco para incrementar la recaudación en el corto, mediano o largo plazo, a causa de otorgamiento de algún beneficio al contribuyente; esta se constituye en una estrategia de recaudación, mediante el que se busca captar alguna parte de la deuda evadida. Prácticamente, lo señalado corrobora la función recaudatoria de la regularización tributaria, siempre y cuando se trate de la decisión voluntaria del contribuyente infractor, al tener toda la información de su conducta irregular, respecto del que debe revelar en su autodenuncia.

Respecto de una regularización tardía, posterior al momento del bloqueo con el que queda excluida toda posibilidad de regularización tributaria, se señala que el defraudador tiene a su alcance el régimen de atenuaciones específicos y genéricos, sustentadas en políticas criminales, justificadas básicamente en actos de colaboración de fines de justicia, entre otros, la disminución del quantum de pena (La Herrán, 2018, p.37). Este es el escenario que la Corte Suprema pretende justificar como regularización tributaria, pues el bloqueo de la regularización ha operado con las actuaciones de las autoridades estatales, luego del que sólo es posible buscar algún beneficio procesal, como por ejemplo la confesión sincera o terminación anticipada del proceso, a fin de atenuar la pena, y en buena cuenta tal como se viene aplicando esta figura por los jueces del Poder Judicial, lo único que causan es una mayor impunidad y menor margen de recaudación para el Fisco.

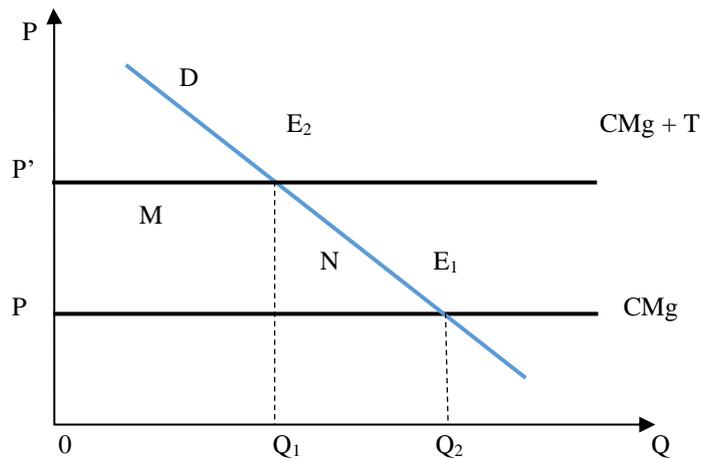
2.6. LOS FUNDAMENTOS DE FINANZAS PÚBLICAS DE LA CONDUCTA REGULARIZADORA

Adam Smith (2013, pp.746-748), en la *Riqueza de las naciones* planteó cuatro normas o reglas de la tributación en general, considera que los agentes económicos deben contribuir al gobierno en la medida de sus posibilidades, esto es, en la proporción de los ingresos de los que disfrutan en protección del estado, esta regla es la que actualmente se conoce como capacidad contributiva y equidad; asimismo ha

considerado que los impuestos pagados por los agentes económicos deben ser ciertos y no arbitrarios, esto es que, los impuestos deben estar claramente definidos y delimitados, de modo que, se evite la incertidumbre y la insolencia, esta regla actualmente se concretiza en los conocidos principios jurídicos de legalidad y reserva de ley; igualmente plantea que los impuestos deben ser pagados en el momento y la forma más beneficiosa para el agente económico; finalmente, los impuestos deben diseñarse para extraer o impedir que ingrese en el patrimonio del agente económico una suma menor al que ingresa al tesoro público, de modo que no cause confiscaciones que estimulen la evasión, gastos excesivos en la recaudación, desincentivos para participar en una determinada actividad económica; o la intervención desmesurada de los inspectores de la recaudación; estas dos últimas reglas son los que actualmente sustentan el principio de eficiencia económica, identificada como la mínima afectación de la imposición en las decisiones de los agentes económicos.

La versión actual de Smith, sobre un buen sistema tributario, ha sido formulada por Yáñez (2018, 240-241) quien enfatiza a la equidad, eficiencia, simplicidad y minimización de los costos de administración como los pilares del sistema; lo que implica que, el deudor pague según lo que le corresponde, no afecte en la asignación eficiente de los recursos, sea fácil de entender y barato de administrar, esto es que, el costo de la recaudación sea el mínimo necesario. Con relación a este último pilar, Yáñez e Izam (1983, pp.69-70) han identificado que los costos que impone el sistema tributario son directos e indirectos, los directos son los pagos monetarios por los contribuyentes al gobierno, los indirectos son imperceptibles para los contribuyentes y sus efectos se notan en la distorsión sobre el uso eficiente de los recursos, situación que en economía se reconoce como triángulo de pérdida social, tales costos se pueden identificar en la siguiente gráfica, donde la región M es costo directo y N es costo indirecto.

Figura 3
Costos del sistema tributario



En la gráfica, D es la función demanda de un bien o servicio, CMg es costo marginal del bien o servicio sin impuestos, CMg + T es el costo marginal del bien o servicio más impuestos; E₁ es la combinación de precio de bien o servicio (P) versus cantidad de bien o servicio (Q) en equilibrio sin impuestos; y E₂ es la combinación con impuestos, la región M es la recaudación del gobierno y N es la pérdida social como efecto de la distorsión del impuesto que implica una menor cantidad de bienes o servicios en el mercado; esta distorsión, según Smith y Yáñez, debe ser el menor posible para que no afecte la decisión de los agentes económicos.

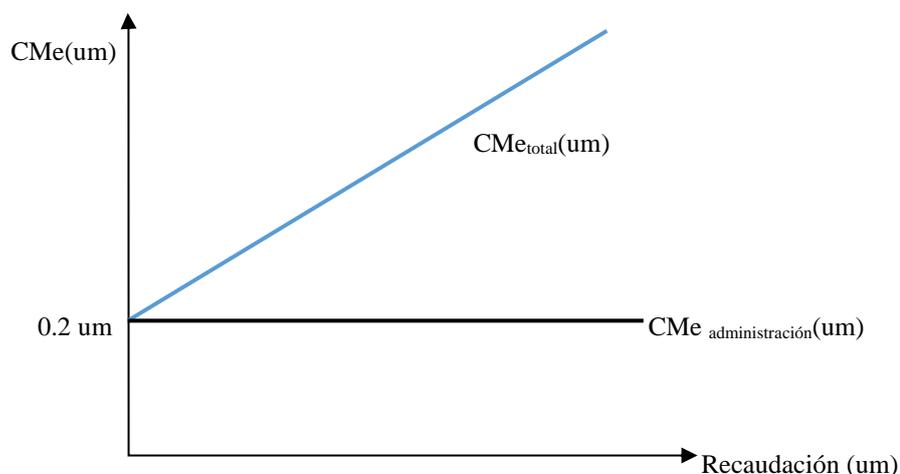
Para Yáñez e Izam (1983, pp.69-70) los costos directos e indirectos no son los únicos asociados al sistema tributario, sino existen otros como los costos que implican entender las disposiciones legales, los cambios de las leyes tributarias y los costos de administración del sistema, estas últimas se componen de los costos de recaudación y de fiscalización; los de recaudación son los gastos del gobierno para recibir los pagos de los impuestos, y los de fiscalización son los gastos del gobierno para vigilar a los contribuyentes para que paguen los impuestos por los montos y en los momentos señalados en la ley, e impedir la evasión de las obligaciones tributarias. Lo expuesto es lo que, Ramírez (s.a., p.2) resume como costos de administración y costos de cumplimiento tributario, vinculados al gobierno y los contribuyentes, respectivamente, a los que identifica como costos operativos del sistema.

Una forma de determinar el costo de la recaudación de una unidad monetaria del impuesto es calculando el costo medio definido como la razón entre los costos y los ingresos recaudados por el gobierno por un determinado impuesto, tal como se muestra en la siguiente expresión.

$$CMe_x = \frac{Costos_x}{Recaudación_x}$$

Por ejemplo, si para recaudar 100 unidades monetarias de un impuesto se requiere pagar 20 unidades monetarias por gastos de administración, el coste medio será 0.2, esto significa que el gobierno debe pagar 0.2 unidades monetarias para recaudar una unidad monetaria de dicho impuesto, no obstante, dicho costo no es el único en un sistema tributario, sino existen otros costos como la de comprensión de las reglas tributarias, las modificaciones de dichas reglas, entre otros, que en conjunto representan el costo total, respecto del que se puede obtener el costo medio, la siguiente gráfica representa la relación entre los costos y la recaudación.

Figura 4
Relación costo medio – recaudación

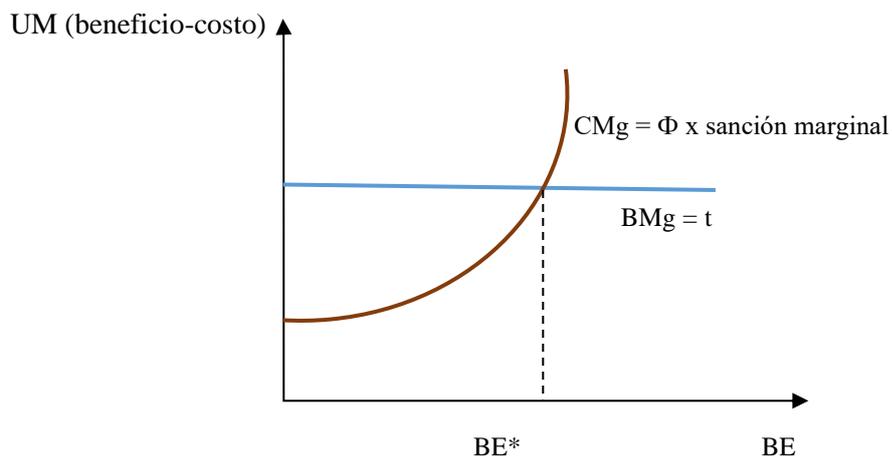


Según, Izam (2016, p.71-72) el coste medio total está relacionado a los costos de la administración de los impuestos, que incluye propiamente a los gastos de recaudación, fiscalización y administración propiamente dicha, los que pueden ser evaluados para cada ejercicio fiscal, de modo que al final tendremos un comparativo del comportamiento del rendimiento de la recaudación.

Para los propósitos de este trabajo, la justificación económica y financiera de la evasión fiscal se sustenta en el mayor ingreso obtenido por el agente económico, el

mismo, en el supuesto de que no es detectado por la autoridad fiscalizadora, aumentará su bienestar económico, una de las formas más simples de representar gráficamente al fenómeno de la evasión es la que nos propone Yáñez (2015, pp. 176-178), y que se presenta.

Figura 5
Representación de fenómeno de evasión



Esta gráfica permite analizar los beneficios y costos de la evasión tributaria, en el eje vertical se halla representada los beneficios y costos, en términos de unidades monetarias (UM) de la evasión para el agente económico, mientras que, en el eje horizontal se halla representada las unidades monetarias de la base no declarada, ocultada o evadida (BE) por el agente económico. El beneficio económico de la evasión de cada unidad monetaria para el agente es t, siendo este la tasa marginal del impuesto, por ejemplo, si la tasa marginal es de 30%, por ende, el beneficio marginal por cada unidad monetaria no declarado será de 0.3, lo que incrementará su beneficio, y de haber actuado con honestidad, dicha fracción se traslada al Estado, en ese sentido, la evasión, como el autor señalado, incrementa el poder de compra; no obstante, existe la probabilidad Φ de ser fiscalizado, con la consiguiente detección de la evasión y la imposición de las sanciones de ley, por tanto, la multiplicación de la probabilidad de fiscalización por la sanción marginal, es el costo marginal del evasor al ocultar a la autoridad cada unidad monetaria. En conclusión, será un incentivo cuando:

$$BMg - CMg \geq 0$$

Esta relación es fundamental para comprender la regularización tributaria, pues cuando es real la probabilidad de detección de la evasión, por ende, incrementa el costo marginal de la evasión, es aquí donde el agente económico decide regularizar su situación tributaria, en el inminente escenario de que los costos de evasión serán muy elevados, debido a que tendrá que asumir además del pago evadido, las multas u otras sanciones pecuniarias, por lo que, evadir al Fisco no será beneficioso al agente económico. Relación que además permite identificar la maximización de la recaudación, en tanto, los ingresos son mayores y los costos son menores, condición que se pretende lograr con la regularización.

Técnicamente, a nivel microeconómico, la multiplicación de la tasa por la base de cada contribuyente, son los recursos que deben ser recaudados. A nivel macroeconómico, la suma de las bases de los contribuyentes multiplicada por la tasa del impuesto daría un monto global de impuesto pagado por los contribuyentes; sin embargo, estas se reducen, entre otros, por los gastos de recaudación establecidos en la norma, como los gastos tributarios creados para el impuesto, estas deben ser descontados de la recaudación (Yáñez, 2018, p.184-185). No obstante, resulta interesante ponderar los factores que influyen en las decisiones de los contribuyentes para el cumplimiento de pago de los impuestos o la evasión, en ese sentido, según la teoría tradicional la tasa de cumplimiento se halla correlacionada con la probabilidad de ser detectada e impuesta la sanción penal y en sentido negativo con los ingresos brutos de los agentes económicos (Rodríguez, 2017, pp.131-135).

Los recursos que los privados transfieren al Estado se llama recaudación fiscal, cuya administración está a cargo de una autoridad administrativa, sea nacional, regional o local, esta autoridad no sólo tiene la obligación de recaudar, sino también de fiscalizar, y en caso de detectar incumplimientos, de sancionar, evidentemente esta labor de recaudación, fiscalización y sanción tiene igualmente sus costos. En términos financieros la recaudación de los tributos son los ingresos fiscales, y los pagos que se hacen a los recaudadores por esa labor, son los costos de recaudación. Aquí es donde se debe razonar con la lógica económica y financiera, así como una empresa o corporación busca la máxima rentabilidad en su actividad económica, una entidad como el Estado, igualmente busca la mayor recaudación posible, y para eso se han creado las

administraciones tributarias, quienes tienen la obligación de recaudar los tributos en la mayor cantidad posible, reduciendo los costos, del modo que el margen a favor del Fisco sea mayor. La lógica económica también establece que la mayor cantidad de recursos que son posibles de transferir al Estado está en función de la producción de bienes y servicios, al que se conoce como Producto Bruto Interno (PBI), o la torta o pastel económico, cuanto más grande es el pastel, mayor proporción le corresponde al Estado, evidentemente en un proceso recesivo de la economía, la recaudación también cae, por eso que es muy importante la política fiscal que se implementa en el Estado a fin de que se estimule o incentive el crecimiento de la economía del país.

Lo ideal sería que todos paguen los tributos, sin necesidad de que alguien los exija, esta situación depende de la cultura de la honestidad e integridad de los contribuyentes u obligados tributarios, pues exigir los pagos de tributos incrementan los costos de recaudación, esta exigibilidad nace cuando los contribuyentes no pagan hasta el momento de plazo máximo fijado en la ley, una vez nacido la obligación. La recaudación, en los sistemas tributarios modernos, se sustenta en la manifestación voluntaria de los propios contribuyentes hacia el administrador de los tributos, mediante declaraciones juradas, en las que liquidan el tributo que deben pagar en cumplimiento de la ley. Este mecanismo tiene la contrapartida de riesgo de detección de incumplimiento del pago de la obligación tributaria, riesgo cuyo costo debe ser lo suficientemente necesario para eliminar cualquier incentivo de evasión de tributos, ciertamente esos riesgos son las sanciones pecuniarias y pérdida de libertad en casos de delitos tributarios, la efectividad de los riesgos de incumplimiento depende de cuán probable es su detección por la autoridad administrativa. La lógica de este sistema de recaudación es, por un lado, la imposibilidad de verificar inmediatamente la realidad de la información consignada en las declaraciones juradas de la totalidad de los contribuyentes del país, con lo que el riesgo de detección sería el 100%, esta labor demanda mayor personal capacitado, por ende, mayor gasto; ante esta imposibilidad opera la responsabilidad del deudor sobre la verdad de la información en las declaraciones se ha trasladado al contribuyente o responsable por eso son declaraciones juradas, de modo que quede latente entre los contribuyentes la posibilidad de ser fiscalizado y detectado los incumplimientos, con los resultados negativos para los

infractores. Es en este escenario que nace la figura de la regularización tributaria, específicamente para los delitos tributarios.

En términos económicos y financieros la regularización tributaria favorece una mayor recaudación fiscal y reduce los costos de detección del incumplimiento del pago de la deuda fiscal, por ende, un mayor margen para el Fisco, esta es la lógica y razón de ser de esta figura, cuya operatividad es sólo posible en tanto, el propio contribuyente o responsable tributario, conocedor de las irregularidades insertadas en sus declaraciones juradas, revela voluntaria y espontáneamente dichas irregularidades, reconociendo su cuantía y pagando la misma al recaudador tributario, con lo que evita que la autoridad administrativa destine recursos para los actos de detección de la infracción o delito tributario, con esta conducta de regularización, primero se genera un incremento en los ingresos para el Fisco y a la vez evita los costos de recaudación, con lo que crece el margen a favor del Fisco, además el contribuyente regularizador se evita de una sanción penal, en el que igualmente el Estado se vería obligado a erogar mayores gastos para que el autor del delito cumpla su pena, por estas razones la regularización es un incentivo para aquellos contribuyentes conscientes de sus actos dañosos, aún no descubiertos por la autoridad estatal, procedan a revelar y reparar el daño, ciertamente en tanto esté latente el riesgo de detección, una vez superada este periodo, el contribuyente habría logrado el beneficio económico indebido, y se destinado para algún fin entre la infinidad de opciones posibles; no obstante, actualmente existe la posibilidad de combatir estos actos dañosos mediante el procesamiento por actos de lavado de activos.

De acuerdo a los fundamentos económicos y financieros descritos las decisiones de los Jueces contravienen a la esencia y utilidad de la regularización tributaria, pues si bien incrementa la recaudación fiscal, pero no reduce el costo de detección, por el contrario, incrementa, los costos, porque la autoridad administrativa va a tener que destinar recursos para costear los actos de fiscalización y determinar el monto del tributo impago, y eso es lo que se establece en el Acuerdo Plenario, incluso exige que el requerimiento de la autoridad administrativa tenga una referencia del delito tributario, lo que no es labor de la autoridad administrativa tributaria, pues cuando esta autoridad inicia la fiscalización lo hace pensando si la obligación ha sido correctamente

determinada conforme a la realidad, y no pensando que va a encontrar hechos delictivos, dado que no es su labor, este rol es el Ministerio Público, en ese sentido, la Corte Suprema extralimita la exigencia para la administración sobre algo para el que no está habilitado; además, conforme a lo analizado sobre los riesgos de detección, la consideración del bloqueo de la regularización hasta el momento de la determinación de la deuda tributaria o la multa por la autoridad administrativa, en la práctica elimina todo incentivo para que el deudor autodenuncie y pague la deuda fiscal, dado que la probabilidad de riesgo de detección se anula con la intervención de la autoridad administrativa, pues todos los defraudadores esperaran que la administración les determine el monto defraudado, situación que claramente contraviene la esencia del acto regularizador.

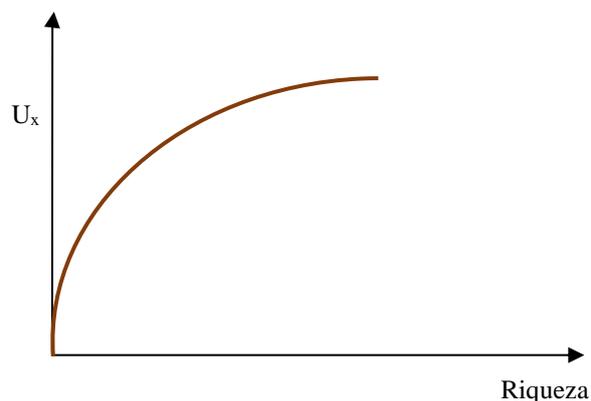
Por tanto, la recaudación fiscal y el gasto público como bienes jurídicos protegidos, en términos económicos y financieros, tienen como objetivo, la maximización de la recaudación fiscal, esto significa que en el momento de la recaudación hay que asegurar que los recursos efectivamente se recauden, con el uso reducidos de los recursos; en ese sentido, el incentivo de las declaraciones juradas extemporáneas, esto es, en momentos posteriores del periodo voluntario y el inicio de las actuaciones administrativas orientadas a la verificación y la exacción de la deuda tributaria, lo que además incide en el derecho penal, en tanto el contribuyente o responsable conocedor de sus conductas delictivas pueda arrepentirse mediante la presentación voluntaria de declaraciones posteriores, esto es así porque en el modelo de recaudación bajo la autoliquidación de nuestro sistema tributario, situación que ocurre también en otros países, es el propio deudor el obligado a cuantificar la deuda fiscal y luego comunica mediante una declaración jurada a la autoridad administrativa tributaria, incluso es ejecutable la deuda autoliquidada (López & Campione, 2012, p.110).

Con relación a la estrategia de detección de delitos tributarios, en función de los riesgos de incumplimiento, estas deben ser empleadas como un instrumento para reducir las brechas de incumplimiento, lo cual sólo es posible, en tanto la fiscalización administrativa es efectiva; no obstante, la ausencia de planes de comunicaciones para la difusión de casos de delitos tributarios con condenas firmes contribuyen a que no se difunda sobre los potenciales riesgos de sanción penal (Huarcaya, 2016, p.95-93).

2.7. LA RELACIÓN DE RENDIMIENTO Y RIESGO DE INCUMPLIMIENTO DE PAGO.

La regularización fiscal es un incentivo para el obligado tributario incurrido en la comisión de delito fiscal frente al riesgo de detección, pues un evasor ponderará este riesgo y las pérdidas que implica una vez que le detecten su conducta ilícita, y como se señaló anteriormente, este tipo de conducta depende del agente en específico, esto es la tolerancia o aversión al riesgo, ésta es la nota característica de la conducta de los individuos en un contexto de incertidumbre, la misma es generada mediante los actos de fiscalización, la aceptación o rechazo al riesgo puede ser medido, pues como es de advertirse es una medida que varía según los individuos, matemáticamente un individuo adverso al riesgo se puede representar con una función de utilidad elemental cóncava, será mayor, en tanto sea más cóncava (Gallardo, 2018, pp.61-68). Gráficamente, es el siguiente:

Figura 6
Aversión al riesgo



La evasión y elusión son dos problemas que inciden negativamente en la recaudación fiscal, pues no todos los contribuyentes pagan sus impuestos al Estado, por diversas razones, o por desconocimiento o por actos intencionados. Lo ideal sería que todos los obligados tributarios pagaran sus tributos en la medida de su riqueza real y en la proporción prevista en la ley. Evidentemente, lo ideal es que la recaudación tenga una correspondencia biunívoca con la riqueza generada dentro del periodo de ejercicio fiscal, incluido las posibles exoneraciones que se hallan previstas en la ley. El problema ocurre cuando no existe la correspondencia señalada, esto es, no toda la riqueza generada ha sido declarada y afectada con el tributo previsto en la ley. Para mayor precisión, en la doctrina del derecho tributario, los tributos han sido clasificados en

impuestos, contribuciones y tasas. Los impuestos son de mayor significancia para el Estado, debido a que forman la mayor proporción del Presupuesto Público, y entre ellos, los impuestos a la renta e IGV.

Para, Rodríguez (2017, p.131) los deudores evaden el pago de los impuestos por variadas razones, muchas veces por su actitud hacia el riesgo, el sistema tributario del país y la honestidad de los agentes económicos, además de las oportunidades y potenciales recompensas que le ofrecen los actos de evasión y elusión. En este trabajo, los actos de evasión intencionado y agravado, identificado como delitos tributarios, mediante los que los agentes económicos proceden de forma libre, voluntaria, y con la clara intención de dejar pagar los tributos, empleando mecanismos engañosos hacia el Estado, con el propósito de apropiarse de los tributos que debieron ser entregados a la autoridad administrativa encargada de la recaudación, los que serán materia de regularización tributaria; engaño que inicialmente lo transmite a través de las declaraciones sobre las liquidaciones de los impuestos y luego de una probable reflexión decide subsanar sus conductas delictivas, pues es él, el único consciente de la conducta dañosa, y ante el riesgo real de ser detectado y estar expuesto a mayores pérdidas, procede a regularizar, revelando los hechos delictivos y pagando toda la deuda tributaria.

2.8. METODOLOGÍA

Esta investigación es descriptiva, explicativa, correlacional, longitudinal y no experimental. Es descriptiva y explicativa porque analiza los fundamentos legales y de finanzas públicas de regularización fiscal que permitan interpretar y aplicar adecuadamente el artículo 189° del cuerpo normativo sustantivo a fin de que se genere certidumbre en la aplicación de la norma. Es correlacional y longitudinal porque se evalúa el comportamiento del nivel de los ingresos fiscales, los costos de recaudación, los costos de fiscalización, los niveles de regularización tributaria y los riesgos de detección y sanción de la evasión, durante los años 2010 al 2021, años en los que, los Jueces han invocado reiterativamente el Acuerdo Plenario N°2-2009/CJ-116, en los fundamentos de las Sentencias de Casación y Recursos de Nulidad. Finalmente, es no experimental porque en el análisis del problema no se controlan las variables de estudio,

sino se evalúa la correspondencia o discordancia entre las normas o disposiciones sobre la regularización tributaria, la jurisprudencia y su incidencia en la recaudación, entre los años 2010 al 2021, años en los que viene aplicando el mencionado Acuerdo, no se considera en el análisis el año 2022, debido a que los informes de la administración fueron emitidos hasta agosto de 2022.

El análisis cualitativo consiste en la evaluación de los fundamentos o exposición de motivos del artículo 189° del Código Tributario, modificados por Ley N°27038 y el Decreto Legislativo N°1113, sobre la regularización tributaria; de los fundamentos jurídicos de los Jueces del Poder Judicial en el Acuerdo Plenario N°02-2009/CJ-116; en las Casaciones N°128-2010 Arequipa, N°9-2020 Arequipa, N°595-2020 Lambayeque, N°1159-2021 Arequipa, donde se invocan reiterativamente como criterio idóneo de regularización a las notificaciones de requerimientos vinculados con tributos y periodos defraudados.

