



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”.*

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

- A.** El artículo 7° 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 8° 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.

8°. 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 l- 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].

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

A. Regularización voluntaria. Se expresa en la frase: “...se regularice la situación tributaria (...) antes de que se inicie la correspondiente investigación fiscal o a falta de éste, el Órgano Administrador del Tributo notifique cualquier requerimiento en relación al tributo y período en que se realizaron las conductas señaladas” (artículo 189°, segundo párrafo, CT). Esta exigencia o condicionante temporal plantea que la regularización se realice en forma voluntaria o espontánea, la que debe concretarse antes de la intervención de la autoridad tributaria o penal. En este último supuesto no hace falta una disposición fiscal de formalización de la investigación preparatoria (artículo 7°.1 LPT en concordancia con el artículo 336° NCPP), cuyo equivalencia en el ACPD será la denuncia formalizada del Ministerio Público y el respectivo auto de apertura de instrucción; sólo se requiere del inicio de actuaciones de investigación, que muy bien pueden tratarse de diligencias preliminares en tanto en cuanto exista suficiente precisión de los cargos, de su presunta relevancia delictiva. De otro lado, la regularización no necesariamente debe ser obra del obligado; además, los motivos internos que determinan la regularización no son relevantes, sólo lo es el momento en que tiene lugar.

B. Pago total de la deuda tributaria o devolución íntegra del beneficio tributario. Se precisa en el cuarto párrafo del artículo 189° CT, que dice: “Se entiende por regularización el pago de la totalidad de la deuda tributaria o en su caso la devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente. En ambos casos la deuda tributaria incluye el tributo, los intereses y las multas”. No sólo se trata de que se formule una autodenuncia a través de una declaración rectificatoria, sino de que pague efectivamente la deuda tributaria o efectúe la devolución correspondiente. Frente a montos dudosos o de necesaria determinación administrativa –que traen causa en la comisión de delitos tributarios-, es posible que la autoridad cuestione la rectificación y exija un monto mayor, oportunidad en que debe establecerlo –con inclusión a los tributos, de los intereses y las multas- y el obligado a pagar inmediata e íntegramente el diferencial respectivo.

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



intervención de la Fiscalía, del inicio de actuaciones de averiguación-, (ii) el Órgano Administrador del Tributo notifique un requerimiento en relación al tributo y 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