El análisis cuantitativo de la incidencia de la regularización fiscal en la recaudación de IGV e IRE, con las herramientas de la estadística descriptiva considerando el nivel de producción anual (PBI), la recaudación potencial, la recaudación efectiva, los costos total y medio de la recaudación, los gastos de fiscalización, los riesgos de incumplimiento. Los datos cuantitativos son los que corresponden a los informes N°000041-2022-SUNAT/1V3000, 30 junio de 2022, sobre el incumplimiento global en el impuesto a la renta de tercera categoría del régimen general y MYPE durante el ejercicio 2021; N°000040-2022-SUNAT/1V3000, 30 junio de 2022, sobre el incumplimiento en el impuesto general a las ventas 2021; N°000015-2022-SUNAT/8H0000, 10 de octubre de 2022, sobre los costos y gastos sobre niveles recaudados incurridos por la SUNAT periodo 2008 al 2022; N°000055-2022-SUNAT/1V0000, 27 de setiembre de 2022, información sobre los niveles de ingresos recaudados durante los años 2004 a 2022; N°000041-2022-SUNAT/7B0000, 20 de octubre de 2022, sobre efectos de las fiscalizaciones administrativas en la recaudación, índice de riesgo de detección e incidencia de las regularizaciones tributarias según lo previsto en el artículo 189° del cuerpo normativo sustantivo en los años 2013 al 2022. Dichos informes fueron emitidos al Ministerio Público en casos donde se invocó la

aplicación de la Jurisprudencia de la Corte Suprema, salvo los casos de informes de incumplimiento que son de acceso público.

Finalmente, se pondera la efectividad de la regularización fiscal en la recaudación, según el comportamiento de las variables cuantitativas: recaudación y costos o gastos: de recaudación, fiscalización y administración; recaudación y los riesgos de incumplimiento, para fortalecer a la figura mediante la interpretación y aplicación uniforme del texto del mencionado artículo o proponer su modificación.

CAPITULO III. ANÁLISIS DE DATOS Y DISCUSIÓN

3.1 ANÁLISIS CUALITATIVO

En las siguientes tablas se presentan los conceptos relevantes que definen sobre el acto idóneo de bloqueo de regularización fiscal, a nivel administrativo, según la Ley N°27038 y el Decreto Legislativo N°1113, tal como se detalla en la tabla que sigue.

Tabla 1

Contenido normativo del artículo 189° de Código Tributario

Decreto Legislativo N°816	Ley N°27038	Decreto Legislativo N°1113
No contiene a la figura de regularización tributaria.	El artículo 61° de la Ley N°27038, incorpora en el artículo 189° del cuerpo normativo sustantivo a la regularización fiscal como un mecanismo de improcedencia del ejercicio de la acción penal o interposición de denuncia, cuando el deudor fiscal pague la deuda defraudada o devuelva el reintegro o saldo a favor ilegal u otros beneficio ilícitamente logrado, en un contexto de comisión de delito tributario y conexos, hasta antes de que se inicie la investigación de Ministerio Público o en su defecto, a nivel administrativo, la autoridad recaudadora notifique cualquier requerimiento por el tributo y periodo afectado por el delito tributario y conexos. Adicionalmente dicha ley otorgó exenciones a los deudores que ya venían siendo investigados a nivel administrativo o Ministerio Público, para que regularicen la deuda defraudada hasta el 31 de marzo de 1999, incluso se extendió hasta casos sin acusación fiscal, siempre y cuando cumplan los requisitos sustanciales.	El artículo 3° del Decreto Legislativo N°1113, modificó el texto del artículo 189°, restringiendo la regularización fiscal, a nivel administrativo, hasta antes de inicio de cualquier procedimiento de fiscalización sobre el tributo y periodo afectado por el delito tributario, bajo los mismos requisitos de la Ley N°27038.

Fuente: Elaboración propia

Como es de advertirse de la tabla anterior, el punto crítico para la determinación de bloqueo de la regularización fiscal, a nivel administrativo, en las normas glosadas, es el acto administrativo idóneo para el bloqueo de la regularización fiscal, en la Ley N°27038, es la notificación de cualquier requerimiento, mientras que, en el Decreto Legislativo N°1113, es el inicio de procedimiento de fiscalización, de ambas regulaciones, conforme a la norma sustantiva tributaria y la reglamentaria del

procedimiento de fiscalización, el más técnico y preciso es el previsto en el mencionado Decreto, debido a que, el procedimiento de fiscalización es concebida y regulada para certificar la realidad de las autoliquidaciones de los impuestos de los deudores fiscales, y que potencialmente pueden revelar la existencia de hechos defraudatorios, con la exigencia de que, el procedimiento iniciado implique a los tributos y periodos defraudados, sobre este punto, resulta necesario precisar que, el auditor inicia el procedimiento de fiscalización con el objetivo de verificar la realidad de la información declarada, pudiendo confirmarse tal condición, sobre el que la norma sustantiva y reglamentaria establece como garantías para los deudores, que es requisito la identificación del tributo y el periodo materia de evaluación, delimitación que deben mantenerse en el curso del procedimiento, salvo la necesidad de ampliaciones a periodos no prescritos, siempre observando las reglas del debido procedimiento, posición distinta será la actuación del deudor fiscal, al ser el autor de la declaraciones, quien es consiente sobre la veracidad o falsedad de la información declarada, cualquier modificación en la declaración posterior al inicio del procedimiento ya no será voluntaria, sino inducida, ante el potencial descubrimiento de las falsedades por los fiscalizadores, de ser el caso, situación que no se encuentra amparada por la conducta regularizadora, debido a que el principio maximizador de la regularización es, mayores ingresos, menores costes de recaudación con cero coste de fiscalización.

Con relación a la aplicación de las normas de la conducta regularizadora, en el curso de los años 2009 a 2022, se ha emitido el Acuerdo Plenario tanta veces señalada, el que conforme al artículo 22° de la Ley Orgánica de Poder Judicial es de observancia obligatoria por todos los Jueces del Perú; asimismo se han emitido las Casaciones N°9-2020 Arequipa, N°595-2020 Lambayeque, N°1156-2021 Arequipa y el Recurso de Nulidad N°1559-2021 Lima, además de la Resolución N°3, del Expediente N°105-2015, con fundamentos jurídicos que se detallan en la siguiente tabla.

Tabla 2

Resumen de Acuerdo Plenario y Resoluciones Judiciales sobre el bloqueo de regularización

Acuerdos / Casaciones	Fundamentos jurídicos	Fundamentos técnicos
Acuerdo Plenario N°02-2009/CJ-116	La regularización es posible hasta antes que el Ministerio Público incoe las diligencias preliminares o en su lugar la autoridad recaudadora notifique un requerimiento vinculado al tributo y periodo defraudado, requerimiento	Los tributos dejados de pagar se recauden

	que debe ser específico y expreso sobre tributo y periodo defraudado (fundamento 12°)	efectivamente (fundamento 9°)
Casación N°128-2010 Arequipa	La resolución de determinación es emitida por el uso de comprobantes de pago con operaciones no reales no constituye un requerimiento previsto en la ley (fundamento 7°).	No contiene ninguna referencia
Casación N°9-2020 Arequipa	Según la interpretación teleológica, la exigencia de la primera notificación del ente recaudador es un contrasentido a favor de la regularización, debido a que el deudor fiscal no tiene certeza de la existencia de la deuda fiscal ni de la defraudación; por lo que, la incertidumbre no puede restringir el acto regularizador. (fundamento 18°).	El pago de la deuda tributaria cumple con la finalidad recaudadora (fundamento 18°).
Casación N°595-2020 Lambayeque	La interpretación formal no genera incentivo para el pago voluntario de la deuda fiscal, y el inicio de la fiscalización es un acto coercitivo para la voluntariedad del deudor, consecuentemente, el inicio de la fiscalización no es una causa idónea para el bloqueo de la regularización fiscal, sino la determinación de los actos ilícitos (fundamentos 4.12, 4.13, y 4.15).	El incremento de la recaudación con el pago de las deudas ocultadas (fundamento 4.14).
Casación N°1159-2021 Arequipa	La regularización debe ocurrir antes de inicio de la investigación fiscal o el ente recaudador notifique cualquier requerimiento referido al tributo y periodo defraudado, este requerimiento no debe contener necesariamente referencias de conductas delictivas, pues a nivel administrativo no es posible explicitarse (fundamento 4°).	No contiene ninguna referencia.
Corte Superior de Justicia de Lima Expediente N°105-2015 Excepción de naturaleza de acción	El requerimiento de la autoridad fiscalizadora debe ser específico y expreso sobre el tributo y periodo defraudado (fundamentos 6.7 y 6.8).	No contiene ninguna referencia.
Recurso de Nulidad N°1156-2021 Lima	El inicio de procedimiento de fiscalización es el acto idóneo para el bloqueo de la regularización fiscal.	No contiene ninguna referencia.

Fuente: Elaboración propia

De la tabla anterior se advierte que los Jueces penales del Perú, entre los años 2009 a 2022, han establecido como criterio de bloqueo de la regularización fiscal, a nivel administrativo, la notificación de cualquier requerimiento vinculado al tributo y periodo defraudado, este criterio se ha mantenido durante los mencionados años, con la diversidad de justificaciones que se señalan en la tabla, desde situaciones de incertidumbre de deuda en que se encontrarían los deudores tributarios, respecto de sus autoliquidaciones, hasta la consideración de acto coercitivo para el deudor sobre la notificación de procedimiento de fiscalización, evidentemente, esta línea interpretativa ha relativizado el momento del bloqueo de la conducta regularizadora, incluso a hechos posteriores al inicio de procedimiento de fiscalización; no obstante, que en dichos años

se encontraba vigente el Decreto Legislativo N°1113, en el que se precisó que el acto idóneo del bloqueo de la conducta regularizadora es el inicio del procedimiento de fiscalización. Esta oposición en la aplicación de la norma precisa fortalece la hipótesis de que los Jueces penales no estarían distinguiendo entre los requerimientos y el inicio de procedimientos de fiscalización, ambas con contenidos y fines distintos según la norma sustantiva y reglamentaria del procedimiento de fiscalización de SUNAT, puesto que, no existen consideraciones de especialidad que justifiquen sobre la vigencia del criterio del Acuerdo, frente a la regla del Decreto, siendo esta última fuente de derecho tributario, según la Norma III y IV del Código sustantivo, más no así el Acuerdo, el conjunto de las resoluciones de la tabla evidencian, el distanciamiento de los fundamentos del derecho tributario, derecho penal y de finanzas públicas.

3.2 ANÁLISIS CUANTITATIVO

En términos cuantitativos la recaudación de los impuestos a la renta empresarial y el impuesto general a las ventas, entre los años 2010 al 2022, se hallan representadas en la Tabla 3, dichos impuestos son los principales ingresos del Estado.

Tabla 3

Recaudación de los Impuestos a la Renta y el Impuesto General a las Ventas de 2010 al 2022 (millones de soles)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022/1
Ingresos tributarios del Gobierno Central	64.509	75.596	84.153	89.403	95.395	90.262	89.375	90.706	104.590	110.762	93.125	139.947	108.906
Impuesto a la renta	25.802	33.628	37.278	36.512	40.157	34.745	37.214	41.598	41.598	44.015	38.167	54.877	51.543
Primera Categoría	160	196	253	310	374	443	504	580	580	624	503	616	445
Segunda Categoría	869	1.291	1.136	1.275	1.214	1.287	1.536	1.772	1.772	2.412	1.767	3.835	2.739
Tercera Categoría	14.652	19.321	20.744	19.633	18.536	16.817	16.496	17.268	17.268	17.679	13.804	22.786	20.113
Cuarta Categoría	521	567	637	744	834	783	871	960	960	1.023	1.002	1.328	917
Quinta Categoría	4.735	5.877	7.054	7.820	8.473	8.044	8.248	9.162	9.162	9.76	9.178	10.237	8.194
No domiciliados	1.511	1.735	2.244	2.848	6.027	3.0248	5.205	3.560	3.580	4.135	5.658	4.425	3.143
Regularización	3.089	4.265	4.779	3.450	4.232	3.646	3.805	6.368	6.368	6.363	4.596	9.040	14.146
Régimen Especial del Impuesto a la Renta	118	153	202	246	275	310	335	323	344	354	271	406	300
Régimen MYPE tributario	-	-	-	-	-	-	-	904	1.334	1.409	1.168	1.941	1.356
Otras Rentas 2/	148	224	229	187	193	167	215	233	251	257	220	264	191
A la Producción y consumo	40.309	45.258	49.075	53.417	55.613	57.307	58.767	61.132	67.719	71.935	62.372	87.319	63.886
Impuesto General a las Ventas	35.536	40.424	44.042	47.819	50.352	51.868	52.692	54.643	60.666	63.504	55.379	78.098	58.094
Interno 3/	19.629	22.029	24.543	27.164	28.732	30.410	31.040	32.114	35.125	37.892	32.708	42.608	31.265
Importaciones	15.908	18.395	19.499	20.655	21.620	21.259	21.652	22.529	25.541	25.613	22.871	35.490	26.828
Impuesto selectivo al Consumo	4.668	4.718	4.918	5.480	5.135	5.495	5.902	6.315	6.860	8.216	6.920	9.168	5.880
Combustible	2.410	2.231	2.149	2.502	2.041	2.211	2.423	2.604	2.565	3.212	2.970	3.648	1.699
Otros bienes	2.258	2.487	2.769	2.978	3.094	3.284	3.479	3.711	4.295	5.005	3.951	5.490	3.981
Otros a la producción y consumo 4/	105	116	115	118	127	144	173	174	193	215	72	83	112
A la importación	1.803	1.380	1.529	1.706	1.790	1.775	1.606	1.448	1.455	1.424	1.159	1.464	1.182
Otros ingresos S/	4.538	5.032	6.851	9.025	8.537	8.112	8.145	8.579	10.491	11.438	8.610	16.110	8.986

Como es de advertirse en la Tabla 3 se evidencia que el principal ingreso del Estado proviene del impuesto general a las ventas, esta situación ocurre porque la administración de este impuesto es más sencilla que el impuesto a la renta, y los riesgos de detección son mayores, por el mecanismo de liquidación de débitos y créditos fiscales y su neutralidad en la cadena productiva y comercialización, además la carga definitiva del impuesto lo asumen los consumidores finales, con lo que, los obligados tributarios sólo asumen el costo de traslación del impuesto del consumidor final a la autoridad administrativa, no obstante, los actos de evasión del IGV pagados por los consumidores finales se constituyen en actos de apropiación del impuesto, esta situación hace que los delitos tributarios vinculados a este impuesto tengan un mayor reproche.

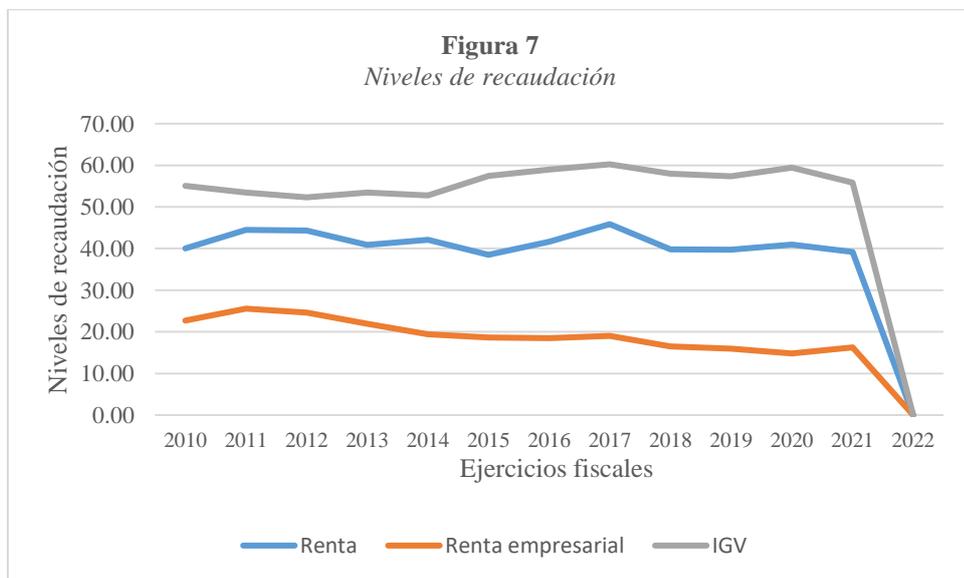
En la Tabla 4, se presenta un comparativo de la recaudación del impuesto a la renta, renta empresarial e impuesto general a las ventas, en términos porcentuales.

Tabla 4

Niveles de recaudación de los Impuestos a la Renta e Impuesto General a las Ventas de 2010 al 2022 (%)

Ingresos Tributarios del Gobierno Central	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Impuesto a la Renta	40.00	44.48	44.30	40.84	42.10	38.49	41.64	45.86	39.77	39.74	40.98	39.21	0.05
Tercera Categoría	22.71	25.56	24.65	21.96	19.43	18.63	18.46	19.04	16.51	15.96	14.82	16.28	0.02
Impuesto General a las Ventas	55.09	53.47	52.34	53.49	52.78	57.46	58.96	60.24	58.00	57.33	59.47	55.81	0.05

Fuente: Elaboración propia



Respecto de incumplimiento, en la Tabla 3, se presenta la evasión de impuesto a la renta empresarial.

Tabla 5

El incumplimiento en la recaudación del impuesto a la renta empresarial de 2010 a 2021 (millones de soles)

CONCEPTO	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
BIT del Impuesto a la Renta 3 ^o categoría	161,221.8	192,329.9	192,768.3	203,598.2	187,104.4	189,709.7	196,632.9	209,992.0	225,695.0	230,929.2	217,693.5	256,064.9
(*) Tasa del Impuesto	30%	30%	30%	30%	30%	28%	28%	29.5%	29.5%	29.5%	29.5%	29.5%
(=) Impuesto antes de crédito	48,366.6	57,699.0	57,830.5	61,079.5	56,131.3	53,118.7	55,057.2	61,947.6	66,580.0	68,121.1	64,219.6	75,539.2
(-) Créditos contra el impuesto	149.8	136.3	134.0	176.9	206.1	209.6	78.8	75.7	103.4	123.2	82.9	88.5
(=) Impuesto determinados potencial neto	48,216.8	57,562.6	57,696.5	60,902.6	55,925.2	52,828.1	54,983.4	61,871.9	66,476.7	68,000.9	64,136.7	75,450.6
BI efectivo del Impuesto a la Renta 3 ^o categoría	78,036.1	98,051.6	85,834.4	96,300.5	91,180.9	89,746.3	90,501.3	96,380.9	103,271.6	109,829.0	91,786.8	162,768.2
(*) Tasa del Impuesto	30%	30%	30%	30%	30%	28%	28%	29.5%	29.5%	29.5%	29.5%	29.5%
(=) Impuesto antes de crédito	23,410.8	29,415.5	25,750.3	28,890.2	27,354.3	25,129.0	25,340.4	28,432.4	30,465.1	32,399.6	27,077.1	48,016.6
(-) Créditos contra el impuesto	149.8	136.3	134.0	176.9	206.1	209.6	73.8	75.7	103.4	123.2	82.9	88.5
(=) Impuesto a la Renta pagada	24,384.7	30,550.1	27,329.1	30,652.9	30,504.6	27,124.6	27,661.8	30,646.2	32,819.3	34,401.3	29,030.1	50,491.3
Recaudación No domiciliados	1,123.6	1,271.0	1,622.7	1,939.6	3,356.5	2,286.2	2,395.2	2,289.6	2,457.5	2,125.0	2,035.9	2,563.2
Incumplimiento estimado	23,832.1	27,012.5	30,457.4	30,249.7	25,420.6	25,703.6	27,321.7	31,225.7	33,657.4	33,599.6	35,106.6	24,959.3
Tasa de incumplimiento (%)	49.4%	46.9%	52.8%	49.7%	45.5%	48.7%	49.7%	50.5%	50.6%	49.4%	54.7%	33.1%
Monto de Evasión (%PBI)	5.7%	5.7%	6.0%	5.6%	4.5%	4.3%	4.2%	4.5%	4.6%	4.4%	5.0%	2.9%
Elaboración: Gerencia de Estudios Económicos - ONPPE												
PBI (INEI) millones de soles	416,784.0	473,049.0	508,131.0	543,556.0	570,041.0	604,416.0	647,668.0	687,989.0	731,588.0	76,184.0	704,939.0	866,342.0

Fuente: Informe N°000041-2022-SUNAT/1V3000

En la tabla anterior se presenta algunas ratios importantes sobre los niveles de incumplimiento en el pago del impuesto a la renta empresarial, con los detalles de la Tabla 6.

Tabla 6

Ratios de incumplimiento en la recaudación del impuesto a la renta empresarial de 2010 a 2021 (millones de soles)

CONCEPTO	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
PBI (INEI) millones de soles	416,784.0	473,049.0	508,131.0	543,556.0	570,041.0	604,416.0	647,668.0	687,989.0	731,588.0	76,184.0	704,939.0	866,342.0
BIT del Impuesto a la Renta 3 ^o categoría	161,221.8	192,329.9	192,768.3	203,598.2	187,104.4	189,709.7	196,632.9	209,992.0	225,695.0	230,929.2	217,693.5	256,064.9
Impuestos determinados potencial neto	48,216.8	57,562.6	57,696.5	60,902.6	55,925.2	52,828.1	54,983.4	61,871.9	66,476.7	68,000.9	64,136.7	75,450.6
Impuesto a la Renta pagada	24,384.7	30,550.1	27,329.1	30,652.9	30,504.6	27,124.6	27,661.8	30,646.2	32,819.3	34,401.3	29,030.1	50,491.3
Incumplimiento estimado	23,832.1	27,012.5	30,457.4	30,249.7	25,420.6	25,703.6	27,321.7	31,225.7	33,657.4	33,599.6	35,106.6	24,959.3
Tasa de incumplimiento (%)	49.4%	46.9%	52.8%	49.7%	45.5%	48.7%	49.7%	50.5%	50.6%	49.4%	54.7%	33.1%
Monto de Evasión (%PBI)	5.7%	5.7%	6.0%	5.6%	4.5%	4.3%	4.2%	4.5%	4.6%	4.4%	5.0%	2.9%

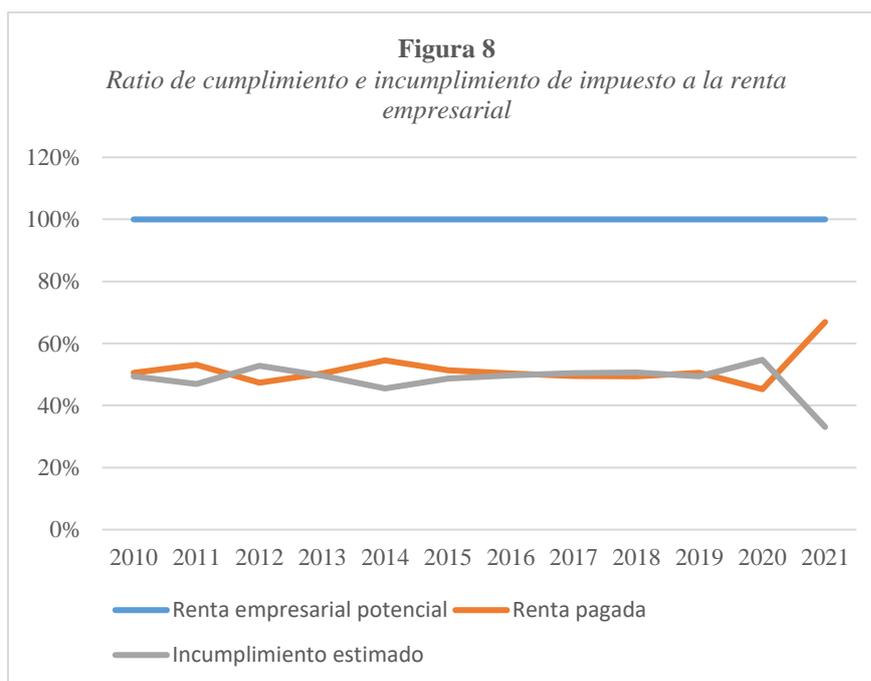
Fuente: Elaboración propia

La tabla anterior presenta la razón entre el nivel de cumplimiento e incumplimiento en el pago del impuesto a la renta empresarial donde se aprecia una distribución casi equidistante, en la Tabla 7 y la Figura 8 se evidencia dicha situación.

Tabla 7*Ratios de incumplimiento en la recaudación del impuesto a la renta empresarial de 2010 a 2021*

CONCEPTO	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Impuesto determinados potencial neto	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
Impuesto a la Renta pagada	51%	53%	47%	50%	55%	51%	50%	50%	49%	51%	45%	67%
Incumplimiento estimado	49%	47%	53%	50%	45%	49%	50%	50%	51%	49%	55%	33%

Fuente: Elaboración propia



Con relación al IGV las ratios de cumplimiento e incumplimiento se presenta en la Tabla 8 y la Figura 9.

Tabla 8*Ratios de incumplimiento en la recaudación del IGV de 2010 a 2021 (millones de soles)*

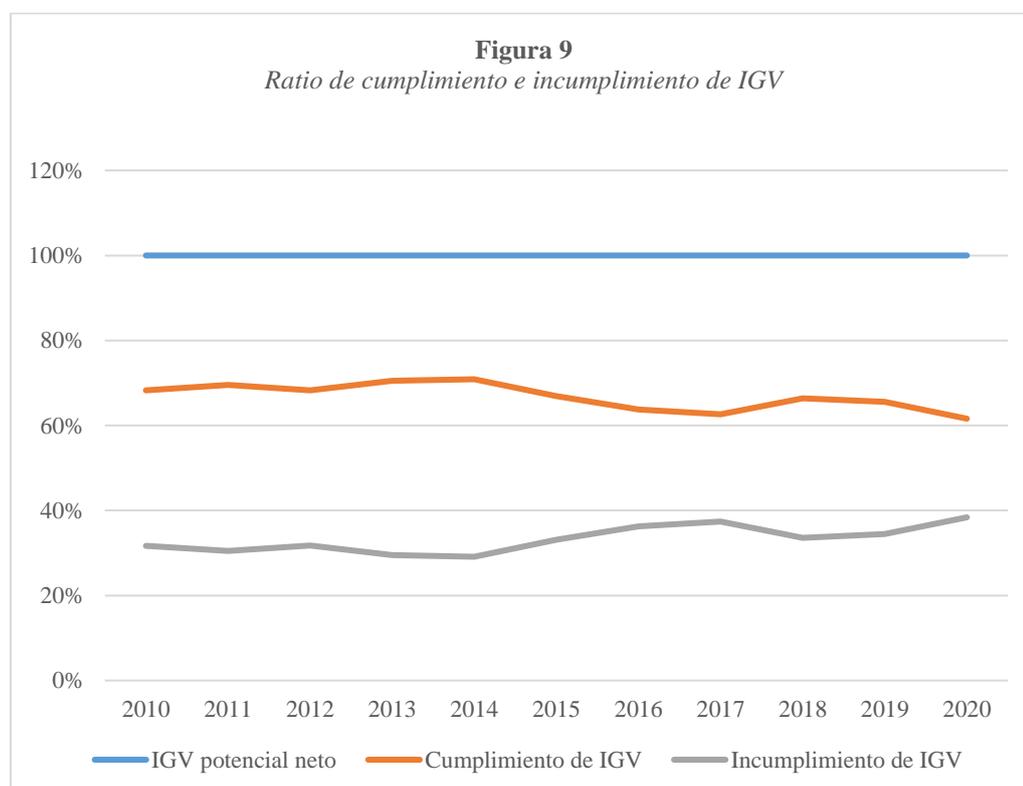
CONCEPTO	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
A. Producto Bruto Interno Total	416,784	473,049	508,131	543,556	570,041	604,416	647,668	687,989	731,588	761,984	704,939	866,342
B. Menos: ajustes temporales a la base	74,699	92,159	98,112	108,118	108,232	114,103	108,572	109,477	119,611	122,088	99,984	153,571
C. Mas ajustes de frontera a la base	-12,945	-20,562	-8,060	575	14,938	15,329	9,577	-8,087	-5,071	-3,658	-14,828	-32,992
D. Menos: conceptos no gravados por el Impuesto	50,234	53,988	59,840	69,956	73,380	79,949	86,562	91,548	97,862	102,447	104,578	104,653
E. Menos: reducciones de base bebidas A Otros Impuestos	16,641	16,126	18,024	19,571	23,979	25,968	29,545	28,127	30,002	30,723	21,204	16,781
F. Menos: IGV pagado	27,235	29,405	32,086	35,882	38,833	38,509	39,998	40,709	46,012	47,825	40,986	58,955
G. Base potencial teórica del IGV	235,030	260,809	292,009	314,604	340,556	361,216	392,568	409,042	433,030	455,243	423,359	499,389
H. Tasa Nominal Del IGV	19.00%	18100%	1800%	1800%	1800%	1800%	1800%	1800%	1800%	1800%	1800%	1800%
I. Impuesto determinado potencial	44,656	47,285	52,562	56,629	61,300	65,019	70,662	73,628	77,945	81,944	76,205	89,890
J. Menos: efecto de los gastos tributarios	4,768	4,988	5,563	5,740	6,515	7,461	7,899	8,601	8,661	8,993	9,676	8,009
K. Impuesto determinado potencial neto	39,887	42,297	46,999	50,889	54,785	57,558	62,764	65,026	69,285	72,951	66,529	81,881

F. Menos: IGV Pagado	27,235	29,405	32,086	35,882	38,833	38,509	39,998	40,709	46,012	47,825	40,986	58,955
L. Incumplimiento Estimado	12,653	12,892	14,913	15,008	15,952	19,049	22,765	24,317	23,273	25,127	25,543	22,926
Tasa de incumplimiento (L / I) 1/	28.3%	27.3%	28.4%	26.5%	26.0%	29.3%	32.2%	33.0%	29.9%	30.7%	33.5%	25.5%
Tasa de incumplimiento (L / K) 2/	31.7%	30.5%	31.7%	29.5%	29.5%	33.1%	36.3%	37.4%	33.6%	34.4%	38.4%	28.0%

Fuente: Elaboración propia

1/ Estimación sobre el resultado entre el Incumplimiento Estimado y el Impuesto Determinado Potencial

2/ Estimación sobre el resultado de la ratio entre el Incumplimiento Estimado y el Impuesto Determinado Potencial Neto (neto del efecto de los gastos tributarios).



Los niveles de cumplimiento e incumplimiento de renta empresarial e IGV durante los años 2010 a 2021, detallados en las tablas anteriores muestran las recaudaciones efectivamente logradas, no obstante, el incumplimiento de la renta empresarial, en promedio es del 50% y 33% en caso de IGV, cifras sobre los que el estado ejecuta las acciones de control o fiscalización. En la Tabla 9 y Figura 10, muestran la ratio de ingresos tributarios y los gastos o costos totales de la recaudación.

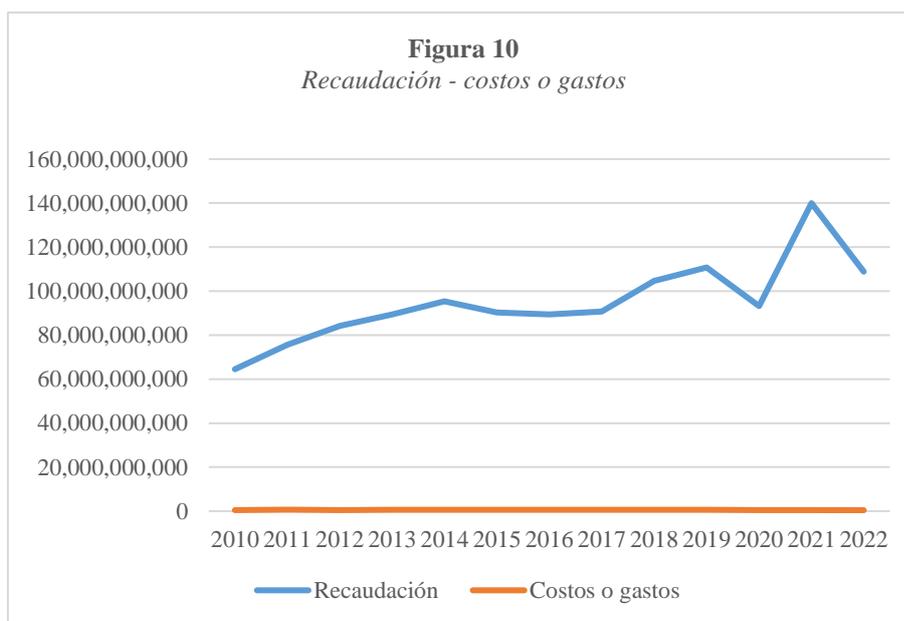
Tabla 9

Ratios de recaudación vs costos o gastos de recaudación 2010 a 2021

Año	Ingresos	Gastos	Neto
2010	64,509,000,000	521,972,183	63,987,027,817
2011	75,596,000,000	678,711,059	74,917,288,941
2012	84,153,000,000	478,752,052	83,674,247,948
2013	89,403,000,000	585,524,063	88,817,475,937
2014	95,395,000,000	628,226,193	94,766,773,807

2015	90,262,000,000	622,668,006	89,639,331,994
2016	89,375,000,000	609,548,023	88,765,451,977
2017	90,706,000,000	611,529,996	90,094,470,004
2018	104,590,000,000	563,779,287	104,026,220,713
2019	110,762,000,000	562,700,817	110,199,299,183
2020	93,125,000,000	540,252,445	92,584,747,555
2021	139,947,000,000	549,068,705	139,397,931,295
2022	108,906,000,000	436,439,515	108,469,560,485

Fuente: Informe N°000015-2022-SUNAT/8H0000



Los costos o gastos, incluyen propiamente los de recaudación y fiscalización, en ese sentido, entre los años 2010 a 2022, tales costos se presentan en la Tabla 10.

Tabla 10

Recaudación tributaria total y los costos/gastos asociados 2010 a 2022

Ejercicio fiscal	Costos/gastos	Fiscalización	%	Recaudación	%
2010	521,972,183	336,178,103	64%	185,794,080	36%
2011	678,711,059	473,189,125	70%	205,521,934	30%
2012	478,752,052	250,762,217	52%	227,989,835	48%
2013	585,524,063	351,616,967	60%	233,907,096	40%
2014	628,226,193	379,483,368	60%	248,742,825	40%
2015	622,668,006	362,506,472	58%	260,161,534	42%
2016	609,548,023	338,304,825	56%	271,243,198	44%
2017	611,529,996	344,278,189	56%	267,251,807	44%
2018	563,779,287	308,232,507	55%	255,546,780	45%
2019	562,700,817	301,433,269	54%	261,267,548	46%
2020	540,252,445	292,044,758	54%	248,207,687	46%
2021	549,068,705	290,496,934	53%	258,571,771	47%
2022	436,439,515	231,341,259	53%	205,098,256	47%

Fuente: Elaboración propia

Entre los años 2010 a 2022 se han ejecutado las cantidades de fiscalizaciones que se detallan en la Tabla 11, lográndose recaudar mediante este procedimiento los montos que se presentan en dicha tabla.

Tabla 11

Efectos de la fiscalización en la recaudación fiscal 2010 a 2022

Ejercicio	Cantidad de acciones	Cantidad de auditores	Rendimiento promedio por acción fiscalización (S/.)	Costo promedio por acción de fiscalización (S/.)
2004	4,855	601	775,877.53	5,250
2005	5,259	552	723,727.69	5,307
2006	3,541	530	858,352.20	5,604
2007	2,636	474	1,022,015.96	7,616
2008	2,724	492	1,006,986.96	8,217
2009	2,377	468	1,095,982.81	9,162
2010	1,844	420	1,619,252.80	10,817
2011	1,982	426	1,477,445.31	9,945
2012	18,024	778	211,670.16	1,548
2013	19,394	880	203,619.18	1,644
2014	13,446	924	493,465.20	3,242
2015	11,876	1,016	569,848.23	3,978
2016	12,956	1,114	479,686.57	3,904
2017	10,097	966	694,753.30	4,693
2018	9,352	870	640,940.04	4,260
2019	7,601	843	1,115,257.21	5,010
2020	4,242	731	1,307,152.91	5,350
2021	7,444	845	1,715,811.18	5,780
2022	4,310	734	989,013.84	4,537

Fuente: Informe N°000041-2022-SUNAT/7B0000

De las tablas anteriores se obtiene los niveles de recaudación total, los gastos de recaudación voluntaria y de fiscalización, variables que tienen directa incidencia en la regularización tributaria, datos que se presentan en la Tabla 12.

Tabla 12

Recaudación tributaria y sus gastos de administración 2010 a 2022 (soles)

Ejercicio fiscal	Recaudación				Costos/gastos		
	Renta e IGV	Renta empresarial e IGV	Renta empresarial	IGV	Administración	Fiscalización	Recaudación
2010	64,509,000,000	51,619,700,000	24,384,700,000	27,235,000,000	521,972,183	336,178,103	185,794,080
2011	75,596,000,000	59,955,100,000	30,550,100,000	29,405,000,000	678,711,059	473,189,125	205,521,934
2012	84,153,000,000	59,415,100,000	27,329,100,000	32,086,000,000	478,752,052	250,762,217	227,989,835
2013	89,403,000,000	66,534,900,000	30,652,900,000	35,882,000,000	585,524,063	351,616,967	233,907,096
2014	95,395,000,000	69,337,600,000	30,504,600,000	38,833,000,000	628,226,193	379,483,368	248,742,825
2015	90,262,000,000	65,633,600,000	27,124,600,000	38,509,000,000	622,668,006	362,506,472	260,161,534
2016	89,375,000,000	67,659,800,000	27,661,800,000	39,998,000,000	609,548,023	338,304,825	271,243,198
2017	90,706,000,000	71,355,200,000	30,646,200,000	40,709,000,000	611,529,996	344,278,189	267,251,807
2018	104,590,000,000	78,831,300,000	32,819,300,000	46,012,000,000	563,779,287	308,232,507	255,546,780
2019	110,762,000,000	82,226,300,000	34,401,300,000	47,825,000,000	562,700,817	301,433,269	261,267,548
2020	93,125,000,000	70,016,100,000	29,030,100,000	40,986,000,000	540,252,445	292,044,758	248,207,687

2021	139,947,000,000	109,446,300,000	50,491,300,000	58,955,000,000	549,068,705	290,496,934	258,571,771
2022	108,906,000,000				436,439,515	231,341,259	205,098,256

Fuente: Elaboración propia

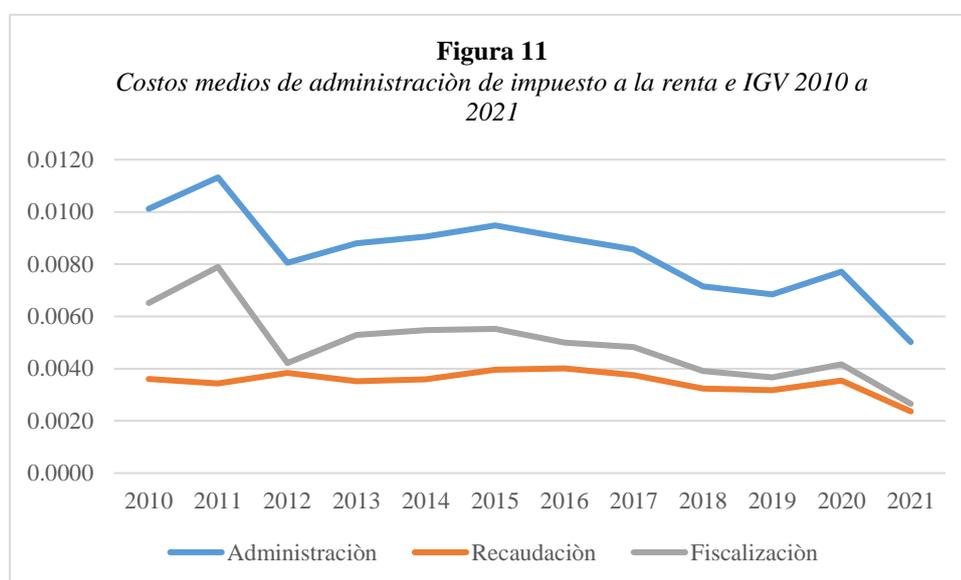
Para conocer los costos de recaudación por cada sol recaudado calculamos el costo medio de recaudación, tal como se presenta en la Tabla 13.

Tabla 13

Costos medios de administración, recaudación y fiscalización de impuestos a la renta e IGV 2010 a 2022

Ejercicio fiscal	Administración	Recaudación	Fiscalización
2010	0.0101	0.0036	0.0065
2011	0.0113	0.0034	0.0079
2012	0.0081	0.0038	0.0042
2013	0.0088	0.0035	0.0053
2014	0.0091	0.0036	0.0055
2015	0.0095	0.0040	0.0055
2016	0.0090	0.0040	0.0050
2017	0.0086	0.0037	0.0048
2018	0.0072	0.0032	0.0039
2019	0.0068	0.0032	0.0037
2020	0.0077	0.0035	0.0042
2021	0.0050	0.0024	0.0027
2022			

Fuente: Elaboración propia



De la tabla anterior se advierte que los costos medios de administración durante los años 2010 a 2022 ha venido reduciéndose, debido a que, en dichos periodos conforme a la Tabla 12, se advierte que existe un incremento progresivo de la recaudación, más

no así en los gastos de administración, tal reducción ocurre debido a que existe una relación inversa entre el coste medio y los niveles de recaudación y una relación directa con los niveles de gasto; por ejemplo en el año 2010 el costo de recaudar un sol ascendía a 0.0101, mientras que, en el año 2021, ascendía a 0.0050, lo que significa que el costo de administración se ha reducido, situación similar se observa con los costos de fiscalización, no obstante, entre los años 2010 a 2021 los costos de fiscalización para recaudar un sol se han mantenido mayores a los costos de recaudación; los resultados no significan que el gasto de administración en nominal se hayan reducido, de hecho ha venido incrementándose entre los años 2010 a 2017, los costes medios permiten conocer sólo la razón entre los niveles de recaudación y administración; en la Tabla 15 se presenta la incidencia de la regularización en la recaudación, pues en este supuesto se asume que los costos sólo incluyen los costos naturales de recaudación, pues se asume que no existen los costos de fiscalización, que es la razón de ser de la regularización.

Una de las formas sencillas de medir el riesgo de incumplimiento es mediante la ratio de número de fiscalizaciones sobre el universo de contribuyentes, de modo que, la fiscalización del 100% de contribuyentes genera la detección de todos los incumplimientos, sin embargo, tal situación es imposible, por los altos costos de fiscalización, no obstante, entre los años 2014 a 2022, el riesgo de detección del incumplimiento se ha mantenido entre 4% y 9%, lo que significa que de cada 100 contribuyentes, sólo se fiscaliza entre 4 a 9 contribuyentes, los resultados se presentan en la Tabla 14.

Tabla 14

Índice de riesgo de detección de los actos de evasión mediante fiscalizaciones entre los años 2014 a 2022

Año	Casos con acción de control	Universo de RUC	Riesgo (%)
2014	217.883	2,457,301	9%
2015	220.742	2,622,710	8%
2016	256,110	2,803,252	9%
2017	203.266	2,980,166	7%
2018	208,810	3,183,049	7%
2019	212,490	3,352,972	6%
2020	154.207	3,549,212	4%
2021	212.223	3,705,551	6%
2022	150.643	3,705,851	4%

Fuente: Informe N°000041-2022-SUNAT/7B0000

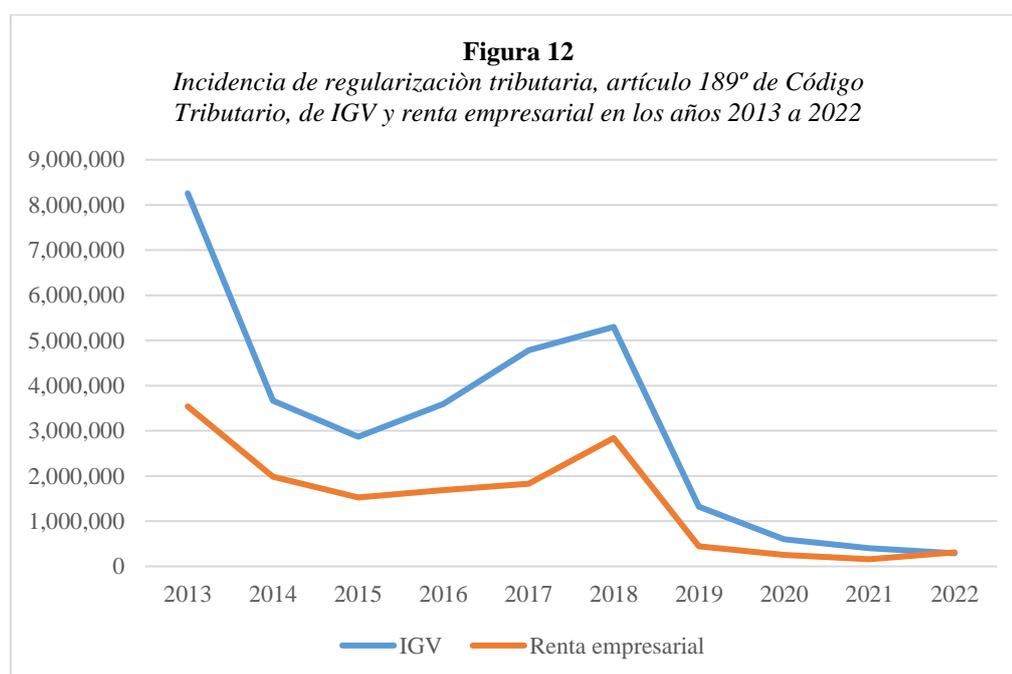
Finalmente, para los fines de esta tesis resulta necesario evaluar la incidencia de la regularización reportada por la SUNAT, debido a que el control del cumplimiento de las obligaciones legales e ilegales corresponde a dicha entidad, los resultados se muestran en la Tabla 15.

Tabla 15

Incidencia de la regularización tributaria en la recaudación de renta empresarial e IGV de 2013 a 2022

AÑO	MONTO IGV soles	MONTO RENTA (en soles)
2013	8,257,867	3,539,841
2014	3,663,176	1,984,015
2015	2,866,391	1,521,661
2016	3,597,470	1,689,788
2017	4,780,842	1,828,649
2018	5,301,081	2,838,691
2019	1,320,437	445,150
2020	601,620	255,547
2021	400,166	157,914
2022	289,597	307,915

Fuente: Informe N°000041-2022-SUNAT/7B0000



La Tabla 15 y la Figura 12 reflejan la reducción de los niveles de recaudación por regularización tributaria, en el caso del IGV se verifica que entre el año 2013 a 2022 el nivel de reducción es de 99.99%, situación similar ocurre en el impuesto a la renta empresarial, 91.30%, tales reducciones son significativos.

DISCUSIÓN

Del análisis de las resoluciones judiciales contenidas en las Casaciones N°595-2020 Lambayeque, de 17 de junio de 2021; N°09-2020 Arequipa, de 22 de marzo de 2022; la Resolución N°03, de 5 de abril de 2018, del Expediente N°105-2015, de la Primera Sala Penal de Apelaciones de la Corte Superior de Justicia de Lima, y de la Casación N°128-2010 Arequipa, se ha advertido que la figura de regularización tributaria ha sido descontextualizado de su esencia, puesto que, según el vigente artículo 189° del Código cuerpo normativo sustantivo, esta ha sido concebida como uno de los mecanismos a través de los que los agentes de los delitos tributarios, de forma voluntaria y espontánea paguen los impuestos defraudados o devuelvan los beneficios obtenidos mediante devoluciones, sin necesidad de que la autoridad recaudadora o el Ministerio Público inicien los actos de fiscalización o investigación fiscal, evitando mayores costos al Estado.

Sin embargo, Los Jueces penales en las mencionadas casaciones y resoluciones han efectuado una interpretación no acorde con los principios y normas del ordenamiento tributario, pues concluye que la voluntariedad se manifiesta en el pago voluntario por el agente del delito hasta que es comunicado por la autoridad administrativa la resolución de determinación, acto con el que, según dicho órgano el agente del delito toma conocimiento sobre la deuda tributaria, esta apreciación escapa de los fundamentos técnicos de la figura en cuestión, pues la regularización parte de la premisa de que el deudor tributario es el único que conoce si su declaración jurada contiene información real y cierta o información fraguada, lo que le privilegia para poder regularizar, a fin de evitar cualquier sanción posterior, razón por lo que, la regularización tiene una identidad con la auto denuncia, acto mediante el que el deudor tributario pone de manifiesto su conducta criminal ante la autoridad administrativa tributaria, revelando haber incurrido en actos de fraude tributario, evidentemente esta auto denuncia debe contener los reales alcances del evento defraudatorio, a fin de que el agente del delito se beneficie con la figura en cuestión.

El razonamiento expuesto, es el que se halla ausente en los fundamentos de las resoluciones judiciales, por el contrario, da lugar a los actos de inducción para el pago

del tributo defraudado, poniendo en riesgo la voluntariedad y espontaneidad exigida en el artículo 189° del cuerpo normativo sustantivo, ya que cualquier conducta posterior al inicio de fiscalización o investigación fiscal, tendrá el condicionante de que dichas acciones desembocaran necesariamente en la revelación de los hechos delictuosos, salvo las deficiencias que puedan presentarse en la labores de control. Situación que es posible en tanto el sistema de justicia penal ordinaria ha demostrado deficiencias en el manejo de la información especializada, por consiguiente, no existirá ningún auto denuncia, y el pago que efectúe será como consecuencia de una acción inducida.

Otra crítica es el que recae a lo establecido en el Acuerdo Plenario N°02-2009/CJ-116, anterior a la emisión del Decreto Legislativo N°1113 donde los Jueces Penales de la Corte Suprema han establecido como una de las exigencias del bloqueo de la regularización por la autoridad recaudadora, la existencia de la notificación del requerimiento específico, esto es, que la notificación de la fiscalización contenga, incluso la calificación de los ilícitos penales, lo que no resulta justificable debido a que la autoridad administrativa no tiene facultades de calificación de los hechos delictuosos, y en esa línea los procedimientos de fiscalización por la autoridad administrativa no son realizadas pensando en que se descubrirán los hechos delictivos, debido a que no es competencia de la autoridad administrativa tributaria investigar los hechos delictuosos, sino verificar o fiscalizar el correcto cumplimiento de las declaraciones y pagos de los impuestos; razones por los que, lo establecido en el mencionado Acuerdo no tiene sustento legal.

A partir de lo discutido es posible establecer que las resoluciones judiciales en cuestión sólo ponen en riesgo a la recaudación fiscal, primero, al condicionar la voluntariedad del pago de la deuda fiscal a la existencia de la resolución de determinación derivada de la fiscalización, y segundo, afecta a la maximización de la recaudación fiscal debido a que con la exigencia de la resolución de determinación sólo se incrementa con los costos de recaudación, al tener que el Estado destinar parte de los tributos para los gastos de fiscalización, sin embargo, ni el Acuerdo Plenario ni las Sentencias de Casación se han pronunciado sobre este extremo; razones por los que, en este trabajo se señala que las resoluciones judiciales contienen fundamentos que desnaturalizan la esencia de la regularización fiscal.

CAPÍTULO IV. CONCLUSIONES

1. La figura de regularización tributaria se halla prevista en el artículo 189° del principal cuerpo normativo sustantivo del Perú – Código Tributario, y consiste en la exención de la pena al autor del delito tributario al haber saneado su situación tributaria pagando íntegramente la deuda fiscal o devolviendo el reintegro tributario, saldo a favor del deudor indebido o cualquier otro beneficio indebidamente logrado, en perjuicio del Fisco, antes de que el Ministerio Público incoe una investigación fiscal o la autoridad administrativa inicie cualquier procedimiento de fiscalización vinculado al tributo y periodo defraudado. Para las finanzas públicas la regularización es un mecanismo que permite maximizar los ingresos tributarios a bajos costos de administración, al evitar los costos de fiscalización, y se constituye en un incentivo para el autor del delito para eximirse de la responsabilidad penal, ante el riesgo de su detección.
2. La interpretación y aplicación de la regularización por los Jueces penales del Perú ha generado controversias con la autoridad recaudadora, que ha considerado como ilegal y antitécnico el criterio de bloqueo de regularización establecido en el Acuerdo Plenario N°2-2009/CJ-116, que en su duodécimo fundamento jurídico 12° ii) establece que el requerimiento de la autoridad administrativa debe ser específico y expreso con el delito tributario o las conductas deben connotar relevancia penal, para el bloqueo de la regularización. La observancia del Acuerdo es obligatoria para todos los jueces en razón del artículo 22° de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Tales exigencias exceden a las facultades establecidas en el procedimiento de fiscalización de la autoridad administrativa tributaria previstas en el artículo 62° del cuerpo normativo sustantivo y la norma reglamentaria de SUNAT, aprobada por Decreto Supremo N°085-2007-EF, lo que ha originado que el Poder Ejecutivo, precise sobre el acto idóneo de bloqueo de la regularización mediante el Decreto Legislativo N°1113, dejando sin efecto el criterio del Acuerdo Plenario.
3. No obstante, los Jueces penales del Perú entre los años 2010 a 2022 han continuado aplicando el criterio del bloqueo del Acuerdo, así se advierte en la Sentencia de Casación N°9-2020 Arequipa, de 22 de marzo de 2022, Sentencia de Casación

N°595-2020 Lambayeque, de 17 de junio de 2021 y Sentencia de Casación N°1159-2021 Arequipa, de 24 de febrero de 2023, en las que se han dado diversas justificaciones como que la voluntariedad de pago sólo sería posible en la medida en que el autor del delito conozca la deuda determinada por la autoridad administrativa, o la imposibilidad de imputar hechos delictivos a los deudores tributarios en una situación de incertidumbre sobre la deuda. Tales argumentos no tienen sustento en los principios y normas del ordenamiento jurídico tributario, donde el propio autor del delito debe demostrar una actitud de reconocimiento de los hechos delictivos en las que ha participado y reparar los daños causados, evitando que la autoridad administrativa irroge mayores costos en la detección de las irregularidades. La regularización tiene un fundamento legal y un fundamento financiero que se resume en el axioma “a mayor riesgo, mayor recaudación y menor costo de administración”, fundamentos que se hallan ausentes en las referidas sentencias de casaciones y el acuerdo plenario.

4. Las deficiencias señaladas afectan a la recaudación fiscal, consecuentemente a la sociedad y el Estado, razones por las que, en esta tesis se ha planteado la necesidad de determinar la incidencia de la regularización tributaria entre los años 2010 a 2022, ejercicios en los que se ha venido aplicando el Acuerdo Plenario N°2-2009/CJ-116, específicamente en la recaudación de IRE e IGV, que generan los mayores ingresos al Fisco, además son las que tienen una mayor probabilidad de incumplimiento, por la obligación atribuida a los deudores tributarios sobre la autoliquidación de dichos impuestos, en ese contexto, la regularización es una figura jurídica instituida por el estado a favor de los autores de delitos tributarios que mediante el reconocimiento de sus actos delictivos (autodenuncia) reparen los daños causados, antes de que la autoridad administrativa le inicie cualquier procedimiento de fiscalización o en su caso el Ministerio Público disponga la investigación fiscal. Opera como una especie de premio al autor del delito, por el que se le exime de la pena.
5. El análisis cuantitativo de los ingresos, costos o gastos de administración de los impuestos a la renta empresarial e IGV de los años 2010 a 2022, obtenidos de la autoridad administrativa tributaria se ha determinado que los ingresos por dichos

impuestos han venido aumentando sostenidamente, según el incremento del nivel de producción, situación similar se ha advertido en costos de administración, no obstante los costos medios se ha venido reduciendo, debido a un mayor nivel de ingresos, por la relación inversa que existe entre ambas variables; esto es a mayor recaudación menores costes medios con niveles de administración constante; no obstante los niveles de evasión de ambos impuestos se ha mantenido en un promedio de 50% a 30%, los riesgos de detección se han reducido de 9% a 4%, lo que debilita el cumplimiento voluntario de los deudores fiscales, resultados que se condicen con la cantidad de fiscalizaciones programadas en función del incremento anual del número de contribuyentes; por último, la recaudación de los impuestos a la renta empresarial e IGV, en aplicación de la regularización fiscal prevista en el artículo 189° del cuerpo normativo sustantivo, se han reducido significativamente en 95% y 99%, respectivamente, resultados que demuestran que el criterio de Acuerdo Plenario N°2-2009/CJ-116, tienen efectos negativos recaudación fiscal, especialmente en el IGV, al haberse reducido a límites mínimos.

CAPÍTULO V. RECOMENDACIONES

1. De las decisiones de los Jueces penales del Perú se ha advertido que existe un manejo deficiente de los conceptos, principios y normas del ordenamiento jurídico tributario, lo que genera una inadecuada interpretación y aplicación técnica de la figura de bloqueo de la regularización tributaria, puesto que, no se distingue claramente sobre el contenido y alcances de los conceptos de “requerimiento” e “inicio de fiscalización” claramente definidos en el reglamento de fiscalización; por lo que, se recomendable nombrar como magistrados a abogados con conocimientos y experiencia en materia tributaria y financiera.
2. La Academia de la Magistratura y el Centro de Investigaciones Judiciales del Poder Judicial debe capacitar y actualizar permanentemente a los magistrados del Poder Judicial en materias vinculadas al cumplimiento de las obligaciones tributarias, dada la complejidad del sistema tributario peruano y la complejidad de los delitos financieros, tal como se ha señalado en los diez principios globales del OCDE.
3. Se emita un nuevo Acuerdo Plenario o una Jurisprudencia de Observancia Obligatoria a fin de que todos los Jueces penales del Perú consideren como criterio técnico de bloqueo de la regularización tributaria al previsto en el Decreto Legislativo N° 1113, sobre inicio de cualquier de fiscalización, conforme lo previsto en el Código Tributario y el Reglamento de Fiscalización de SUNAT.

BIBLIOGRAFÍA

- Arias, R. (2010). Ensayos sobre la teoría de la evasión y elusión de impuestos indirectos. Universidad Nacional de la Plata.
- Brandolín, S. & Rodríguez, N. (2010). Planes de regularización tributaria ¿Alientan la evasión y contribuyen a la morosidad? Revista Oikonomos, Año 1, Vol. 2, La Rioja, Argentina.
- Bellomo (2014). El sistema procesal de los delitos tributarios internos y su incidencia en el control de la evasión tributaria en el Perú bienio 2011-2012 en la Corte de Lima. Tesis de maestría USMP
- Carvalho, C. (2011). El análisis económico del derecho tributario. Grijley, Lima, Perú.
- Carvalho, C. (2013). Teoría de la decisión tributaria. Ediciones Olejnik.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe – CEPAL (2023). Panorama fiscal de América Latina y el Caribe, 2023 (LC/PUB.2023/5-P), Santiago, Chile.
- De la Cuerda, M. (2015). La cláusula de la regularización tributaria. Gabilex N°10, junio 2017, Universidad Castilla La Mancha, España.
- Fernández, D. (2020). Análisis normativo de la regularización penal tributaria como excusa absoluta. ADPCP, Vol. LXXIII.
- Fernández, D. (2021). El delito fiscal en el Código Penal español. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, España.
- Gallardo, J. (2018). Notas en la teoría de la incertidumbre. Fondo Editorial PUCP, Lima, Perú.
- García, C. (2009). El concepto de tributo. Tax editor, Lima, Perú.
- García, P. (2007). Derecho penal económico. Parte Especial, Instituto Pacífico, Lima, Perú.
- Gomero, N. (2012). Finanzas & proyectos de inversión. Editorial San Marcos, Lima, Perú.
- Gujarati, D. & Porter, D. (2009). Econometría. McGraw-Hill, quinta edición, México.
- Huarcaya, L. (2016). La detección d indicios de delito tributario: propuesta de un modelo de detección e investigación de fraude fiscal. En D. Yacolca Estares (Ed.) la facultad de fiscalización de SUNAT, Lima, Perú.

- Izam, M. (2016). Los costos de recaudación y fiscalización de los impuestos en Chile: un primer intento de medición 1977 – 1981. *Estudios de Economía*, 10(1), pp.65-84.
- La Herrán, S. (2018). La incidencia de la capacidad económica del defraudador tributario en la graduación de la responsabilidad penal por delitos fiscales. *Revista Sistema Penal Crítico*, Universidad de Cádiz, España.
- López, H. & Campione, R. (2012). La regularización tributaria prevista en el Real Decreto 12/2012, de 30 de marzo: una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz. *Eunomía: Revista en Cultura de la Legalidad*, 3, setiembre 2012 a febrero 2013.
- Martínez, J. (2021). *Cómo decidimos: afrontar el azar y la incertidumbre en la toma de decisiones*. Bonallettera Alcompas, S.L., España.
- Mises, L. (2015). *La acción humana, tratado de economía*. Unió editorial, undécima edición, Madrid – España.
- OCDE (2019). *Lucha contra los delitos fiscales: los diez principios globales*, OCDE, París.
- Parkin, M. (2014). *Economía*. Pearson, décima primera edición, México.
- Pérez, F. & Carrasco, F. (2022). *Derecho financiero y tributario*. Thomson Reuters, Trigésima segunda edición, Pamplona, España.
- Piffano, H. (2012). *Análisis económico del derecho tributario*. Primera edición, Universidad Nacional de la Plata, E-book, Buenos Aires, Argentina.
- Pinker, S. (2021). *Racionalidad*. Paidós, Barcelona, España.
- Ramírez, M. (s.a.), ¿Cómo reducir el costo de los tributos en el Perú? *Palestra portal de asuntos públicos de la PUCP*.
- Ricardo, D. (2014). *Principios de economía política y tributación*. Fondo de Cultura Económica, México.
- Rivas, J. (2019). *El delito de defraudación tributaria*. Trabajo de fin de grado en derecho, Universidad de Almería, España.
- Rodríguez, N. (2017). *La economía del comportamiento en el análisis del cumplimiento fiscal*. Universidad Autónoma de Madrid, España.
- Rosen, H. (2008). *Hacienda pública*. McGraw-Hill, séptima edición, Madrid, España.
- Sánchez, M. (2019). *Tributación, fraude y blanqueo de capitales: entre la prevención y la represión*. Marcial Pons, Madrid, España.

- Sapag, N., Sapag, R. & Sapag, J. (2008). Preparación y evaluación de proyectos. McGraw-Hill, México.
- Smith, A. (2013). La riqueza de las naciones. Alianza editorial, Madrid.
- Stiglitz, J. (2000). La economía del sector público. Antoni Bosch editor.
- Thaler, R. (2022). Todo lo que he aprendido con la psicología económica, el encuentro entre la economía y la psicología, y sus implicancias para los individuos. Ediciones Deusto, Barcelona, España.
- Toninelli, A. (2004). Administración tributaria: enfoque sistémico. En Díaz, V, Tratado de tributación, tomo II, política y economía tributaria, volumen 2, pp.329-374, Astrea, Buenos Aires, Argentina.
- Urrunaga, R., Hiraoka, T. & Risso, A. (2020). Fundamentos de economía pública, Centro de Investigación de la Universidad del Pacífico, Lima – Perú.
- Yáñez, J. & Izam, M. (1983). Los costos de recaudación y fiscalización de los impuestos en Chile: Un primer intento de medición, 1977-1981. Universidad de Chile, Estudios de economía N°20, primer semestre 1983.
- Yáñez, J. (2018). Tributación: equidad y/o eficiencia. Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, Santiago, Chile.
- SUNAT (2022). Informe N°000041-2022-SUNAT/1V3000, 30 junio de 2022, incumplimiento global en el impuesto a la renta de tercera categoría del régimen general (RG) y régimen MYPE tributario (RMT) durante el ejercicio 2021.
- SUNAT (2022). Informe N°000040-2022-SUNAT/1V3000, 30 junio de 2022, incumplimiento en el impuesto general a las ventas 2021.
- SUNAT (2022). Informe N°000015-2022-SUNAT/8H0000, 10 de octubre de 2022, costos y gastos sobre niveles recaudados incurridos por la SUNAT periodo 2008 al 2022.
- SUNAT (2022). Informe N°000055-2022-SUNAT/1V0000, 27 de setiembre de 2022, información sobre los niveles de ingresos recaudados durante los años 2004 a 2022.
- SUNAT (2022). Informe N°000041-2022-SUNAT/7B0000, 20 de octubre de 2022, efectos de las fiscalizaciones administrativas en la recaudación, índice de riesgo de detección e incidencia de las regularizaciones tributarias según lo previsto en el artículo 189° del Código Tributario en los años 2013 al 2022.

Corte Suprema de Justicia de la República (2009). Acuerdo Plenario N°2-2009/CJ-116, regularización tributaria.

Corte Suprema de Justicia de la República de Perú (2010), Casación N°128-2010 Arequipa.

Corte Suprema de Justicia de la República de Perú (2022), Casación N°9-2020 Arequipa, interpretación teleológica del artículo 189 del Texto Único Concordado del Código Tributario.

Corte Suprema de Justicia de la República de Perú (2021), Casación N°595-2020 Lambayeque, exclusión absolutoria de penalidad por regularización tributaria.

Corte Suprema de Justicia de la República de Perú (2023), Casación N°1159-2021 Arequipa, defraudación tributaria. Regularización. Informe de indicio de delito. Recurso de la SUNAT.

Corte Suprema de Justicia de la República de Perú (2022), Recurso de Nulidad N°1156-2021 Lima, regulación de la deuda tributaria.

Corte Suprema de Justicia de la República de Perú (2012), Recurso de Nulidad N°3442-2011 Ucayali.

Corte Suprema de Justicia de la República de Perú (2012), Recurso de Nulidad N°3442-2011 Ucayali, 26 de abril de 2012.

Corte Suprema de Justicia de la República de Perú (2017), Recurso de Nulidad N°2518-2015 Junín, 01 de febrero de 2017.

Corte Suprema de Justicia de la República de Perú (2023), Recurso de Casación N°775-2021 Puno, 03 de febrero de 2023.

ANEXO I

ACUERDO PLENARIO N°2-2009



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/Junín, 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 ésta, 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 si 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 Publio

- 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 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].

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

A. Regularización voluntaria. Se expresa en la frase: “...se regularice la situación tributaria (...) antes de que se inicie la correspondiente investigación fiscal o a falta de éste, el Órgano Administrador del Tributo notifique cualquier requerimiento en relación al tributo y período en que se realizaron las conductas señaladas” (artículo 189º, 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 7º.1 LPT en concordancia con el artículo 336º NCPP), cuyo equivalencia en el ACPP 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 189º 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.

12º. El delito tributario, desde la reforma de la LPT por el NCPP –en especial del artículo 8º-, 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 período 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 aquélla 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.



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

BIAGGI GÓMEZ

MOLINA ORDOÑEZ

BARRIOS ALVARADO

PRÍNCIPE TRUJILLO

NEYRA FLORES

BARANDIARÁN DEMPWOLF

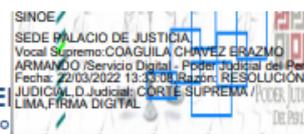
ANEXO II

CASACIÓN N°9-2020 AREQUIPA



CORTE SUPREMA
DE JUSTICIA
DE LA REPÚBLICA

SALA PENAL PE
CASACIÓN N.º
AREQUIPA



CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
tema de Notificaciones Electrónicas SINOE

SEDE PALACIO DE JUSTICIA
Vocal Supremo: SAN MARTÍN ARMANDO / Servicio Digital - Poder Judicial del Perú
Fecha: 28/03/2022 12:40:25, Razón: RESOLUCIÓN
CUAL D. Judicial: CORTE SUPREMA / LIMA, FIRMA DIGITAL

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
tema de Notificaciones Electrónicas SINOE

SEDE PALACIO DE JUSTICIA
Vocal Supremo: ALTABAS KAJAITI ILLA MARIA DEL CARMEN / Servicio Digital - Poder Judicial del Perú
Fecha: 28/03/2022 13:05:14, Razón: RESOLUCIÓN
CUAL D. Judicial: CORTE SUPREMA / LIMA, FIRMA DIGITAL

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
tema de Notificaciones Electrónicas SINOE

SEDE PALACIO DE JUSTICIA
Vocal Supremo: SEQUEIROS SAS IVAN ALBERTO / Servicio Digital - Poder Judicial del Perú
Fecha: 28/03/2022 08:05:32, Razón: RESOLUCIÓN
CUAL D. Judicial: CORTE SUPREMA / LIMA, FIRMA DIGITAL

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
tema de Notificaciones Electrónicas SINOE

SEDE PALACIO DE JUSTICIA
Vocal Supremo: CARBALLO VEZ NORMA BEATRIZ / Servicio Digital - Poder Judicial del Perú
Fecha: 29/03/2022 14:38:55, Razón: RESOLUCIÓN
CUAL D. Judicial: CORTE SUPREMA / LIMA, FIRMA DIGITAL

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
tema de Notificaciones Electrónicas SINOE

SEDE PALACIO DE JUSTICIA
Vocal Supremo: SALAS CAMPOS PILAR ANA / Servicio Digital - Poder Judicial del Perú
Fecha: 04/04/2022 14:22:32, Razón: RESOLUCIÓN
CUAL D. Judicial: CORTE SUPREMA / LIMA, FIRMA DIGITAL

Interpretación teleológica del artículo 189 del Texto Único Concordado del Código Tributario

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 la modificatoria es posterior al Acuerdo Plenario 02-2009/CJ-116, que no desvirtúa su finalidad.

El texto vigente del artículo 189 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, establece que la posibilidad de la regularización tiene como límite la primera notificación del ente tributario; sin embargo, ello 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 incierto y prematura para el propio ente recaudador.

SENTENCIA DE CASACIÓN

Lima, veintidós de marzo de dos mil veintidós

VISTOS: el recurso de casación¹ interpuesto por la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria —en adelante Sunat— contra la resolución de vista número 09-2019 del veintiocho de octubre de dos mil diecinueve², emitida por la Primera Sala Penal de Apelaciones de la Corte Superior de Justicia de Arequipa, que confirmó la Resolución número 05-2019 del veinte de mayo de dos mil diecinueve³, que declaró fundada la excepción de improcedencia de acción deducida por los procesados Juan Ramón Vera Jacobo y Alcida Marivel Peña Peves, en el proceso penal que se les sigue por el delito de defraudación tributaria, en agravio del Estado.

Intervino como ponente el señor juez supremo Coaguila Chávez.

FUNDAMENTOS DE HECHO

I. Del procedimiento en primera y segunda instancia

Primero. Mediante Disposición de Formalización de Investigación Preparatoria N° 01-2018-MP-FN-2FPPCCH-2DI de fecha treinta de julio de

¹ Foja 182 del cuaderno de excepción.

² Foja 174 del cuaderno de excepción.

³ Foja 80 del cuaderno de excepción.



dos mil dieciocho⁴, el Ministerio Público formalizó y continuó la investigación abierta contra: **1)** Juan Ramón Vera Jacobo, Alcida Marivel Peña Peve de Vera, y Patricia Ramírez Castillo como coautores, y contra Rosa Nila Bardales Lau, Luis Alberto Maldonado Vergara, María del Rosario Melo Valdez, Edison Solís Balbín y Rodolfo Junior Tarazona Pairazaman como cómplices primarios del delito de defraudación tributaria previsto en el literal a) del artículo 4, concordante con el artículo 1 (tipo base) y artículo 2 (literal a) del Decreto Legislativo N° 813, en agravio de la Sunat. **2)** Juan Ramón Vera Jacobo, Alcida Marivel Peña Peve de Vera, y Patricia Ramírez Castillo como coautores del delito contra la fe pública, en la modalidad de falsedad ideológica (empleo de documento falso) previsto en el segundo párrafo del artículo 428 (concordante con el primer párrafo del mismo artículo) del Código Penal, en agravio de la Sunat. **3)** Rosa Nila Bardales Lau, Luis Alberto Maldonado Vergara, María del Rosario Melo Valdez, Edison Solís Balbín y Rodolfo Junior Tarazona Pairazaman como coautores del delito contra la fe pública, en la modalidad de falsedad ideológica (insertar declaraciones falsas en documento público) previsto en el primer párrafo del artículo 428, del Código Penal, en agravio de la Sunat.

Segundo. Por escrito presentado con fecha dieciocho de marzo de dos mil diecinueve⁵, los procesados Juan Ramón Vera Jacobo y Alcida Marivel Peña Peves formulan excepción de improcedencia de acción conforme al literal b) del numeral 1 del artículo 6 del Código Procesal Penal, basándose en que las infracciones tributarias que les fueron evidenciadas mediante un proceso administrativo de fiscalización tributaria, fueron regularizadas mediante el pago total de la deuda tributaria más intereses, por lo que la persecución penal de estos hechos sería irrisoria e innecesaria, porque la fiscalización a cargo de la entidad recaudadora ha cumplido su objetivo, porque de lo contrario se afectaría el principio *non bis in idem* y sería contrario a lo dispuesto en el Acuerdo Plenario N° 02-2009/CJ-116, por lo que solicitan que la investigación preparatoria sea sobreseída definitivamente.

Tercero. Por auto contenido en la Resolución número 05-2019, dictada en la audiencia de excepción de improcedencia de acción del veinte de mayo de dos mil diecinueve⁶, el Quinto Juzgado de Investigación Preparatoria en Delitos Tributarios, Aduaneros, de mercado y Ambiente de Arequipa, declaró fundada la excepción deducida y sobreseída la causa a favor de Juan Ramón Vera Jacobo y Alcida Marivel Peña Peves, haciendo extensivo sus efectos a favor de los investigados por el delito de defraudación tributaria: Patricia Ramírez Castillo, Rosa Nila

⁴ Foja 05 del cuaderno de formalización de investigación preparatoria.

⁵ Foja 02 del cuaderno de excepción.

⁶ Foja 80 del cuaderno de excepción.



Bardales Lau, Luis Alberto Maldonado Vergara, María del Rosario Melo Valdez, Edison Solís Balbín y Rodolfo Junior Tarazona Pairazaman.

Contra la mencionada resolución, la Procuraduría de la Sunat interpone recurso de apelación⁷, oportunidad en que igualmente fue concedido el recurso.

Cuarto. Mediante resolución número 09-2019, del veintiocho de octubre de dos mil diecinueve⁸, la Primera Sala Penal de Apelaciones de la Corte Superior de Justicia del Arequipa, confirmó el auto contenido en la Resolución número 05-2019, del veinte de mayo de dos mil diecinueve que declaró fundada la excepción de improcedencia de acción respecto del delito de defraudación tributaria.

Quinto. Frente a dicha decisión, la Procuraduría Pública de la Sunat interpone recurso de casación el catorce de noviembre de dos mil diecinueve⁹, invocando los numerales 1 y 2 (literal a) del artículo 427 del Código Procesal Penal, al que vincula con las causales que describe los numerales 4 y 5 del artículo 429 del código citado, la cual se reseña en los siguientes términos:

5.1. Con relación a la causal del inciso 4, alegó ilogicidad en la motivación del auto de vista, pues la Sala Penal de Apelaciones sostuvo que no se podían verificar los agravios alegados por la Sunat, por cuanto no se habría adjuntado el Requerimiento N° 1022130000983; y, por otro lado, confirmó el razonamiento del Juzgado de Investigación Preparatoria, que precisamente basó su decisión en el análisis del citado requerimiento.

Además, consideró que exigir elementos de convicción adicionales a la parte civil para desvirtuar o desacreditar el razonamiento al que arribó el juez de primera instancia, es incompatible con la naturaleza jurídica de la excepción de improcedencia de acción, que según la Casación N° 407-2015/Tacna, solo se puede resolver con base en los hechos consignados en la disposición de formalización de investigación preparatoria.

5.2. En cuanto a la causal del inciso 5, sostuvo que la Sala Penal de Apelaciones amparándose en el Acuerdo Plenario N° 02-2009/CIJ-116, del trece de noviembre de dos mil nueve, determinó que la regularización tributaria, prevista en el artículo 189 del Código Tributario, que efectuaron los investigados –favorecidos con el sobreseimiento– constituía una causal de exclusión de punibilidad. No consideró que el citado acuerdo fue emitido con anterioridad a la modificatoria del citado artículo, ocurrida el cinco de julio de dos

⁷ Foja 95 del cuaderno de excepción.

⁸ Foja 174 del cuaderno de excepción.

⁹ Foja 182 del cuaderno de excepción.



mil doce, mediante Decreto Legislativo N° 1113. En consecuencia, las exigencias establecidas para la configuración de la regularización tributaria debían encontrarse conforme con la modificatoria legal y no con base en el citado acuerdo, que en ese extremo ya perdió vigencia. Más aún cuando en el caso de los investigados el procedimiento de fiscalización tributaria se realizó en abril de dos mil trece, esto es, posteriormente a la referida modificatoria.

II. Trámite del recurso de casación

Sexto. Recibido formalmente el expediente por la Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema de Justicia, mediante decreto del catorce de enero de dos mil veinte¹⁰, se dispuso correr traslado a las partes procesales por el término de ley, apersonándose la parte agraviada. Por decreto de fecha once de marzo de dos mil veintiuno¹¹ se señaló fecha para la calificación del recurso impugnatorio; así, mediante auto de calificación del nueve de abril de dos mil veintiuno¹², declaró: 1) Bien concedido el recurso de casación por las causales prevista en los numerales 3, 4 y 5 del artículo 429 del Código Procesal Penal, contra la Resolución número 09-2019 del veintiocho de octubre de dos mil diecinueve (foja 174 del cuaderno de excepción) que confirma la Resolución número 05-2019, del veinte de mayo de dos mil diecinueve que declaró fundada la excepción de improcedencia de acción respecto del delito de defraudación tributaria en agravio del Estado –Sunat-, con lo demás que contiene.

Séptimo. Por decreto de fecha dieciocho de noviembre de dos mil veintiuno¹³ la Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema estando a los alcances del artículo 4 de la Resolución Administrativa N° 0378-2021-CE-PJ del dieciséis de noviembre de dos mil veintiuno, dispuso la remisión de la presente causa a esta Sala Penal Permanente de la Corte Suprema, que por resolución de fecha trece de diciembre de dos mil veintiuno¹⁴, se avoca al conocimiento de la presente causa.

Octavo. En ese sentido, estando Instruidas las partes procesales de la admisión del recurso de casación, conforme al cargo de entrega de la cédula de notificación correspondiente¹⁵, mediante resolución del veintiocho de enero de dos mil veintidós¹⁶, se dispuso la realización de la audiencia de casación para el veinticinco de febrero de dos mil

¹⁰ Foja 32 del cuaderno formado en esta sede suprema.

¹¹ Foja 44 del cuaderno formado en esta sede suprema.

¹² Foja 45 del cuaderno formado en esta sede suprema.

¹³ Foja 89 del cuaderno formado en esta sede suprema.

¹⁴ Foja 94 del cuaderno formado en esta sede suprema.

¹⁵ Según cargos de notificación de fojas 54 a 59.

¹⁶ Foja 98 del cuaderno de excepción.



veintidós, la cual se realizó mediante el aplicativo *Google Hangouts Meef*, con la sola presencia de los abogados de las partes. Una vez culminada, se produjo la deliberación de la causa en sesión secreta, en virtud de la cual, tras la votación respectiva, el estado de la causa es el de expedir sentencia, cuya lectura se fijó para el veintidós de marzo de dos mil veintidós con las partes que asistan, en concordancia con el artículo 431, numeral 4, del Código Procesal Penal.

III. Fundamentos del recurso de casación

Noveno. Como se indicó en el quinto considerando de la presente resolución, la recurrente fundamentó el recurso de casación, invocando los numerales 1 y 2 (literal a) del artículo 427 del Código Procesal Penal, al que vinculó con las causales que describe los numerales 4 y 5 del artículo 429 del código citado; ante lo cual, el Colegiado Supremo que calificó el recurso determinó que:

- 9.1.** Respecto a la causal del numeral 4 del artículo 429 del Código Procesal Penal, con base en los agravios que sustentan dicha causal, corresponde conceder el recurso de casación a fin de que se controle la congruencia de la motivación del auto de vista, puesto que, como se aprecia en la resolución recurrida, la Sala Penal de Apelaciones primero sostuvo que los agravios expuestos por la Sunat, relacionados con el contenido del Requerimiento N.º 1022130000983, no podían ser contrastados en la medida que el citado documento no obraba en autos; y, luego, de manera contradictoria concluyó con la convalidación del razonamiento del juez de primera instancia, que precisamente declaró fundada la excepción de improcedencia de acción en base al análisis del aludido requerimiento.
- 9.2.** Respecto de la causal del numeral 5 del artículo 429 del Código acotado, relativo al apartamiento de doctrina jurisprudencial establecida por la Corte Suprema y fundamentada en base a los agravios que expone en su recurso, se verifica que el Acuerdo Plenario N° 02-2009/CIJ-116 del trece de noviembre de dos mil nueve, desarrolló criterios de interpretación sobre la regularización tributaria contemplada en artículo 189 del Código Tributario.

Entre ellos se estableció que la citada institución, constituía una causa material de exclusión de la pena y que uno de sus efectos era impedir la instauración de un proceso penal. Asimismo, que su configuración estaba sujeta a dos requisitos esenciales: a) que la regularización se efectúe de manera voluntaria; y, b) se realice el pago total de la deuda tributaria o devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente. Acorde con el primer requisito, para que surtan los efectos impeditivos de la regularización tributaria la cancelación



de la deuda debía realizarse antes de que la Fiscalía inicie las diligencias preliminares de averiguación sobre la posible comisión de un delito tributario o que el órgano administrador del tributo notifique un requerimiento en relación con el tributo y periodo en que se realizaron las conductas presuntamente delictivas señaladas, el cual debía ser específico, estar vinculado a un delito tributario concreto y enmarcado temporalmente.

Posteriormente, el cinco de julio de dos mil doce se emitió el Decreto Legislativo N° 1113 que modificó la redacción del citado artículo 189 del Código Tributario. Según el nuevo texto del artículo en cuestión, la regularización tributaria debía realizarse antes de que el órgano administrador del tributo inicie cualquier procedimiento de fiscalización relacionado con el tributo y periodo en que se realizaron las conductas señaladas, de acuerdo con las normas sobre la materia; por consiguiente, el extremo del acuerdo plenario ya no podía aplicarse, pues ya no se encontraba conforme a la legislación vigente.

- 9.3.** En relación a la causal del numeral 3 del artículo 429 del Código Procesal, en aplicación del principio de la voluntad impugnativa. En el caso de autos, según el representante de la Sunat, correspondía aplicar el artículo 189 del Código Tributario modificado por el Decreto Legislativo N° 1113, por lo tanto, no era posible resolver en base a los criterios establecidos en el Acuerdo Plenario N° 02-2009/CIJ-116, puesto que fue emitido de manera anterior a dicha modificatoria legal y los criterios que desarrolló no contemplan los nuevos supuestos que se incorporaron.

En ese sentido, dijo que debía admitirse el recurso, a fin de dilucidar si, de acuerdo con la fecha de los hechos, era aplicable el artículo 189 del Código Tributario, con el texto anterior a la modificatoria legal, y en consecuencia pueda resolverse según los criterios establecidos en el Acuerdo Plenario N° 02-2009/CIJ-116, o si por el contrario, corresponde aplicar la nueva redacción del artículo 189 del Código Tributario, y en cuyo escenario deberá evaluarse si los aspectos desarrollados en el citado acuerdo, mantienen su vigencia.

Además, en atención a la voluntad impugnativa del recurrente, se indicó que debía admitirse por la causal del numeral 3 del artículo 429 del Código Procesal Penal, por la estrecha conexión con la causal del numeral 5, ya que incide en la correcta interpretación de una disposición del Código Tributario vinculada con algunas de las conductas constitutivas de delito tributario.

Por tanto, al haberse cumplido con los requisitos del artículo 430 del Código Procesal Penal, correspondía declarar bien concedido el

recurso de casación por las causales invocadas de los numerales 4 y 5, artículo 429, del Código Procesal Penal, en conexión con la causal del numeral 3 del citado dispositivo, a fin de que, se determine la correcta interpretación y aplicación de la regularización tributaria, prevista en el artículo 189 del Código Tributario.

IV. Contexto factual de la casación

Décimo. Para ubicarse en el contexto factual que da origen a la controversia materia de grado, cabe señalar que el Ministerio Público dispuso formalizar y continuar la investigación preparatoria contra Juan Ramón Vera Jacobo, Alcida Marivel Peña Peves de Vera y Patricia Ramírez Castillo como coautoras; y, contra Rosa Nila Bardales Lau, Luis Alberto Maldonado Vergara, María del Rosario Melo Valdez, Edison Solís Balbín y Rodolfo Junior Tarazona Pairazaman, como cómplices primarios del delito de defraudación tributaria previsto en el artículo 4 (literal a) concordante con el artículo 1 (tipo base) y artículo 2 (literal a) del Decreto Legislativo N° 813, en agravio de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, conforme a los siguientes cargos:

10.1. Conforme se desprende del Informe Técnico de Presunción de Defraudación Tributaria, la empresa "Horizontes Servicios Generales S.A.C., obtuvo facturas emitidas por Juan Ramón Vera Jacobo, Alcida Marivel Peña Peves de Vera, Patricia Ramírez Castillo, Rosa Nila Bardales Lau, Luis Alberto Maldonado Vergara, María del Rosario Melo Valdez, Edison Solís Balbín, Rodolfo Junior Tarazona Pairazaman, mediante los cuales registró en sus libros y registros contables, así como en las declaraciones tributarias del Impuesto General a las Ventas del ejercicio gravable 2011, según detalla:

PROVEEDOR	VALOR DE VENTA	CREDITO FISCAL	TOTAL
Bardales Lau, Rosa Nila	250 842.36	45 968.80	296 811.16
Maldonado Vergara, Luis Alberto	129 806. 51	23 972.75	153 779.26
Melo Valdez, María del Rosario	176 498.85	32 129.79	208 628.64
Solis Balbin, Edison	238 652.00	44 001.72	282 653.72
Tarazona Pairazaman, Rodolfo Junior	92 529.91	16 967.86	109 497.77

Así, también señala que la Administración Tributaria, al detectar que la empresa "Horizontes Servicios Generales S.A.C. había contabilizado compras realizadas a estos proveedores, programó y ejecuto el cruce de información con el objeto de verificar si estas operaciones se



realizaron, y conforme a las conclusiones del Informe Técnico que sustenta la denuncia, los proveedores de estas facturas corresponden a operaciones no realizadas, puesto que, si bien existe la factura, la operación grabada que consta en este documento, es inexistente.

Precisa que las maniobras realizadas por los denunciados han tenido por objeto deducir como gasto y/o costo para efectos del Impuesto a la Renta y como crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, los montos que aparecen consignados en las facturas cuestionadas, las que luego de incorporarlos a la contabilidad fueron declarados para efectos del Impuesto General a las Ventas en los periodos tributarios enero, febrero, marzo, abril, junio, julio, octubre, noviembre y diciembre de 2011 y para efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2011.

Finalmente señala el denunciante, que el perjuicio fiscal ocasionado por Impuesto General a las Ventas asciende a la suma de S/ 163 040 (ciento sesenta y tres mil cuarenta nuevos soles), y que actualizado al veintidós de agosto de dos mil catorce, asciende a la suma de S/ 239 132 (doscientos treinta y nueve mil ciento treinta y dos nuevos soles); y por Impuesto a la Renta asciende a la suma de S/ 16 130 (dieciséis mil ciento treinta nuevos soles), y que actualizado al 22 de agosto de 2014, asciende a S/ 21 756 (veintiún mil setecientos cincuenta y seis nuevos soles), conforme se observa en el siguiente cuadro:

TRIBUTOS	PERIODO	CREDITO FISCAL	INTERES AL 22/08/2014	TOTAL
IGV	Enero a abril, junio, julio, octubre a diciembre de 20	163 040.00	76 092.00	239 132.00
RENTA	Ejercicio gravable 2011	16 130.00	5 626.00	21 756.00
TOTAL		179 170.00	81 718.00	260 888.00

FUNDAMENTOS DE DERECHO

V. Respeto de la debida motivación de las resoluciones judiciales

Decimoprimer. La motivación de las resoluciones judiciales constituye un principio general del ordenamiento constitucional, mediante el cual se exige al juez fundamentar coherentemente sus decisiones judiciales. Es un elemento de control de racionalidad de la administración de justicia, que afirma las bases democráticas de un Estado de Derecho. Entonces, la debida motivación de las resoluciones judiciales es la garantía que tiene el justiciable frente a la posible arbitrariedad judicial. El debido proceso implica que las decisiones judiciales estén justificadas

externa e internamente, es decir, que lo que se decida como consecuencia del proceso esté sustentado en razones coherentes, objetivas y suficientes, explicitadas en la resolución. Esta garantía se encuentra expresamente reconocida en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, según el cual es principio de la función jurisdiccional “La motivación escrita de las resoluciones judiciales, en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan”. La motivación de las resoluciones judiciales: a) se aplica a todos los casos en que se deciden cuestiones de fondo, b) es un mandato dirigido a todos los jueces de las diversas instancias, c) implica la obligatoriedad de fundamentar jurídica (fundamentos de derecho) y fácticamente (fundamentos de hecho) la decisión y d) la motivación de decisiones judiciales de fondo debe hacerse por escrito¹⁷.

VI. Respeto del delito de Defraudación Tributaria

Decimosegundo. Es un delito tipificado y sancionado en nuestro ordenamiento jurídico penal a través de Ley Penal Tributaria, que castiga el incumplimiento de obligaciones tributarias y la conducta irregular o fraudulenta utilizada por el agente delictivo, con la finalidad de burlarse de la entidad recaudadora de tributos²³.

Los delitos tributarios comprendidos en la Ley Penal Tributaria [Decreto Legislativo N° 813] 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 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 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

¹⁷ Sala Penal Permanente. Casación número 1382-2017-Tumbes, del 10 de abril de 2019; fundamento jurídico octavo.

²³ García Huanca, Luis Enrique. Exegesis de los delitos tributarios. Escenario penal y procesal. Idemsa. Primera Edición, Lima junio de 2019; pág.152.



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 efectivamente²¹.

VII. Regularización tributaria

Decimotercero. Para el ámbito tributario, regularizar implica, según nuestro ordenamiento jurídico, pagar la totalidad de la deuda tributaria (tributo, intereses y multa) o devolver el beneficio tributario obtenido indebidamente, es decir, el que se ha "originado por la realización de alguna de las conductas constitutivas de delito tributario"²²; definición que se encuentra contenida en el cuarto párrafo del artículo 189, del Código Tributario. La regularización tributaria está sujeta a dos requisitos esenciales: actuación voluntaria a través de una autodenuncia y el pago total de la deuda tributaria.

No obstante, la modificatoria del segundo párrafo del artículo 189 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, por el artículo 3 del Decreto Legislativo 1113 (publicado el cinco de julio de dos mil doce y que entró en vigencia a los sesenta días hábiles siguientes a la fecha de su publicación), dice que la regularización tributaria se mantiene como causa material de exclusión de punibilidad.

ANÁLISIS DEL CASO CONCRETO

Decimocuarto. En el presente caso, la dilucidación del grado se sujeta a tres situaciones:

- 14.1. Conforme a la causal admitida del numeral 3 del artículo 429 del Código Procesal, si correspondía aplicar el artículo 189 del Código Tributario modificado por el Decreto Legislativo N° 1113, por lo tanto, no era posible resolver el caso en base a los criterios establecidos en el Acuerdo Plenario N° 02-2009/CIJ-116, puesto que este último fue emitido de manera anterior a dicha modificatoria y los criterios que desarrolló, no contemplan los nuevos supuestos que se incorporaron.
- 14.2. Respecto a la causal del numeral 4 del artículo 429 del Código Procesal Penal, en el sentido que la Sala Penal de Apelaciones habría incurrido en ilogicidad al establecer ambiguamente que los agravios expuestos por la Sunat, relacionados con el contenido del Requerimiento N.º 1022130000983, no podían ser contrastados, en la medida que el citado documento no obraba en autos; pero, luego de manera contradictoria concluyó con la

²¹ Acuerdo Plenario N° 2-2009/CJ-116 de 13 de noviembre de 2009, fundamento jurídico

²² García Huanca, Luis Enrique. Exegesis de los delitos tributarios. Escenario penal y procesal. Idemsa. Primera Edición, Lima junio de 2019; pág.152.

convalidación del razonamiento del juez de primera instancia, que precisamente declaró fundada la excepción de improcedencia de acción en base al análisis del aludido requerimiento.

- 14.3. Respecto de la causal del numeral 5 del artículo 429 del Código acotado, relativo al apartamiento de doctrina jurisprudencial establecida por la Corte Suprema y fundamentada en base a los agravios que expone en su recurso, donde se verifica que el Acuerdo Plenario N° 02-2009/CIJ-116 del trece de noviembre de dos mil nueve, desarrolló criterios de interpretación sobre la regularización tributaria contemplada en artículo 189 del Código Tributario; en el sentido que, el proceso penal no podía proseguir cuando: a) que la regularización de una infracción tributaria se efectúe de manera voluntaria; y, b) se realice el pago total de la deuda tributaria o devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente. Sin embargo, el análisis de la norma tributaria que se efectuaba en el Acuerdo Plenario, quedó desfasada ante la emisión del Decreto Legislativo N° 1113 que modificó la redacción del citado artículo 189 del Código Tributario.

Decimoquinto. Respecto de la causal de indebida aplicación de la norma material, teniendo en cuenta que de una interpretación teleológica del artículo 189 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, sea del texto que estuvo vigente al tiempo de la comisión de los hechos imputados (año 2011) como del texto modificado a que se contrae el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1113 del cinco de julio de dos mil doce, no se evidencia contradicción alguna, toda vez que la última norma mencionada, desde una interpretación teleológica, permite el beneficio de la regularización tributaria; así:

- 15.1. Desde esa perspectiva, se tiene en cuenta lo previsto en el fundamento 12 del Acuerdo Plenario N° 2-2009/CJ-116, que establece -como límite temporal del beneficio- que el Órgano Administrador del Tributo notifique un requerimiento con relación al tributo y periodo en que se realizaron las conductas presuntamente delictivas; requerimiento que debe caracterizarse por ser específico y vinculado a un delito tributario concreto y enmarcado temporalmente²⁴.
- 15.2. En el presente caso, se tiene que los requerimientos efectuados por la Administración Tributaria a los coprocesados Juan Ramón Vera Jacobo y Alcida Marivel Peña Peves con fines de fiscalización, empezaron el diecinueve de abril de dos mil trece, con el Requerimiento N° 1022130000345 (foja 4 del cuaderno de

²⁴ Casación N° 128-2010-Arequipa. Fundamento jurídico 7



excepción), y tenían la finalidad de determinar la existencia de infracciones administrativas o de delito.

- 15.3.** Recién con el Requerimiento N° 102230001319 del dieciocho de agosto de dos mil catorce (foja 19 del cuaderno de excepciones), se determina que han incurrido en infracciones tributarias establecidas en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, para lo cual le otorga un plazo para que subsane y pague lo que corresponda respecto de las infracciones. Ante lo cual los administrados llegan a regularizar pagando las deudas y las multas en su totalidad, acreditándolo con la Resolución de Determinación N° 102-0034-001001 de fecha treinta y uno de octubre de dos mil catorce, respecto de los periodos 2011-01 y 2011-13 (impreso a fojas 20 y 21 del cuaderno de excepción). No obstante, se emite el informe N° 004-2014-02-SUNAT/6K0200 de fecha dieciocho de noviembre de dos mil catorce, esto es con fecha posterior al pago, donde se concluye que se han hallado indicios de la comisión de delito de defraudación tributaria en perjuicio del Estado, por haber obtenido, registrado y declarado crédito fiscal con la finalidad de beneficiarse con la obtención indebida de crédito fiscal y dejar de pagar los tributos que le corresponden. Entonces, los agravios formulados por la parte recurrente en este extremo, no son de recibo.

Decimosexto. En lo que concierne a la falta de logicidad en la resolución de vista recurrida, basado en la imposibilidad de analizar uno de sus agravios expuesto en su recurso de apelación, al no adjuntar el documento de Requerimiento N° 1022130000983; al respecto se tiene que la Sala de Apelaciones al referirse a dicho documento, lo tiene en cuenta para validar el razonamiento del juez de primera instancia, por lo que tal alegación debe desestimarse, por constituir una distorsión de lo consignado en el numeral 3.4 del auto recurrido, pues allí se hace notar que por la falta de anexamiento del mencionado requerimiento, no es posible verificar la alegación del recurrente; ante tal defecto se concluye que el extremo cuestionado de la resolución de primera instancia, mantiene su validez y por ende corresponde su confirmatoria, toda vez que no se aprecia valoración probatoria del Requerimiento N° 1022130000983.

Decimoséptimo. Por último, respecto del apartamiento de la doctrina jurisprudencial vinculante establecida en el Acuerdo Plenario N° 02-2009/CJ-116, no puede prosperar porque en estricto, la Sala Penal no se apartó de los fundamentos vinculantes de dicho Acuerdo. Es más, de las consideraciones precedentes, queda claro que la posterior modificación del artículo 189 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, no desvirtúa el sentido del texto derogado del citado artículo



respecto del concepto, finalidad y alcances de la regularización tributaria, de lo que se infiere que es válido el contenido del tantas veces citado Acuerdo Plenario N° 02-2009/CJ-116, que resulta válido para resolver el caso, como fue considerado en casación dictada por esta instancia suprema²⁵.

Decimoctavo. En conclusión, el recurso debe desestimarse porque la evidencia de la comisión del delito tributario, fue determinado 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 el adeudo tributario, y que también guarda correspondencia con la finalidad recaudadora que tiene la administración tributaria.

Si bien el texto vigente del artículo 189 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, establece que la posibilidad de la regularización tiene como límite la primera notificación del ente tributario; sin embargo, ello 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 incierto y prematuro para el propio ente recaudador. En ese sentido, la desestimación del recurso de casación, surge a partir de una interpretación teleológica antes que literal del artículo 189 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Decimonoveno. Por regla general la imposición de costas recae sobre quien es vencido en el proceso; sin embargo, ello puede exceptuarse respecto de sujetos procesales y/o circunstancias evidencias en el proceso, lo cual se encuentra previsto en los artículos 497 (numeral 3) y 499 (numerales 1 y 2); en el presente caso, dado que el recurrente es un abogado delegado de la Procuraduría Pública de la Sunat, le alcanza la situación de exención en el pago de costas.

DECISIÓN

Por las razones expuestas, los señores jueces supremos de la Sala Penal Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República:

- I. DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria contra la resolución de vista número 09-2019 del veintiocho de octubre de dos mil diecinueve, emitida por la Primera Sala Penal de Apelaciones de la Corte Superior de Justicia

²⁵ En el mismo sentido se ha pronunciado esta instancia suprema en la Casación N° 595-2020-Lambayeque, de 17 de junio de 2021. Fundamento jurídico 4.



de Arequipa, que confirmó la Resolución número 05-2019 del veinte de mayo de dos mil diecinueve, que declaró fundada la excepción de improcedencia de acción deducida por los procesados Juan Ramón Vera Jacobo y Alcida Marivel Peña Peves, en el proceso penal que se le sigue por el delito de defraudación tributaria, en agravio del Estado. En consecuencia, **NO CASARON** el auto de vista

- II. DECLARARON EXENTO DE COSTAS** a la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Adunas y Administración Tributaria.
- III. DISPUSIERON** que la presente sentencia casatoria sea leída en audiencia; se notifique a todas las partes personadas en esta Sede Suprema y se publique en la página web del Poder Judicial.
- IV. MANDARON** que, cumplidos estos trámites, se devuelvan los actuados al Tribunal Superior de origen y se archive el cuadernillo de casación en esta Suprema Corte. Hágase saber.

S. S.

SAN MARTÍN CASTRO

ALTABÁS KAJATT

SEQUEIROS VARGAS

COAGUILA CHÁVEZ

CARBAJAL CHÁVEZ

EACCH/jgma

ANEXO III

CASACIÓN N°595-2020 LAMBAYEQUE



**CORTE SUPREMA
DE JUSTICIA
DE LA REPÚBLICA**

SALA PENAL PERMEX
**CASACIÓN N.º 595-2020
LAMBAYEQUE**

SEDE: PALACIO DE JUSTICIA
Vocal Supremo: FIGUEROA NAVARRO ALDO
MARTÍN / Servicio Digital - Poder Judicial del Perú
Fecha: 20/01/2021 17:08:16, Razón: RESOLUCIÓN
JUDICIAL, D. Judicial: CORTE SUPREMA / PODER JUDICIAL
LIMA, FIRMA DIGITAL

SUPREMA DE
IA CORTE SUPREMA
ia de Notificaciones
licas SINOE

LACIO DE JUSTICIA,
reimo: SAN MARTIN
CESAR EUGENIO
Digital - Poder Judicial del

7/01/2021 11:27:30, Razón:
CIÓN
..D. Judicial: CORTE
IA / LIMA, FIRMA DIGITAL

IA CORTE SUPREMA
ia de Notificaciones
licas SINOE

LACIO DE JUSTICIA,
reimo: CASTAÑEDA
JA JORGE CARLOS
Digital - Poder Judicial del

10/1/2021 10:57:38, Razón:
CIÓN
..D. Judicial: CORTE
IA / LIMA, FIRMA DIGITAL

IA CORTE SUPREMA
ia de Notificaciones
licas SINOE

LACIO DE JUSTICIA,
reimo: SEQUIROS
IVAN ALBERTO / Servicio
Poder Judicial del Perú
3/01/2021 14:33:16, Razón:
CIÓN
..D. Judicial: CORTE
IA / LIMA, FIRMA DIGITAL

SUPREMA DE
IA CORTE SUPREMA
ia de Notificaciones
licas SINOE

LACIO DE JUSTICIA,
reimo: COAGUILA
ERAZMO ARMANDO
Digital - Poder Judicial del

3/01/2021 14:57:04, Razón:
CIÓN
..D. Judicial: CORTE
IA / LIMA, FIRMA DIGITAL

SUPREMA DE
IA CORTE SUPREMA
ia de Notificaciones
licas SINOE

LACIO DE JUSTICIA,
reimo: SALAS CAMPOS PILAR
/ Servicio Digital - Poder
el Perú
3/02/2021 12:27:43, Razón:
CIÓN
..D. Judicial: CORTE
IA / LIMA, FIRMA DIGITAL

Admisibilidad del recurso de casación

Resulta admisible el recurso de casación, porque las instancias de mérito habrían interpretado erróneamente el artículo 189 del Código Tributario y su modificatoria, en atención al Decreto Legislativo 1113, por lo que resulta razonable admitir la casación por la causal 3 del artículo 429 del Código Procesal Penal, para desarrollo de los alcances de esta institución penal sustantiva.

AUTO DE CALIFICACIÓN DE RECURSO DE CASACIÓN

Lima, once de diciembre de dos mil veinte

AUTOS y VISTOS: el recurso de casación interpuesto por las defensas técnicas de los sentenciados **Luis Alberto Mundaca Cardozo, César Augusto Rodríguez Gómez y Álex Richard Seytuque Limo**, contra la sentencia de vista (Resolución número 20) del veintiséis de junio de dos mil veinte (foja 81), emitida por la Primera Sala Penal de Apelaciones de la Corte Superior de Justicia de Lambayeque, que confirmó la sentencia de primera instancia (Resolución número 12), del nueve de diciembre de dos mil diecinueve (foja 2), que: **a)** declaró infundada la excepción de improcedencia de acción penal interpuesta por Luis Alberto Mundaca Cardozo, César Augusto Rodríguez Gómez y Álex Richard Seytuque Limo; **b)** condenó a Luis Alberto Mundaca Cardozo (en calidad de autor), César Augusto Rodríguez Gómez y Álex Richard Seytuque Limo (en calidad de cómplices primarios), por el delito de defraudación tributaria en su forma agravada, (ilícito previsto y sancionado en los artículos 1 y 4, inciso a, del Decreto Legislativo 813, Ley Penal Tributaria), en agravio del Estado-Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-Sunat; les impuso ocho años de pena privativa de libertad y fijó en S/ 10 000 (diez mil soles) el monto por concepto de reparación civil



en forma solidaria, a favor del Estado; con lo demás que al respecto contiene.

Intervino como ponente el señor juez supremo Figueroa Navarro.

CONSIDERANDO

I. Expresión de agravios

Primero. Los recurrentes Mundaca Cardozo, Rodríguez Gómez y Seytuque Limo fundamentaron el recurso de casación (foja 102) y su ampliación (foja 188), y solicitaron, como pretensión principal, que se los absuelva de los cargos imputados y, como pretensión secundaria, que se revoque la sentencia de vista y, reformándola, se declare fundada la excepción de improcedencia de acción. Como segunda pretensión alternativa, los recurrentes solicitaron que se declare la nulidad de la sentencia de vista y se disponga el sobreseimiento del proceso; para ello, invocaron la causal 4 del artículo 427 del Código Procesal Penal, que vincularon a las causales 1, 3 y 5 del artículo 429 del aludido código, y alegaron que:

- 1.1. Con relación a la causal 1 de artículo 429 del Código Procesal Penal, hubo una vulneración a la debida motivación de las resoluciones judiciales, en su vertiente de motivación inexistente, respecto a la individualización de infracción del deber de cada uno de los intervinientes, y la imputación concreta de las acciones desplegadas, así como la acreditación del aspecto subjetivo doloso del tipo penal de defraudación tributaria.
- 1.2. La sentencia no se justificó de acuerdo con los supuestos del Acuerdo Plenario número 2-2009-CJ/116 y la interpretación de las normas tributarias no se realizó conforme al principio *tempus regit actum* de las leyes penales en blanco, pues los hechos tienen



como data de enero a octubre y diciembre de dos mil doce, y el cinco de julio de dos mil doce se publicó en el diario oficial El Peruano el Decreto Legislativo 1113 y las instancias de mérito tomaron como fecha los meses de enero a julio, que se regían por la norma derogada, cuando lo correcto habría sido aplicar el principio de legalidad.

- 1.3.** La Sala Superior no aplicó el principio de lesividad u ofensividad, contenido en el artículo IV del Título Preliminar del Código Penal, pues no consideró que el pago de todos los valores omitidos, más intereses y multa, fue efectuado el nueve de marzo de dos mil quince y la formalización de la investigación se produjo el veintitrés de enero de dos mil dieciséis.
- 1.4.** Con relación a la causal 3 de artículo 429 del Código Procesal Penal, hubo una indebida aplicación del artículo 52-B, numeral 2, del Código Penal, incorporado por el artículo 2 del Decreto Legislativo número 1514, del cuatro de junio de dos mil veinte, que regula la conversión de la pena privativa de la libertad por la de vigilancia electrónica personal, a fin de evitar el contagio de la COVID-19 con el ingreso a un penal.
- 1.5.** Se aplicaron indebidamente tanto el artículo 189 del Código Penal Tributario como las leyes penales en blanco contenidas en el aludido código, pues se pagó la totalidad de la deuda tributaria con anterioridad al inicio de la investigación preliminar.
- 1.6.** Con relación a la causal 5 de artículo 429 del Código Procesal Penal, no se aplicó adecuadamente el Acuerdo Plenario número 2-200/CJ-116.
- 1.7.** Respecto a la casación excepcional, como tema para desarrollo jurisprudencial, plantearon lo siguiente:



¿Un Acuerdo Plenario –02-2009/CJ-116– puede quedar sin efecto por la existencia de una ley posterior –Decreto Legislativo 1113–? [sic].

II. El recurso de casación

Segundo. La casación es un recurso extraordinario y limitado, porque su procedencia debe ser verificada por las causales taxativamente previstas en la ley, cuyo ámbito de aplicación comprende la correcta aplicación del derecho material, la observancia de las normas del debido proceso y, sobre todo, la producción de doctrina jurisprudencial que unifique los criterios de los Tribunales de justicia; por ello, su interposición y admisión están sujetas a lo señalado en el artículo 430 del Código Procesal Penal.

Tercero. El artículo 427 del Código Procesal Penal, en su primer numeral, establece que el recurso de casación procede contra: “Las sentencias definitivas, los autos de sobreseimiento, y los autos que pongan fin al procedimiento, extingan la acción penal o la pena o denieguen la extinción, conmutación, reserva o suspensión de la pena, expedidos en apelación por las Salas Penales Superiores”; además, está sujeto a lo previsto en el inciso 2 del mismo artículo, que señala que: “La procedencia del recurso de casación, en los supuestos indicados en el numeral primero, está sujeta a las siguientes limitaciones: [...] b) Si se trata de sentencias, cuando el delito más grave a que se refiere la acusación escrita del Fiscal tenga señalado en la Ley, en su extremo mínimo, una pena privativa de libertad mayor a seis años”.

Cuarto. El recurso de casación excepcional se encuentra previsto en el artículo 427, numeral 4, del Código Procesal Penal, el cual establece que: “Excepcionalmente, será procedente el recurso de casación en casos distintos de los arriba mencionados, cuando la Sala Penal de la Corte Suprema, discrecionalmente, lo considere necesario para el desarrollo de la doctrina jurisprudencial”.



Esta disposición concede a las partes la posibilidad de proponer a la Corte Suprema causas que, más allá del interés que ellas pudieran tener sobre la causa en concreto, sean de interés para el desarrollo puntual de doctrina jurisprudencial, pues, de acuerdo con un pronunciamiento anterior de este Supremo Tribunal (Queja NCPP número 66-2009/La Libertad), existen dos grandes supuestos que justifican la existencia de desarrollo de doctrina jurisprudencial. El primero como defensor del respeto de la constitucionalidad del ordenamiento jurídico, legitimado para la protección o salvaguarda de las normas del ordenamiento jurídico – función nomofiláctica–, y el segundo para uniformizar criterios judiciales a través de la creación de doctrina jurisprudencial, en la interpretación y aplicación de las normas jurídicas –función uniformadora–.

Quinto. Además de los requisitos comunes a todo recurso de casación, cuando se plantea una casación excepcional es necesario especificar, adicional y puntualmente, las razones que justifican el desarrollo de doctrina jurisprudencial que se pretende, de conformidad con el artículo 430, inciso 3, del Código Procesal Penal. La lectura sistemática de ambos artículos –427, inciso 4, y 430, inciso 3, del Código Procesal Penal– demuestra que no basta con solicitar una casación excepcional para que esta sea admitida, sino que será necesario que se consignen adicional y puntualmente las razones por las que es necesario el desarrollo de doctrina jurisprudencial.

II. Fundamentos del Tribunal Supremo

Sexto. El presente recurso de casación recayó sobre una sentencia definitiva; además, el delito imputado es el de defraudación tributaria (ilícito previsto y sancionado en los artículos 1 y 4, inciso a, del Decreto Legislativo 813, Ley Penal Tributaria), cuyo extremo mínimo es mayor de seis años; de modo



que supera el criterio de gravedad de pena establecido en la norma procesal, por lo que el ilícito penal alcanza el criterio tasado en el artículo 427, numeral 1 y numeral 2, literal b, del Código Procesal Penal, para el caso de la casación ordinaria. Sin embargo, para que la casación sea admitida, también debe cumplirse con los requisitos establecidos en el numeral 1 del artículo 430 del Código Procesal Penal.

Séptimo. Con relación a la causal 1 del artículo 429 del Código Procesal Penal, respecto a la vulneración de la debida motivación de las resoluciones sobre la individualización de la infracción del deber de cada uno de los intervinientes. Este agravio no fue indicado en el recurso de apelación (fojas 184 a 194 del escrito de recurso de apelación); en ese sentido, se declara inadmisibles, conforme al numeral 1, inciso d, del artículo 428 del Código Procesal Penal, aunado a ello, en la acusación fiscal se realizó la individualización de cada uno de los procesados, por lo que no resulta admisible su agravio.

Octavo. Con relación a que los recurrentes alegaron una indebida aplicación del artículo 52-B, numeral 2, del Código Penal¹, a fin de evitar el contagio de la COVID-19 con el ingreso a un penal, este agravio tampoco fue invocado en el escrito del recurso de apelación, por lo que resulta inadmisibles, conforme al artículo 428, numeral 1, literal d, del Código Procesal Penal. Además, respecto a la COVID-19, el recurrente no presentó documentos que acrediten su estado de salud.

Noveno. Con relación a la causal 5 de artículo 429 del Código Procesal Penal, respecto al Acuerdo Plenario número 2-2009/CJ-116, es de

¹ Incorporado por el artículo 2 del Decreto Legislativo número 1514, del cuatro de junio de dos mil veinte, que regula la conversión de la pena privativa de la libertad por la de vigilancia electrónica personal.



señalar que las instancias de mérito, en la sentencia de primera instancia y la sentencia de vista, fundamentaron el Acuerdo Plenario número 2-2009/CJ-116, referido a la regulación tributaria, esto es, que no se puede hablar de retroactividad de los acuerdos plenarios, pues estos son para interpretar la ley penal.

Décimo. Por otro lado, al invocar el acceso excepcional para el desarrollo de doctrina jurisprudencial, los recurrentes plantearon: "¿Un Acuerdo Plenario –02-2009/CJ-116– puede quedar sin efecto por la existencia de una ley posterior –Decreto Legislativo 1113–", pero no cumplieron con fundamentarlo conforme a las exigencias previstas en el numeral 3 del artículo 430 del Código Procesal Penal; por tanto, dicho agravio no es amparable.

Decimoprimer. Con relación al agravio referido a que el Colegiado de la Sala Penal de Apelaciones no aplicó el principio de lesividad u ofensividad, contenido en el artículo IV del Título Preliminar del Código Penal, pues no consideró el pago de todos los valores omitidos, más intereses y multa, efectuado el nueve de marzo de dos mil quince, pese a que la formalización de la investigación se produjo el veintitrés de enero de dos mil dieciséis; en tal sentido, la Sala aplicó erróneamente el artículo 189 del Código Penal Tributario y las leyes penales en blanco contenidas en el aludido código, pues se canceló la totalidad de la deuda tributaria con anterioridad al inicio de la investigación preliminar. Al respecto, resulta pertinente conocer el fondo del caso concreto, toda vez que se habría aplicado erróneamente el artículo 189 del Código Tributario y su modificatoria, en atención al Decreto Legislativo 1113, sobre la exclusión absoluta de penalidad, pues no se habría considerado que los recurrentes habrían cancelado la totalidad de la deuda tributaria antes del inicio de la investigación preliminar, por lo que



resulta razonable admitir la casación por la causal 3 del artículo 429 del Código Procesal Penal, para desarrollo de los alcances de esta institución penal sustantiva.

DECISIÓN

Por estos fundamentos, los señores jueces supremos integrantes de la Sala Penal Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República:

- I. **DECLARARON BIEN CONCEDIDO** el recurso de casación por la causal 3 del artículo 429 del Código Procesal Penal –conforme el decimoprimer considerando de la presente ejecutoria– interpuesto por las defensas técnicas de los sentenciados **Luis Alberto Mundaca Cardozo, César Augusto Rodríguez Gómez y Álex Richard Seytuque Limo** contra la sentencia de vista (Resolución número 20) del veintiséis de junio de dos mil veinte (foja 81), emitida por la Primera Sala Penal de Apelaciones de la Corte Superior de Justicia de Lambayeque, que confirmó la sentencia de primera instancia (Resolución número 12), del nueve de diciembre de dos mil diecinueve (foja 2), que: **a)** declaró infundada la excepción de improcedencia de acción penal interpuesta por Luis Alberto Mundaca Cardozo, César Augusto Rodríguez Gómez y Álex Richard Seytuque Limo, y **b)** condenó a Luis Alberto Mundaca Cardozo (en calidad de autor), César Augusto Rodríguez Gómez y Álex Richard Seytuque Limo (en calidad de cómplices primarios) por el delito de defraudación tributaria en su forma agravada (ilícito previsto y sancionado en los artículos 1 y 4, inciso a, del Decreto Legislativo 813, Ley Penal Tributaria), en agravio del Estado-Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-Sunat, les impuso ocho años de pena privativa de libertad y fijó en S/ 10 000 (diez mil



**CORTE SUPREMA
DE JUSTICIA
DE LA REPÚBLICA**

**SALA PENAL PERMANENTE
CASACIÓN N.º 595-2020
LAMBAYEQUE**

soles) el monto por concepto de reparación civil en forma solidaria, a favor del Estado; con lo demás que al respecto contiene.

- II. **DECLARARON INADMISIBLE** el extremo del recurso de casación interpuesto por los mencionados recurrentes, respecto a las causales 1 y 5 del artículo 429 del Código Procesal Penal.
- III. **DISPUSIERON** que la causa permanezca en Secretaría a disposición de las partes por el plazo de diez días y, una vez vencido, se dé cuenta para fijar fecha para la audiencia de casación.
- IV. **MANDARON** que la presente ejecutoria se notifique a las partes.

S. S.

SAN MARTÍN CASTRO

FIGUEROA NAVARRO

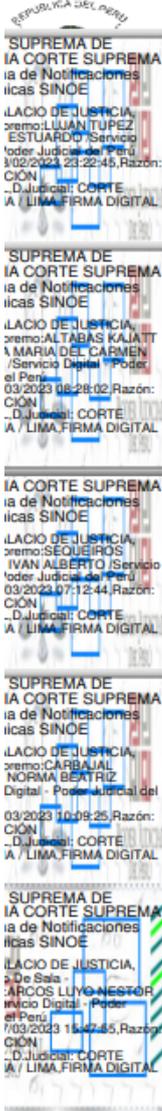
CASTAÑEDA ESPINOZA

SEQUEIROS VARGAS

COAGUILA CHÁVEZ

AMFN/lul

ANEXO IV
CASACIÓN N°1159-2021 AREQUIPA



CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPUBLICA DEL PERU
SALA PENAL PERMANENTE

RECURSO CASACIÓN N.º 1159-2021/AREQUIPA
PONENTE: CESAR SAN MARTIN CASTRO

Título: Defraudación Tributaria. Regularización. Informe de Indicio de delito. Recurso de la SUNAT

Sumilla 1. El artículo 189 del Código Tributario, según la Ley 27038, de treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, 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. 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 ésta tenga lugar 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 delictivas. **2.** 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 –es por ello que se exige la autodenuncia del obligado tributario o de otro interviniente–. En el presente caso la concreción de lo que luego se definió como delictivo se presentó con el Requerimiento 0522080001333, de veintisiete de octubre de ese año dos mil ocho, mientras que el pago íntegro de la deuda tributaria se concretó recién el veintinueve de mayo de dos mil trece, mucho tiempo después. **3.** El artículo 193 del CT exige a la Administración Tributaria, para denunciar, que cuente con indicios razonables de la comisión de delitos. Esta exigencia se plasma con el 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. Distinto es 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. No puede confundirse ese informe con un procedimiento de fiscalización administrativa-tributaria que concreta una conducta presuntamente delictiva, de delito de defraudación tributaria, en los términos expuestos en el fundamento jurídico precedente. **4.** Solo está en discusión el objeto civil acumulado. El Código Tributario, en materia de reparación civil –que es el ámbito de legitimación de la SUNAT– tiene una regla especial al respecto. El artículo 191 del citado Código señala: “*No habrá reparación civil en los delitos tributarios cuando la Administración Tributaria haya hecho efectivo el cobro correspondiente de la deuda tributaria correspondiente, que es independiente a la sanción penal*”. Luego, como ha sido enfática la propia Procuraduría Pública, la deuda tributaria fue cancelada por el obligado tributario. No hay legitimación al respecto.

–SENTENCIA DE CASACIÓN–

Lima, veinticuatro de febrero de dos mil veintitrés

VISTOS; en audiencia pública: el recurso de casación, por las causales de **infracción de precepto material** y **vulneración de la garantía de motivación**, interpuestos por el señor PROCURADOR PÚBLICO ADJUNTO DE LA SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA contra el auto de vista de fojas cuatrocientos veinte, de quince de febrero de dos mil veintiuno, que confirmando el auto de primera instancia de fojas



doscientos setenta y cuatro, de catorce de setiembre de dos mil veinte, de oficio, sobreseyó el proceso seguido contra René Enciso Miranda, Marco Antonio Enrique Velasco y Johnny Jack Esquivel Beltrán por delito de defraudación tributaria en agravio del Estado – SUNAT; con todo lo demás que al respecto contiene.

Ha sido ponente el señor SAN MARTÍN CASTRO.

FUNDAMENTOS DE HECHO

PRIMERO. Que, según la acusación de fojas dos, de dieciocho de marzo de dos mil diecinueve, el encausado MARCO ANTONIO MANRIQUE VELAZCO, gerente de la empresa CONSORCIO SELVA ALEGRE, simuló transacciones comerciales contenidas en las facturas de sus proveedores 002-94, 002-96, 001-127, 001-128, 001-129, 001-1173 y 001-1175, con la finalidad de hacer uso del crédito fiscal para efectos del Impuesto General a las Ventas –en adelante, IGV–, ocasionando con ello un perjuicio fiscal al Estado de siete mil ochocientos treinta y siete soles con cincuenta céntimos. Los proveedores RENEE ENCISO MIRANDA y JOHNNY JACK ESQUIVEL BELTRÁN emitieron las citadas facturas en torno a la obra ejecutada en el AA.HH. Javier Heraud – Alto Selva Alegre, con lo que permitieron que su coimputado Manrique Velasco sustente sus presuntos gastos ante la SUNAT y obtenga el beneficio tributario de crédito fiscal. El primero es autor y los restantes cómplices primarios.

SEGUNDO. Que, respecto del trámite del proceso penal, se tiene lo siguiente:

1. Por requerimiento de fojas dos, de dieciocho de marzo de dos mil diecinueve, integrado por escrito de fojas ciento noventa y tres, de diez de octubre de dos mil diecinueve, la Fiscalía formuló acusación contra MARCO ANTONIO ENRIQUE VELASCO, RENÉ ENCISO MIRANDA y JOHNNY JACK ESQUIVEL BELTRÁN, al primero como autor y a los otros como cómplices primarios, del delito de defraudación tributaria en agravio del Estado – SUNAT, y solicitó se les imponga ocho años de pena privativa de libertad y setecientos treinta días multa.
2. Tras la audiencia de control de la acusación, el Juzgado de la Investigación Preparatoria de Delitos Aduaneros, Tributarios, Mercado y Ambientales de Arequipa emitió el auto de fojas doscientos setenta y cuatro, de catorce de setiembre de dos mil veinte, que, de oficio, dictó el auto de sobreseimiento a favor de los citados acusados por el referido delito.
3. El Procurador Público Adjunto de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT presentó el recurso de



apelación de fojas trescientos sesenta, de diecisiete de setiembre de dos mil veinte.

4. Concedido el recurso de apelación y culminado el trámite impugnativo de segunda instancia, la Primera Sala Penal de Apelaciones de Arequipa profirió el auto de vista de fojas cuatrocientos veinte, de quince de febrero de dos mil veintiuno, que confirmó el auto de primera instancia.
5. Contra el aludido auto de vista el Procurador Público Adjunto promovió recurso de casación.

TERCERO. Que el señor PROCURADOR PÚBLICO ADJUNTO en su escrito de recurso de casación de fojas cuatrocientos treinta y dos, de cinco de marzo de dos mil veintiuno, invocó el motivo de casación de vulneración de la garantía de motivación (artículo 429, numeral 4, Código Procesal Penal). Sostuvo que no se tomó en cuenta los medios de pruebas anexados en su recurso de apelación; que no se interpretó correctamente el artículo 189 del Código Tributario; que el informe de indicios de delito tributario no es parte del procedimiento de fiscalización tributaria, sino un requisito de procedibilidad. Desde el acceso excepcional pidió se precise los alcances del segundo párrafo del fundamento duodécimo del Acuerdo Plenario 2-2009/CJ-116, respecto de la naturaleza del requerimiento emitido por la SUNAT para bloquear la excusa absoluta del artículo 189 del Código Tributario.

CUARTO. Que, conforme a la Ejecutoria Suprema de fojas ochenta y seis, de dieciocho de agosto de dos mil veintidós, del cuaderno formado en esta sede suprema, es materia de dilucidación en sede casacional común:

- A. Las causales de **infracción de precepto material y vulneración de la garantía de motivación**: artículo 429, numerales 3 y 4, del Código Procesal Penal.
- B. La regularización tributaria y su efecto liberador de la punibilidad del delito, la no valoración de la prueba documental presentada en segunda instancia y la función del informe de indicios de comisión de delito tributario.

QUINTO. Que, instruidas las partes de la admisión del recurso de casación, materia de la resolución anterior –sin la presentación de alegatos ampliatorios por parte del encausado–, se expidió el decreto de fojas doscientos treinta y seis, de diecisiete de enero de dos mil veintitrés, que señaló fecha para la audiencia de casación el día diecisiete de febrero último.



SEXTO. Que, según el acta adjunta, la audiencia pública de casación se realizó con la intervención del señor Procurador Público Adjunto de la SUNAT, doctor Rómulo Augusto Anco Gutiérrez.

SÉPTIMO. Que, concluida la audiencia, a continuación, e inmediatamente, en la misma fecha, se celebró el acto de la deliberación de la causa en sesión secreta. Efectuado ese día, se realizó la votación correspondiente y obtenido el número de votos necesarios (por unanimidad), corresponde dictar la sentencia casatoria pertinente, cuya lectura se programó en la fecha.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Que el análisis de la censura casacional, desde las causales de **infracción de precepto material** y **vulneración de la garantía de motivación**, se circunscribe a determinar los alcances de la regularización tributaria y su efecto liberador de la punibilidad del delito, la realidad y efectos de la ausencia de valoración de una prueba documental presentada en segunda instancia y la función del informe de indicios de comisión de delito tributario.

SEGUNDO. Que los autos de mérito consideraron que operó la regularización tributaria pues los primeros requerimientos de la SUNAT no cumplieron lo estipulado en el Acuerdo Plenario 2-2009 en orden a la interpretación del artículo 189 del Código Tributario, aplicable como una exclusión material de pena del artículo 5 del Decreto Legislativo 813, Ley Penal Tributaria; que, conforme lo ha reconocido el mismo representante de SUNAT, la deuda tributaria fue honrada el nueve de noviembre de dos mil nueve y el veintinueve de mayo de dos mil trece, mientras que el informe de delito tributario recién se presentó el trece de marzo de dos mil quince; que con anterioridad al citado informe pudo haberse efectuado un requerimiento con la intimación que precisaba la concretización de hechos con la comisión de un delito, lo que no se cumplió en el presente caso antes de que se efectuara el pago; que si bien hubo fraccionamiento de pago por parte del administrado, se cumplió con cancelar la deuda total antes de que exista una intimación que bloquee la regularización tributaria en tanto existe excusa absolutoria.

TERCERO. Que, ahora bien, el artículo 189 del Código Tributario, según la Ley 27038, de treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, en lo pertinente, estipula: *“No procede el ejercicio de la acción penal [...] 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 [...]. Se entiende por regularización el pago de la totalidad de la deuda tributaria [...]. En ambos casos la deuda tributaria incluye el tributo, los intereses y las multas’.

∞ Se está ante una causa material de exclusión de pena, porque, de un lado, es 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 intervinientes [GARCÍA CAVERO, PERCY: *Derecho Penal Económico Parte Especial II*, Editorial Grijley, Lima, 2007, pp. 698-699]. 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 ésta tenga lugar 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 delictivas.

CUARTO. Que, en el sub lite, se tiene lo siguiente: **1.** La SUNAT, emitida la Orden de Fiscalización correspondiente, cursó a la empresa Consorcio Selva Alegre la Carta 080053216480-01 y los Requerimientos 0521080000897 y 0522080001129, de veintiocho de agosto de dos mil ocho, por lo que dio inicio al procedimiento de fiscalización respecto del cumplimiento de sus obligaciones referidas al IGV del año dos mil seis. **2.** En el curso de este procedimiento la SUNAT emitió el Requerimiento 0522080001333, de veintisiete de octubre de ese año dos mil ocho, concretado en el sustento de operaciones realizadas con dos de sus proveedores: Enciso Miranda Renee REMSA Contratistas Generales Sociedad de Responsabilidad Limitada y Constructora Esquivel Sociedad Anónima Cerrada. **3.** El procedimiento de fiscalización estableció, desde los primeros momentos, con motivo del Requerimiento precedente, la ausencia de documentación que reflejara la corrección de las operaciones cuestionadas. **4.** El obligado tributario recién con fechas nueve de noviembre de dos mil nueve y el veintinueve de mayo de dos mil trece pagó la deuda tributaria. **5.** El informe tributario 2180-2014-SUNAT/6F0200, de indicios de delito de defraudación tributaria, se presentó el trece de marzo de dos mil quince. **6.** La SUNAT, acompañando el aludido informe de indicios de delito de defraudación tributaria, cumplió con formular la denuncia respectiva, lo que dio lugar a la emisión de la disposición fiscal de formalización de la investigación preparatoria de fojas cuatro del cuaderno de formalización, de seis de julio de dos mil diecisiete.

∞ El artículo 189 del Código Tributario fija como requisito legal para que pueda aceptarse la regularización tributaria que la SUNAT “[...] notifique cualquier requerimiento en relación al tributo y período en que se realizaron las conductas señaladas”’. El Acuerdo Plenario 2-2009/CJ-116, párrafo duodécimo, precisó que el bloqueo a la regularización tributaria necesita indistintamente (i) de un



requerimiento expreso en cuanto al delito presuntamente cometido o (ii) de la referencia a las conductas delictivas que le dan por su naturaleza relevancia penal. Siendo así, ha de entenderse 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 tributaria, sino que ha de estar enmarcado en unos hechos delimitados que precisamente vendrían a configurar, en su día, el delito tributario –es por ello que se exige la autodenuncia del obligado tributario o de otro interviniente–.

∞ En el presente caso la concreción de lo que luego se definió como delictivo se presentó con el Requerimiento 0522080001333, de veintisiete de octubre de ese año dos mil ocho, mientras que el pago íntegro de la deuda tributaria se materializó recién el veintinueve de mayo de dos mil trece, mucho tiempo después.

∞ Por consiguiente, no era de aplicación la exención del artículo 189 del Código Tributario. Este precepto se interpretó y aplicó erróneamente.

QUINTO. Que, respecto del informe tributario 2180-2014-SUNAT/6F0200, de indicios de delito de defraudación tributaria, de trece de marzo de dos mil quince, es de tener en cuenta lo prescripto en los artículos 192 y 193 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. 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.

∞ Es evidente que el último precepto legal para denunciar exige a la Administración Tributaria, como especialidad procedimental, que cuente con indicios razonables de la comisión de delitos. Esta exigencia se plasma con el 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. Distinto es el caso de la configuración jurídica 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, pero que, concurrentemente, en

cuanto se aporten explicaciones técnico –tributarias, pueden considerarse pericias institucionales.

∞ Además, no puede confundirse este informe con el propio procedimiento de fiscalización administrativa-tributaria que concreta una conducta presuntamente delictiva, de delito de defraudación tributaria, en los términos expuestos en el fundamento jurídico precedente.

SEXO. Que, pese a lo expuesto, corresponde acotar que el auto de sobreseimiento no fue impugnado por el fiscal provincial –solo apeló la Procuraduría Pública de la SUNAT– y que en segunda instancia el señor fiscal Superior señaló expresamente, por escrito, que no intervendría en la audiencia de apelación pues no tiene pretensión que defender [vid.: folio dos, 3.1, del auto de vista impugnado].

∞ Siendo así, solo está en discusión el objeto civil acumulado. Es verdad que la interpretación y aplicación de la ley no ha sido correcta por los jueces de mérito. Sin embargo, es de resaltar que el Código Tributario, en materia de reparación civil –que es el ámbito de legitimación de la SUNAT– tiene una regla especial. El artículo 191 del citado Código señala: “*No habrá 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*”. Luego, como ha sido enfática la propia Procuraduría Pública, la deuda tributaria fue cancelada por el obligado tributario –la suma materia de deuda tributaria fue lo que se reclamó cuando ésta se constituyó en actor civil [vid.: escrito de fojas dos del cuaderno de actor civil].

∞ Por tanto, si no se puede imponer reparación civil ante la cancelación de la deuda tributaria, el objeto civil ha quedado vacío de contenido. No cabe, en consecuencia, que se imponga una reparación civil al margen de la deuda tributaria cancelada. El recurso de casación no puede prosperar.

SÉPTIMO. Que, en cuanto a las costas, rige el artículo 499, apartado 1, del CPP. No cabe su imposición a la Procuraduría Pública de la SUNAT.

DECISIÓN

Por estas razones: **I.** Declararon **INFUNDADO** el recurso de casación, por las causales de **infracción de precepto material** y **vulneración de la garantía de motivación**, interpuestos por el señor PROCURADOR PÚBLICO ADJUNTO DE LA SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA contra el auto de vista de fojas cuatrocientos veinte, de quince de febrero de dos mil veintiuno, que confirmando el auto de primera instancia de fojas doscientos setenta y cuatro, de catorce de setiembre de dos mil veinte, de oficio, sobreseyó el proceso seguido contra René Enciso Miranda, Marco Antonio



Enrique Velasco y Johnny Jack Esquivel Beltrán por delito de defraudación tributaria en agravio del Estado – SUNAT; con todo lo demás que al respecto contiene. En consecuencia, **NO CASARON** el auto de vista. **II. PRECISARON**, respecto de los alcances de la regularización tributaria y de la naturaleza del Informe de indicios de delito de defraudación tributaria, para su debida inteligencia, lo dispuesto en los fundamentos jurídicos cuarto y quinto de esta sentencia casatoria. **III.** Sin costas. **IV. ORDENARON** se transcriba la presente sentencia al Tribunal Superior para los fines de ley, a la que se enviarán las actuaciones; registrándose. **V. DISPUSIERON** se lea esta sentencia en audiencia pública, se notifique inmediatamente y se publique en la página web del Poder Judicial. **HÁGASE** saber a las partes procesales personadas en esta sede suprema.
Ss.

SAN MARTÍN CASTRO

LUJÁN TUPÉZ

ALTABÁS KAJATT

SEQUEIROS VARGAS

CARBAJAL CHÁVEZ
CSMC/AMON

ANEXO V

RECURSO DE NULIDAD N° 1156-2021 LIMA



CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
DE LA REPÚBLICA

SALA PENAL TRANSITORIA
RECURSO DE NULIDAD N.º 1156-2021
LIMA

Regulación de la deuda tributaria

Sumilla. No cabe declarar fundada la excepción de improcedencia de acción, cuando el Órgano Administrador del Tributo inició un procedimiento de fiscalización en el que a través de requerimientos detectó la conducta delictiva desplegada por el contribuyente y ello ocurrió antes que aquel realizará el pago de la totalidad de la deuda tributaria insoluta.

Lima, cuatro de octubre de dos mil veintidós

VISTO: el recurso de nulidad

interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria¹ (concedido vía queja excepcional) contra la Resolución N.º 3, del 5 de abril de 2018². La cual **i. REVOCÓ** la Resolución N.º 13, del 3 de julio de 2017 que declaró INFUNDADA la excepción de naturaleza de acción deducida por el procesado JAVIER ALBERTO UEZU CASTRO contra la acción penal incoada en su contra por el delito tributario-defraudación tributaria, en la modalidad de obtención indebida de crédito fiscal, en agravio del Estado; y REFORMÁNDOLA la declaró **FUNDADA**. **ii.** De oficio, declaró **FUNDADA** la excepción de naturaleza de acción a favor de los procesados Albert Sergei Iván López Saravia, Crasy Jeniffer Magipo Bardalez, Yury Marlene Madrid Tutushima, Daysi Cynthia Ríos Osorio, Oscar Elías Sánchez Cortabrazo y Oscar Elías Sánchez Barandiarán en el proceso que se les sigue como cómplices del delito tributario-defraudación tributaria, en la modalidad de obtención indebida de crédito fiscal, en agravio del Estado.

Intervino como ponente el juez supremo **Prado Saldarriaga**.

¹ Foja 1924.

² Emitida por la Primera Sala Penal de Apelaciones de la Corte Superior de Justicia de Lima. Véase foja 1905.



FUNDAMENTOS

I. MARCO LEGAL DE PRONUNCIAMIENTO

Primero. El recurso de nulidad está regulado en el artículo 292 del Código de Procedimientos Penales (en adelante, C de PP) y constituye el medio de impugnación de mayor jerarquía entre los recursos ordinarios del ordenamiento procesal peruano³. Está sometido a motivos específicos y no tiene (salvo las excepciones de los artículos 330 y 331), efectos suspensivos de conformidad con el artículo 293 del mismo texto procesal. El ámbito de análisis de este tipo de recurso permite la revisión total o parcial de la causa sometida a conocimiento de la Corte Suprema, tal y como lo regula el contenido del artículo 298 del C de PP.

Segundo. El artículo 5 del Código de Procedimientos Penales regula la excepción de naturaleza de acción y se precisa que procede cuando el hecho denunciado no constituye delito, o no es justiciable penalmente. En el primer supuesto pueden darse dos situaciones: a) la atipicidad absoluta cuando la conducta atribuida al agente no está prevista en el ordenamiento jurídico como delito al momento de su comisión; b) la atipicidad relativa si no existe adecuación típica plena entre los hechos materiales que se denuncian o que se instruyen y las características objetivas y subjetivas del tipo penal por el cual el sujeto es instruido. En lo que respecta al supuesto consistente en que el hecho no sea justiciable penalmente, este alude a las condiciones objetivas de punibilidad y las excusas absolutorias, las que operan cuando se ha constatado todos los

³ Cfr. MIXAN MASS, Florencio, en SAN MARTÍN CASTRO, César Eugenio. *Derecho procesal penal*. Lima: Grijley, 2014, página 892.



elementos del delito y de la culpabilidad del autor. Sin embargo, se trata de supuestos relacionados con la limitación de la intervención penal sobre la base de perseguir determinados objetivos de política criminal vinculados a la carencia de una necesidad de pena.

II. FUNDAMENTOS DEL RECURSO DE NULIDAD

Tercero. La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-Sunat solicita la nulidad de la resolución recurrida y que sea reformada para que se emita un pronunciamiento conforme a ley, con base en los siguientes argumentos:

3.1. La Sala Superior ha aplicado los alcances del Acuerdo Plenario N.º 2-2009/CJ-116 contraviniendo expresamente lo señalado por el artículo 189 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N.º 1113 vigente desde el 5 de julio de 2012. El cual en el segundo párrafo señala: no procede el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, ni la comunicación de indicios del 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 esta, el órgano administrador del tributo inicie cualquier procedimiento de fiscalización relacionado al tributo y periodo en que se realizaron las conductas señaladas, de acuerdo a las normas sobre la materia.

3.2. Esa debió de haber sido la norma a aplicar y que conlleva a que el proceso de fiscalización se inició con la notificación del requerimiento 0221130007397, esto es, el 26 de marzo de 2013,



mientras que los pagos los realizó el contribuyente el 27 de diciembre de 2013, por lo que no es posible aplicar el Acuerdo Plenario N.º 2-2009/CJ-116 y el artículo 189 del Código Tributario, por haber sido modificado este último por el Decreto Legislativo N.º 1113.

3.3. En resumidas cuentas lo que hizo la Sala Penal Superior fue aplicar el citado acuerdo plenario bajo los parámetros del artículo 189 del Código Tributario, pero sin tener presente que la citada norma fue modificada el 5 de julio de 2012, por lo tanto, la interpretación no es conforme a la norma vigente para los hechos que motivan el proceso penal, pues el Colegiado motivo su resolución aplicando ultractivamente los alcances del artículo 189 del Código Tributario aprobado por el artículo 61 de la Ley N.º 27083 a hechos acontecidos posteriores a su derogación.

III. HECHOS IMPUTADOS

Cuarto. Según la acusación fiscal⁴ se imputa al denunciado JAVIER ALBERTO UEZU CASTRO, en su condición de gerente general de la empresa Uezu Comercial S.A.C. con Registro Único de Contribuyente (RUC) N.º 20515740369 realizó el delito de defraudación tributaria, en la modalidad de obtención indebida de crédito fiscal, correspondiente a los meses de febrero a julio, de septiembre a octubre y diciembre de 2012. Para lo cual se utilizaron facturas que consignan operaciones no reales y por supuestas adquisiciones de diversos materiales.

En efecto, durante los periodos señalados el imputado ha contabilizado en los libros y registros contables de su representada las facturas de proveedores que correspondían a operaciones no

⁴ Véase a folio 1890.



reales y con el propósito de obtener indebidamente el crédito fiscal en beneficio económico de su representada. Tales operaciones están detalladas en los Anexos N.º 01 y 02 del Informe de Indicios de Delito Tributario N.º 42-2013-SUNAT/2S4200 emitido por la Administración Tributaria. Para ello ha contado con la participación de los denunciados Albert Sergei Iván López Saravia, en su condición de Contador de la empresa UEZU COMERCIAL S.A.C.; así como de los supuestos proveedores Crasy Jeniffer Magipo Bardalez, persona natural con negocio con RUC N.º 10464944066, por el precio de venta de S/ 389 004,03, generando un crédito fiscal por S/ 59 339,66; Yury Marlene Madrid Tutushima persona natural con negocio con RUC N.º 10443766494, por el precio de venta de S/ 380 141,25, generando un crédito fiscal por S/ 57 987,63; Daysi Cynthia Ríos Osorio, en su condición de gerente general de la empresa RESISTENCIAS JUST IN TIME S.R.L. con RUC N.º 20543221865, por el precio de venta de S/ 930 260,18, generando un crédito fiscal por S/ 141 901,35; Oscar Elías Sánchez Cortabrazo y Oscar Elías Sánchez Barandiarán en su condición de socios de la empresa DOGMOPERU S.C.R.L. con RUC 20451671511, por el precio de venta de S/ 1 922 732,73, generando crédito fiscal por S/ 293 298,23; y finalmente Oscar Elías Sanchez Barandiarán persona natural con negocio con RUC N.º 10458592905, por el precio de venta de S/ 73 172,00, generando un crédito fiscal por S/ 11 161,82. Todos ellos se constituyen en presuntos cómplices primarios del delito imputado al autor. Cabe precisar que tales ilícitos penales de naturaleza tributaria, han causado perjuicio a la recaudación fiscal por el valor de S/ 563 688,00, de tributo insoluto.



IV. DICTAMEN FISCAL SUPREMO

Quinto. El fiscal supremo en lo penal opinó porque declare HABER NULIDAD en la resolución recurrida. Al respecto expresó los siguientes argumentos:

- 5.1. En el caso de autos, la discusión parte por establecer si en efecto, el hecho de que el imputado haya cancelado todo lo adeudado al Órgano Administrador del Tributo por la obtención de crédito fiscal falso, conlleva a la aplicación de la excusa absolutoria descrita en el artículo 189 del Código Tributario.
- 5.2. Mas allá de que el artículo 189 del Código Tributario haya sido modificado desde el 5 de julio de 2012 y con ello se haya dejado de lado la interpretación que se hizo en el Acuerdo Plenario N.º 2-2009/CJ-116 publicado el 13 de noviembre de 2009, es necesario indicar que en estricto lo señalado en el artículo 189 del Código Tributario sobre "No procede el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, ni la comunicación de indicios del delito tributario por parte del Órgano Administrador del Tributo cuando se regularice la situación tributaria..." no constituye en puridad una excusa absolutoria, pues estas se caracterizan porque presuponen la existencia de una conducta típica, antijurídica y culpable y hacen desaparecer solamente la pena, no así la responsabilidad civil, que se deja subsistente. Por tanto, el hecho realizado bajo su ámbito es ilícito, pero declarado exento de la correspondiente pena.
- 5.3. Con lo descrito en el artículo 189 del Código Tributario luego de haber sido modificado por el Decreto Legislativo N.º 1113, la regularización tributaria tiene que realizarse por el contribuyente antes de que se inicie la correspondiente investigación dispuesta por el Ministerio Público o a falta de esta, el órgano administrador del tributo inicie cualquier procedimiento de fiscalización relacionado al tributo y periodo en que se realizaron las conductas señaladas, de acuerdo a las normas sobre la materia. En el caso de autos la Sunat inició



procedimiento de fiscalización contra el investigado JAVIER ALBERTO UEZU CASTRO, en su condición de gerente general de la empresa UEZU COMERCIAL S.A.C, con los Requerimientos N.º 0221130007397 y N.º 0222130008468 de fecha 26 de marzo y 8 de abril del año 2013 respectivamente, por lo que solo habría operado la excusa absolutoria si el pago de lo adeudado se hubiera realizado antes de la primera fecha. Sin embargo, los pagos que realizó el contribuyente fueron el 27 de diciembre de 2013, fecha en la que ya no existiría la autodenuncia del hecho, que es lo que se privilegia en estos casos para operar la excusa absolutoria, siendo que este beneficio o privilegio queda excluido si en el momento en que se procedió a rectificar o completar las declaraciones ya había sido descubierto el delito y el autor lo sabía o, por lo menos, y según una razonable apreciación de la situación, debía contar con ello. De lo expuesto se concluye que los pagos realizados por el investigado no operan para la aplicación de la excusa absolutoria comprendida en el artículo 189 del Código Tributario vigente para la fecha de las acciones que dieron lugar a la obtención del crédito fiscal falso.

V. ANÁLISIS DEL RECURSO

Sexto. El recurso de nulidad planteado por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-Sunat cuestiona lo resuelto por la Primera Sala Penal de Apelaciones de la Corte Superior de Justicia de Lima, que REVOCÓ el auto del 3 de julio de 2017 que declaró infundada la excepción de naturaleza de acción y REFORMÁNDOLO declaró FUNDADA la citada excepción deducida por el procesado JAVIER ALBERTO UEZU CASTRO contra la acción penal incoada en su contra por delito tributario–defraudación tributaria, en la modalidad de obtención indebida de crédito fiscal, en agravio del Estado peruano. En consecuencia, corresponde a este Supremo Tribunal



examinar los fundamentos del auto de vista recurrido para determinar su consistencia y arreglo a ley.

Séptimo. Analizando el caso *sub judice* cabe precisar que los hechos imputados fueron subsumidos dentro de los alcances típicos del artículo 1⁵ de la ley penal tributaria–Decreto Legislativo N.º 813 en concordancia con la circunstancia agravante específica prevista en el literal a, del artículo 4⁶, del mismo texto legal. Ahora bien, corresponde también establecer si el hecho de que el imputado haya cancelado el monto adeudado a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-Sunat por la obtención de un crédito fiscal indebido permite la aplicación de la excusa absolutoria regulada en el artículo 189⁷ del Código Tributario.

⁵ **Artículo 1.** 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 ni mayor de 8 años y con 365 a 730 días-multa.

⁶ **Artículo 4.** La defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de ocho ni mayor de doce años, cuando:

a) Se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos.

⁷ **Artículo 189. JUSTICIA PENAL**

Corresponde a la justicia penal ordinaria la instrucción, juzgamiento y aplicación de las penas en los delitos tributarios, de conformidad a la legislación sobre la materia. No procede el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, ni la comunicación de indicios de delito tributario por parte del Órgano Administrador del Tributo cuando se regularice la situación tributaria, en relación con las deudas originadas por la realización de algunas de las conductas constitutivas 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 esta, 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.



Octavo. Al respecto, es de señalar que la Sala Penal Superior justificó su decisión de asumir la improcedencia de acción alegando que los requerimientos de la Administración Tributaria no hicieron mención alguna a la presunta comisión de un ilícito penal tributario, sino a la presunta infracción tipificada en el numeral 1, del artículo 178, del Texto Único Ordenado del Código Tributario⁸. Asimismo, sostuvo, que si bien los Requerimientos N.º 0221130007397 y N.º 0222130008468 fueron notificados al imputado en fecha anterior a la cancelación de la deuda, esto es, el 26 de marzo y 8 de abril de 2013, respectivamente, ello no es razón suficiente para habilitar la persecución del delito al no cumplirse las exigencias señaladas en el Acuerdo Plenario N.º 2-2009/CJ-116 para posibilitar que la regularización opere como mecanismo de exclusión de punibilidad. Sobre todo, porque se exige que dicho requerimiento sea expreso en cuanto al delito presuntamente cometido. En consecuencia, para la Sala Penal Superior el pago realizado de la deuda tributaria por el imputado JAVIER ALBERTO UEZU CASTRO tiene el efecto jurídico de la excusa absolutoria que consignó el artículo 189 del Código Tributario.

Noveno. En torno a lo mencionado, este Supremo Tribunal observa que en el Anexo N.º 01 denominado "*Resultado del Requerimiento N.º 0222130012590*"⁹, emitido el 21 de noviembre de 2013, se determinó que el imputado a través de su empresa durante la fiscalización no logró probar la realización de compras a los proveedores Yury Marlene Madrid Tutushima, Crasy Jeniffer Magipo Bardalez, DOGMOPERU SOCIEDAD COMERCIAL DE RESPONSABILIDAD LIMITADA, Oscar Sánchez Barandiarán y RESISTENCIA JUST IN TIME SRL.

⁸ Véase a folios 296 y 297.

⁹ Véase el último párrafo a fs. 295.



Fue así que no pudo acreditar la entrega y recepción de la mercadería por parte de sus proveedores. Tampoco pudo probar los movimientos de ingreso y de salida del almacén de los suministros consignados en los comprobantes de pago observados. Estableciéndose de ese modo, que los comprobantes de pago utilizados a su favor han consignado **operaciones no reales** y por tanto, se infiere que el contribuyente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1, del artículo 178, del Código Tributario.

Decimo. Además, se aprecia también que el *Requerimiento N.º 0222130012590* fue emitido antes del pago de la totalidad de la deuda, esto es, el 21 de noviembre de 2013 y en él se hizo referencia a la conducta delictiva desplegada por el imputado para obtener un beneficio tributario indebido a su favor. En consecuencia, se concluye que el Órgano Administrador del Tributo inició un procedimiento de fiscalización donde se emitió una serie de requerimientos relacionados a la conducta delictiva imputada antes de la cancelación de la deuda tributaria. Por consiguiente, la resolución recurrida debe ser revocada.

DECISIÓN

Por estos fundamentos, de conformidad con el dictamen del fiscal supremo en lo penal, los jueces y las juezas integrantes de la Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema, declararon: **HABER NULIDAD** en la Resolución N.º 3, del 5 de abril de 2018 que: i. REVOCÓ la Resolución N.º 13, del 3 de julio de 2017 que declaró infundada la excepción de naturaleza de acción deducida por el procesado JAVIER ALBERTO UEZU CASTRO contra la acción penal incoada en su



contra por el delito tributario-defraudación tributaria, en la modalidad de obtención indebida de crédito fiscal, en agravio del Estado; y la declaró **FUNDADA** a favor JAVIER ALBERTO UEZU CASTRO. ii. De oficio, declaró **FUNDADA** infundada la excepción de naturaleza de acción a favor de los procesados Albert Sergei Iván López Saravia, Crasy Jeniffer Magipo Bardalez, Yury Marlene Madrid Tutushima, Daysi Cynthia Ríos Osorio, Oscar Elías Sánchez Cortabrazo y Oscar Elías Sánchez Barandiarán del proceso que se les sigue como cómplices del delito tributario-defraudación tributaria, en la modalidad de obtención indebida de crédito fiscal, en agravio del Estado; y **REFORMÁNDOLA CONFIRMARON LA RESOLUCIÓN DE PRIMERA INSTANCIA** y **DISPUSIERON** que el proceso incoado continúe según su estado contra los citados procesados. Se haga saber.

S. S.
PRADO SALDARRIAGA
BROUSSET SALAS
CASTAÑEDA OTSU
PACHECO HUANCAS
GUERRERO LÓPEZ
VPS/fata

ANEXO VI

INFORME N°15-2022-SUNAT/8H0000



Firmado Electrónicamente por:
DANIEL ORLANDO TALLA PIMENTEL
INTENDENTE NACIONAL
INTENDENCIA NACIONAL DE
FORMULACIÓN DE INVERSIONES Y
FINANZAS
Fecha y hora: 10/10/2022 17:17

INFORME N.º 000015-2022-SUNAT/8H0000

A : LOPEZ GONZALES GERARDO ARTURO
INTENDENCIA NACIONAL DE GESTIÓN DE PROCESOS

DE : TALLA PIMENTEL DANIEL ORLANDO
INTENDENCIA NACIONAL DE FORMULACIÓN DE INVERSIONES Y
FINANZAS

ASUNTO : Costos y gastos sobre niveles recaudados incurridos por la
SUNAT periodo 2008 al 2022

LUGAR : Lima, 10 de octubre de 2022



DANIEL ORLANDO
TALLA PIMENTEL
ENCARGADO (E)
10/10/2022 17:14:13

I. ANTECEDENTES



HECTOR FUERTES
BALDEON
JEFE DE DIVISION
06/10/2022 18:07:15

1.1. Mediante correo electrónico de fecha 30 de setiembre de 2022, de la Gerencia de Programación y Fiscalización de la Intendencia Nacional de Gestión de Procesos, solicita información, entre otros, sobre costos y gastos relacionados a los niveles de recaudación de los años 2004 a la fecha, solicitada por la Fiscalía Provincial Penal Especializada en Delitos Tributarios de Lima.



JAIRZINHO JUAN JOSE
NUE VILGA
SUPERVISOR
ENCARGADO
06/10/2022 18:03:38

1.2. Mediante Oficio N° 721-2022-(18-2021)-FPPEDT-MP-FN - Expediente 000-URD010-2022-948519-7, de fecha 12 de setiembre de 2022, la Fiscalía Provincial Penal Especializada en Delitos Tributarios de Lima, solicita se cumpla con la remisión del informe técnico sobre la efectividad de la regularización tributaria prevista en el artículo 189 del Código Tributario.

II. BASE LEGAL

- 2.1. Ley N° 29816, Ley de Fortalecimiento de la SUNAT.
- 2.2. Decreto Legislativo N° 1440, Decreto Legislativo del Sistema Nacional de Presupuesto Público.
- 2.3. Ley N° 31365, Ley de Presupuesto del Sector Público para el Año Fiscal 2022.
- 2.4. Resolución de Superintendencia N° 000190-2021/SUNAT, que aprueba el Presupuesto Institucional de Apertura de la SUNAT para el Año Fiscal 2022.

III. ANÁLISIS

- 3.1. En mérito a los antecedentes señalados, la Gerencia de Programación y Fiscalización de la Intendencia Nacional de Gestión de Procesos, ha requerido información, entre otros, respecto a la información relacionada a los costos y gastos necesarios para los niveles recaudados, conforme lo solicita la Fiscalía Provincial Penal Especializada en Delitos Tributarios de Lima, a través del Oficio N° 721-2022-(18-2021)-FPPEDT-MP-FN de fecha 12 de setiembre de 2022.
- 3.2. Al respecto, debe precisarse que la presente solicitud de información de costos y gastos necesarios para los niveles recaudados, de acuerdo con la Fiscalía, se refiere a los costos y gastos necesarios incurridos en la administración para poder cumplir sus funciones (recaudación por los ejercicios del 2004 en adelante).
- 3.3. Asimismo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 21, **Estructura de los Gastos Públicos**, del Decreto Legislativo N° 1440, Decreto Legislativo del Sistema Nacional de Presupuesto Publico, los gastos publicos se estructuran considerando, entre otros, lo siguiente.

"...2. Clasificación Funcional: Agrupa los créditos presupuestarios desagregados por función, división funcional y grupo funcional. A través de ella se muestran las grandes líneas de acción que la Entidad desarrolla en el cumplimiento de las funciones primordiales del Estado. Esta clasificación no responde a la estructura orgánica de las Entidades, configurándose bajo los criterios de tipicidad..."



DANIEL ORLANDO
TALLA PIMENTEL
ENCARGADO (E)
18/10/2022 17:14:13



HECTOR FUERTES
BALDEON
JEFE DE DIVISION
08/10/2022 14:07:15



IAIRZINDO JUAN JOSE
NUE VILCA
SUPERVISOR
ENCARGADO
09/10/2022 19:03:38

- 3.4. Del mismo modo, mediante Ley N° 31365, Ley de Presupuesto del Sector Público para el Año Fiscal 2022, se aprueban los recursos del sector público, correspondiendo a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, la aprobación de sus actividades y proyectos debidamente financiados en atención a sus objetivos y metas institucionales. Estas **actividades** y proyectos se encuentran en la Estructura Funcional y Programática, estructura que comprende las grandes líneas de acción que la SUNAT programa para cada Año Fiscal, y que se destinan para el cumplimiento de las metas contempladas en el presupuesto institucional.
- 3.5. Además, en el Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 000190-2021/SUNAT, que aprueba el Presupuesto Institucional de Apertura de la SUNAT para el Año Fiscal 2022, se identifica la estructura programática de las principales **actividades** y proyectos institucionales a desarrollar en el presente Año Fiscal.
- 3.6. Realizadas las precisiones anteriores, debe indicarse que, de acuerdo con lo solicitado por la Fiscalía, respecto a los costos y gastos a tomar en cuenta, para la presente solicitud se ha considerado las Actividades Presupuestales de la estructura funcional y programática relacionadas a la **Fiscalización de Tributos Internos y Control de Deuda, Cobranza y Recursos**, vinculados al grupo funcional **Recaudación**.
- 3.7. Cabe precisar que la información adjunta al presente en Anexo N° 01, contiene la ejecución del presupuesto desde el año 2008 al 2021, y respecto al 2022, los recursos aprobados y su ejecución al cierre del mes de setiembre, puntualizando que no se cuenta con información de ejecución de gastos de años anteriores (2004 al 2007) en nuestros sistemas de información.

IV. CONCLUSIONES

- 4.1. La Gerencia de Programación y Fiscalización de la Intendencia Nacional de Gestión de Procesos solicita, entre otros, información relacionada a los costos y gastos necesarios para los niveles recaudados entre los años 2004 a la fecha, requerida por la Fiscalía Provincial Penal Especializada en Delitos Tributarios de Lima, a través del Oficio N° 721-2022-(18-2021)-FPPEDT-MP-FN.
- 4.2. Considerando la normativa vigente respecto a la estructura funcional y programática de la SUNAT, la información solicitada comprende las actividades relacionadas a la Fiscalización de Tributos Internos y Control de Deuda, Cobranza y Recursos, asociadas al grupo funcional de Recaudación.
- 4.3. Asimismo, la información adjunta en el Anexo N° 01, contiene la ejecución del presupuesto desde el año 2008 al 2021, y respecto al 2022, los recursos aprobados y su ejecución al cierre del mes de setiembre.

V. RECOMENDACIÓN

Elevar el presente Informe a la Fiscalía Provincial Penal Especializada en Delitos Tributarios de Lima, para la continuación del trámite correspondiente.



DANIEL ORLANDO
TALLA PIMENTEL
ENCARGADO (E)
10/10/2022 17:14:13



HECTOR FUERTES
BALDEON
JEFE DE DIVISION
06/16/2022 18:47:15



JAIRZINHO JUAN JOSE
NUE VILCA
SUPERVISOR
ENCARGADO
08/10/2022 18:03:38

DOCUMENTO FIRMADO DIGITALMENTE
DANIEL ORLANDO TALLA PIMENTEL
Intendente Nacional de Formulación
de Inversiones y Finanzas

ANEXO N° 01

COSTO GASTO ASOCIADO A NIVELES DE RECAUDACIÓN

PRESUPUESTO / ANC	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
APROBADO	448,691,951	434,594,442	669,367,988	745,378,316	521,895,065	529,501,357	668,596,974	748,400,588	825,548,336	671,902,000	720,595,492	727,789,458	641,348,999	624,944,797	573,820,877
EJECUTADO	388,403,626	346,297,956	521,972,183	678,711,059	478,752,052	585,524,063	628,226,193	622,668,006	609,548,023	611,529,996	563,779,287	562,700,817	540,252,445	549,068,705	436,439,515
AVANCE %	87%	80%	78%	91%	92%	111%	94%	83%	74%	91%	78%	77%	84%	88%	76%

Fuente: SIF y consulta arreglado MEF.

Comprende las actividades relacionadas a Fiscalización de Tributos Internos y Control de la Deuda y Cobranzas.

Año 2022 corresponde al PIA y ejecución a settembre.

COSTO GASTO ASOCIADO A FISCALIZACIÓN DE TRIBUTOS INTERNOS

PRESUPUESTO / ANC	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
APROBADO	290,297,578	246,517,394	446,757,976	524,275,423	300,511,899	308,650,162	384,033,418	482,079,443	407,563,800	388,423,000	405,265,516	544,521,497	250,859,698	313,109,365	315,546,247
EJECUTADO	245,294,881	203,888,316	336,176,103	473,189,125	250,763,217	351,616,967	379,483,368	352,506,472	338,304,825	344,278,189	308,232,507	301,433,269	292,044,758	290,496,934	231,341,259
AVANCE %	84%	83%	75%	90%	83%	114%	99%	78%	83%	89%	76%	55%	116%	93%	73%

Fuente: SIF y consulta arreglado MEF.

De acuerdo a la actividad presupuestaria relacionada a Fiscalización de Tributos Internos.

Año 2022 corresponde al PIA y ejecución a settembre.



DANIEL ORLANDO
TALLA PIÑATEL
ENCARGADO JEI
10/10/2022 17:14:15



HECTOR FUERTES
BULLCÓN
JEFE DE DIVISION
10/10/2022 18:07:15



ARZINHO JUAN JOSE
NUE VILCA
SUPERVISOR
ENCARGADO
10/10/2022 16:01:38

ANEXO VII

INFORME N°55-2022-SUNAT/1V0000



Firmado Digitalmente por:
REYNALDO JOSÉ CARLOS TORRES
OCAMPO
GERENTE
GERENCIA DE ESTUDIOS
ECONÓMICOS
Fecha y hora: 27/09/2022 13:20

INFORME N.º 000055-2022-SUNAT/1V3000

ASUNTO : Información sobre los niveles de ingresos recaudados durante los años 2004 a 2022

LUGAR : Lima, 27 de septiembre de 2022



LOE LUIS SANCHEZ
VECORENA
EFE DE DIVISION
7/8/2022 11:35:02

I. ANTECEDENTES

1. Mediante el Oficio N°704-2022-(18-2021)-FPPEDT-MP-FN del 02SEP2022, Expediente N°000-URD010-2022-920501 de fecha 05SEP2022, dirigido a la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT), el señor Fredy Eloy Vizcarra Villegas, Fiscal Provincial de la Fiscalía Provincial Penal Especializada en Delitos Tributarios de Lima, solicita, entre otros aspectos, un informe técnico sobre los niveles de ingresos recaudados durante los años 2004 a 2022. Al respecto, cabe mencionar que en dicho oficio se establecía un plazo máximo de atención de cinco días hábiles.
2. Mediante Oficio N°000240-2022-SUNAT/1M0000, de fecha 13SET2022, la SUNAT solicitó una ampliación del plazo otorgado para el envío de la información solicitada.
3. Posteriormente, mediante el Oficio N° 735-2022-FPPEDT remitido el 14SET2022¹ la fiscalía en mención otorgó un plazo adicional de 10 días hábiles para la atención del pedido mencionado en el numeral 1.
4. Teniendo en cuenta que la información estadística solicitada, compete a la División de Estadística de la Gerencia de Estudios Económicos, en lo referido a los niveles de ingresos recaudados entre los años 2004 al 2022, corresponde a esta unidad atender lo solicitado por el señor Fiscal Provincial.

II. ANÁLISIS

Reserva Tributaria y Protección de Datos Personales

1. En mérito al antecedente, corresponde indicar que la información solicitada mencionada en el numeral 1 de los antecedentes es de carácter agregado y, por lo tanto, no se

¹ Mediante correo electrónico de fecha 14SET2022 de la asistente administrativa de la fiscalía penal provincial especializada de Lima, señorita Anabel Minaya Garay.



encuentra bajo los alcances de la reserva tributaria normada por el artículo 85° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF2. Asimismo, tampoco se encuentra comprendida dentro de los supuestos de reserva a los que se refiere la Ley N.° 297333 – Ley de Protección de Datos Personales, en lo que corresponda.

Información

2. Los Ingresos Tributarios del Gobierno Central están conformados por los tributos internos y los tributos aduaneros, descontando las devoluciones de impuestos. Asimismo, los principales impuestos en términos de la recaudación son el Impuesto General a las Ventas, el Impuesto a la Renta, el Impuesto Selectivo al Consumo y los derechos arancelarios (impuesto a la Importación).
3. Los ingresos tributarios de gobierno central (netos de devoluciones)⁴ pasaron de S/ 31 149 millones en el año 2004 a S/ 139 947 millones en el año 2021. Más recientemente, entre el año 2020 y el 2021 dichos ingresos pasaron de S/ 93 125 millones a S/ 139 947 millones, registrando un crecimiento de 44,4% en términos reales.

Asimismo, entre enero y agosto del año 2022 los ingresos tributarios del gobierno central han alcanzado un importe de S/ 108 306 millones, el cual representa un crecimiento de 11,2% respecto de similar período del año 2021 (ver detalle en el Anexo 1).



4. Respecto a la información de ingresos tributarios recaudados considerada en el Anexo 1, se debe tener en cuenta lo siguiente:
 - a. Se consideran los ingresos tributarios y las devoluciones correspondientes a los tributos internos y tributos aduaneros.
 - b. No se considera a los pagos por Contribuciones Sociales ni los ingresos no tributarios.
 - c. Se considera los pagos en efectivo, cheque, documentos valorados y otras formas de pago establecidas por la SUNAT, agrupados según fecha de acreditación (criterio de percibido), independientemente del periodo tributario al cual correspondan (periodo de devengo). Por lo anterior, los pagos agrupados en un año específico pueden corresponder a obligaciones generadas en periodos tributarios anteriores.
 - d. No considera otras formas de extinción de la obligación tributaria como la aplicación de compensaciones de saldos a favor de periodos anteriores, saldo a favor del exportador u otros.
 - e. La información de los ingresos tributarios de gobierno central (netos de devoluciones) correspondiente al año 2022 abarca únicamente a los montos recibidos entre los meses de enero a agosto de dicho año, al tratarse de la información más reciente disponible.

² Publicado el 22JUN2013 y normas modificatorias.

³ Publicada el 03JUL2011 y norma modificatoria.

⁴ La información estadística de los ingresos tributarios de gobierno central, se encuentran publicados en la página web de la SUNAT en: <https://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/index.html>.



- f. Los montos pagados por los contribuyentes no necesariamente representan la carga tributaria que soportan, sino lo que pagan en su calidad de deudores tributarios, en algunos casos como agentes retenedores de la obligación de terceros.

III. CONCLUSIONES

En atención al pedido de información, respecto de niveles de recaudación 2004-2022, solicitado por el Fiscal Provincial, señor Fredy Eloy Vizcarra Villegas, se concluye lo siguiente:

1. La información solicitada no se encuentra bajo los alcances de la reserva tributaria ni de la Ley de Protección de Datos Personales.
2. Se proporciona la información de los niveles de recaudación obtenidos entre los años 2004 al 2022, lo cual está contenido en el Anexo 1 del presente informe.
3. Con la información descrita en numeral anterior se da atención a lo solicitado por el Fiscal, señor Fredy Eloy Vizcarra Villegas.



ROE LUIS SANCHEZ
VECORENA
JEFE DE DIVISION
7/03/2022 11:35:02

Esta es una copia auténtica imprimible de un documento electrónico archivado por la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT, aplicando lo dispuesto por el Art. 25 de D.S. 070-2013-PCM y la Tercera Disposición Complementaria Final del D.S. 026-2016-PCM. Su autenticidad e integridad pueden ser contrastadas a través de la siguiente dirección web: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-tinteroperabilidad/valida/verificacion> e ingresando la siguiente clave: EAKh1hUC



ANEXO VIII

INFORME N°41-2022-SUNAT/1V3000



Firmado Electrónicamente por:
CLAUDIA DELFINA PACHECO
GUERRERO
GERENTE
GERENCIA DE PROGRAMACIÓN Y
FISCALIZACIÓN
Fecha y hora: 20/10/2022 19:30

INFORME N.º 000041-2022-SUNAT/7B3000

ASUNTO : ATIENDE PEDIDO DE INFORMACION

LUGAR : LIMA, 20 de octubre de 2022

I. ANTECEDENTES



1.1. Mediante Oficio N° 721-2022-(18-2021)-FPPEDT-MP-FN de fecha 12 de setiembre de 2022 (Expediente 000- URD010-2022-948519-7), reiterado mediante Oficio N° 835-2022-(18-2021)-FPPEDT-MP-FN (Expediente 000-URD010-2022-1095489-1), la Fiscalía Provincial Penal Especializada en Delitos Tributarios de Lima, solicita se cumpla con la remisión del informe técnico sobre los siguientes puntos¹:



- a) Niveles de ingresos recaudados entre los años 2004 a la fecha.
- b) Costos y gastos necesarios para los niveles recaudados.
- c) Efectos de las fiscalizaciones administrativas en la recaudación fiscal.
- d) Costo promedio de cada fiscalización.
- e) Índice del riesgo de detección de actos de evasión que se vendría generando con las acciones de fiscalización.
- f) Incidencia de las regularizaciones tributarias según lo previsto en el artículo 189° del Código Tributario en los periodos solicitados.

II. BASE LEGAL

- 2.1. Ley N° 29816, Ley de Fortalecimiento de la SUNAT.
- 2.2. Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF y modificatorias.

III. ANÁLISIS

3.1. Previo a la atención de la información solicitada, corresponde precisar que la información solicitada mencionada en los puntos c) al g) de los antecedentes es de carácter genérico y, por lo tanto, no se encuentra bajo los alcances de la reserva tributaria normada por el artículo 85° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

¹ Se precisa que los puntos a) y b) han sido atendidos mediante el Informe N° 055-2022-1V3000 y el Informe N° 15-2022-8H0000.

Asimismo; tampoco se encuentra comprendida dentro de los supuestos de reserva a los que se refiere la Ley N.º 297333 – Ley de Protección de Datos Personales, en lo que corresponda.

3.2. En mérito a lo señalado, la Gerencia de Programación y Fiscalización de la Intendencia Nacional de Gestión de Procesos, elaborará el presente reporte respecto a la información relacionada a los efectos de las fiscalizaciones administrativas en la recaudación fiscal, costo promedio de cada fiscalización, índice del riesgo de detección de actos de evasión que se vendría generando con las acciones de fiscalización e incidencia de las regularizaciones tributarias según lo previsto en el artículo 189° del Código Tributario en los periodos solicitados, conforme lo solicita la Fiscalía Provincial Penal Especializada en Delitos Tributarios de Lima, a través del Oficio N° 721-2022-(18-2021)-FPPEDT-MP-FN de fecha 12 de setiembre de 2022.

3.3. Efectos de las fiscalizaciones administrativas en la recaudación fiscal.

3.3.1 Al respecto, entendemos que el presente punto solicitado se refiere a la medición de resultados en términos monetarios de las acciones de fiscalización (solo auditorías) realizadas en un determinado ejercicio.

3.3.2 Para tal efecto, de conformidad con el Anexo N° 01 al presente informe se ha elaborado una tabla estructurada, entre otros, por los siguientes campos:

- **Año de Término:** Campo referido al año en que concluyó la acción de fiscalización. Para este caso se consignado el rango de periodos comprendido entre el año 2004 y el 2022.
- **Cantidad de acciones:** Campo referido al número de acciones de fiscalización de tipo auditorías ejecutadas en un determinado año.
- **Rendimiento Promedio por Acción:** Campo referido al cociente obtenido de dividir el Rendimiento Total de las acciones de fiscalización² de un ejercicio anual entre la cantidad de acciones ejecutadas en ese mismo ejercicio.

3.3.3 Respecto a la información solicitada en este extremo, se ha considerado lo siguiente:

- La información relativa a los años de término y cantidad de acciones fue extraída de la base de datos RSIRAT/Fiscalización.
- Respecto al campo denominado "Rendimiento Promedio por Acción" se ha obtenido teniendo como base la información que arroja el RSIRAT respecto al resultado/rendimiento total de las acciones de fiscalización por un año de término seleccionado.



SE LUIS ORELLANA
VILLALOBOS
JEFE DE DIVISION
01/10/2022 17:09:44



PABLO MARCOS
CONDORI LUNA
SUPERVISOR
ENCARGADO
01/10/2022 17:03:08

² El Rendimiento Total de Acciones la suma de los valores emitidos, los pagos inducidos, declaraciones rectificatorias, emisión de multas como producto de las acciones de fiscalización.

3.4. Costo promedio de cada fiscalización.

3.4.1 Respecto al presente punto solicitado, entendemos que está referido a reportar la cantidad expresada en soles que representa el costo en el que incurre la Administración Tributaria para ejecutar una acción de fiscalización de tipo auditorías en un determinado año.

3.4.2 Para tal efecto, del Anexo N° 01 al presente informe se aprecia de la tabla elaborada, entre otros, los campos siguientes:

- **Año de Término:** Campo referido al año en que concluyó la acción de fiscalización. Para este caso se ha consignado el rango de períodos comprendido entre el año 2004 y el 2022.
- **Cantidad de acciones:** Campo referido al número de acciones de fiscalización (auditorías) ejecutadas en un determinado año.
- **Cantidad de auditores:** Campo referido al número de auditores que intervinieron en la ejecución de la acción de fiscalización (auditorías).
- **Costo Promedio por Acción:** Campo referido al resultado de multiplicar la cantidad promedio de días de ejecución de una auditoría por la Remuneración Diaria del auditor a cargo de la auditoría.

3.4.3 Respecto a la información solicitada en este extremo, se ha considerado lo siguiente:

- La cantidad de días promedio de ejecución se obtiene al dividir la cantidad total de días efectivos de labor en el ejercicio entre la cantidad de acciones ejecutadas en el ejercicio.
- La Remuneración Diaria del auditor se obtiene de dividir la Remuneración Mensual entre la cantidad de días efectivos laborados en un mes. Para la obtención de la Remuneración Mensual se consideró el promedio aplicado a los topes mínimos y máximos de las remuneraciones del último trimestre de cada ejercicio correspondientes al especialista de menor y de mayor rango.
- El dato correspondiente a los topes remunerativos último trimestre de cada ejercicio se extrajo del Portal de Transparencia de la SUNAT en el siguiente enlace:
https://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/rrhh/rrhh_estructura_salarial.html

3.5. Índice del riesgo de detección de actos de evasión que se vendría generando con las acciones de fiscalización.

3.5.1 Respecto al presente punto solicitado, entendemos que está referido a brindar información relativa al porcentaje de cobertura que representa la ejecución de acciones de fiscalización respecto de la totalidad de contribuyentes pertenecientes al Régimen General, Régimen Especial y Régimen MYPE Tributario.



3.5.2 Para tal efecto, de conformidad con el Anexo N° 02 al presente informe se ha elaborado una tabla estructurada, entre otros, por los siguientes campos:

- **Año:** Campo referido al año en que concluyó la acción de fiscalización. Para este caso se ha consignado el rango de periodos comprendido entre el año 2014 y el 2022.
- **Casos con acciones de control:** Campo referido al número de acciones de fiscalización (que comprenden auditorías y acciones inductivas) ejecutadas en un determinado año.
- **Universo de RUCs:** Totalidad de contribuyentes pertenecientes al Régimen General, Régimen Especial y Régimen MYPE Tributario.
- **Símbolo %:** Porcentaje que se obtiene de dividir los casos con acciones de control entre el universo de RUCs.

3.5.3 Respecto a la información solicitada en este extremo, se ha considerado lo siguiente:

- La información relativa a los años de término y cantidad de acciones fue extraída de la base de datos RSIRAT - Fiscalización y el RBRUC.



3.6. Incidencia de las regularizaciones tributarias según lo previsto en el artículo 189° del Código Tributario en los periodos solicitados.

3.6.1 Al respecto, el artículo 189° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF establece que (...) **No procede el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, ni la comunicación de indicios de delito tributario por parte del Órgano Administrador del Tributo 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 (...)

3.6.2 En ese sentido, respecto al punto solicitado, entendemos que está referido a brindar información relativa a los pagos efectuados como producto de la presentación de las declaraciones juradas rectificatorias **sin contar con una acción de fiscalización a la fecha respecto de los periodos – tributos**, la que refleja voluntariedad de estos en la regularización de sus obligaciones tributarias.



3.6.3 Teniendo en cuenta lo expuesto, del Anexo N° 03 al presente informe se aprecia una tabla que se estructura sobre la base de los campos siguientes:

- **Año:** Año al que corresponde el pago voluntario producto de la rectificación presentada por el contribuyente entre el año 2013 y el 2022.
- **Monto IGV:** Importe en soles al cual asciende los pagos efectuados por concepto de rectificación de la declaración rectificatoria del Impuesto General a las Ventas efectuados.
- **Monto Renta:** Importe en soles al cual asciende los pagos efectuados por concepto de rectificación de la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta efectuados.

3.6.3 Respecto a la información solicitada en este extremo, se ha considerado lo siguiente:

- La información relativa a los años de término y cantidad de acciones fue extraída de la base de datos RSIRAT-Fiscalización- Vwfpagosrec (Teradata).
- Se ha considerado todos los pagos efectuados como producto de la presentación del PDT 621 por los tributos IGV y Renta antes de cualquier notificación de alguna acción de fiscalización. Se excluye los RUC que cuentan con fiscalización.



SE LUIS ORELLANA
VILLALCIBOS
EFE DE DIVISION
1/10/2022 17:08:44



PABLO MARCOS
CONDORI LUNA
SUPERVISOR
ENCARGADO
1/18/2022 17:03:08

IV. CONCLUSIONES

Se procede a remitir información sobre los efectos de las fiscalizaciones administrativas en la recaudación fiscal, costo promedio de cada fiscalización, índice del riesgo de detección de actos de evasión e incidencia de las regularizaciones tributarias según lo previsto en el artículo 189° del Código Tributario en los periodos solicitados de conformidad con los Anexos N° 01 al 03 del presente informe, conforme lo solicita la Fiscalía Provincial Penal Especializada en Delitos Tributarios de Lima, a través del Oficio N° 721-2022-(18-2021)-FPPEDT-MP-FN de fecha 12 de setiembre de 2022.

ANEXO 01

Efectos de las fiscalizaciones administrativas en la recaudación fiscal y Costo promedio de cada fiscalización durante los ejercicios 2004 al 2022

AÑO DE TÉRMINO	CANTIDAD DE ACCIONES	CANTIDAD DE AUDITORES	RENDIMIENTO PROMEDIO POR ACCIÓN (en soles)	COSTO PROMEDIO POR ACCION (en soles)
2004	4,855	601	775,877.53	5,250
2005	5,259	552	723,727.69	5,307
2006	3,541	530	858,352.20	5,604
2007	2,636	474	1,022,015.96	7,616
2008	2,724	492	1,006,986.96	8,217
2009	2,377	468	1,095,982.81	9,162
2010	1,844	420	1,619,252.80	10,817
2011	1,982	426	1,477,445.31	9,945
2012	18,024	778	211,670.16	1,548
2013	19,394	880	203,619.18	1,644
2014	13,446	924	493,465.20	3,242
2015	11,876	1,016	569,848.23	3,978
2016	12,956	1,114	479,686.57	3,904
2017	10,097	966	694,753.30	4,693
2018	9,352	870	604,940.04	4,260
2019	7,601	843	1,115,257.21	5,010
2020	4,242	731	1,307,152.91	5,350
2021	7,444	845	1,715,811.18	5,780
2022	4,310	734	989,013.84	4,537



JOSE LUIS ORELLANA
VILLALDIBOS
JEFE DE DIVISION
20/10/2022 17:59:44



PABLO MARCOS
CONDORI LUINA
SUPERVISOR
ENCARGADO
20/10/2022 17:03:08

Fuente: RSIRAT – FISCALIZACION
Gerencia de Programación y Fiscalización

ANEXO 02

Índice del riesgo de detección de actos de evasión que se vendría generando con las acciones de fiscalización

AÑO	CASOS CON ACCIÓN DE CONTROL	UNIVERSO DE RUCS	%
2014	217,833	2,457,301	9%
2015	220,742	2,622,710	8%
2016	256,110	2,803,252	9%
2017	203,266	2,980,166	7%
2018	208,810	3,183,049	7%
2019	212,490	3,352,972	6%
2020	154,207	3,549,212	4%
2021	212,223	3,705,551	6%
2022	150,643	3,705,851	4%

Fuente: RSIRAT – FISCALIZACION

Gerencia de Programación y Fiscalización

Donde:

UNIVERSO DE RUCs comprende contribuyentes del Régimen General, Régimen Especial y Régimen MYPE Tributario.



JOSE LUIS ORELLANA
VILLALOBOS
JEFE DE DIVISION
20/10/2022 17:39:44



PABLO MARCOS
CONDORI LUNA
SUPERVISOR
ENCARGADO
20/10/2022 17:03:08

ANEXO 03

Incidencia de las regularizaciones tributarias según lo previsto en el artículo 189° del Código Tributario en los años 2013 al 2022.

AÑO	MONTO IGV (en soles)	MONTO RENTA (en soles)
2013	8,257,867	3,539,841
2014	3,663,176	1,984,015
2015	2,866,391	1,521,661
2016	3,597,470	1,689,788
2017	4,780,842	1,828,649
2018	5,301,081	2,838,691
2019	1,320,437	445,150
2020	601,620	255,547
2021	400,166	157,914
2022	289,597	307,915

Fuente: RSIRAT – FISCALIZACION - Vwfpagosrec (Teradata)
Gerencia de Programación y Fiscalización
Se excluyen RUC que tienen fiscalización



JOSE LUIS ORELLANA
VILLALOBOS
JEFE DE DIVISION
20/10/2022 17:59:44



PABLO MARCOS
CONDORI LUNA
SUPERVISOR
ENCARGADO
20/10/2022 17:03:08