



La regularización tributaria en el derecho penal peruano: fundamentos, presupuestos y aplicación

Tax regularization in criminal law: foundations, requirements and application

Raúl Pariona Arana*
Pontificia Universidad Católica del Perú

Resumen:

El artículo aborda la regularización tributaria en el ordenamiento jurídico peruano, atendiendo en especial a los fundamentos que la legitiman, los presupuestos de aplicación y los problemas que enfrenta su aplicación práctica. La relevancia de esta institución jurídica radica en que posibilita que el autor de un delito tributario se libre de la acción penal si informa a la autoridad de su ilícito y paga el íntegro de la deuda tributaria originada por el delito, más los intereses y la correspondiente multa. Las razones de política criminal que justifican la renuncia a la persecución penal priorizan la efectivización de la recaudación tributaria y la consideración del logro de los fines del Derecho penal por esta vía. El artículo se estructura en cinco apartados que comprenden: i) la aproximación a la institución de la regularización tributaria; ii) los fundamentos de legitimación; iii) la discusión sobre su naturaleza jurídica; iv) sus presupuestos; y v) los problemas de su aplicación práctica en el Perú.

Abstract:

The article examines tax regularization in the Peruvian legal system, focusing particularly on the foundations that legitimize it, the requirements for its application, and the challenges faced in its practical implementation. The significance of this legal institution lies in its capacity to exempt the perpetrator of a tax crime from criminal prosecution, provided they inform the authority of their unlawful act and pay the full amount of the tax debt generated by the offense, plus interest and the fine. The criminal policy considerations that justify waiving criminal prosecution prioritize the effectiveness of tax collection and acknowledge the achievement of criminal law objectives through this mechanism. The article is structured in five sections comprising: i) an approach to the institution of tax regularization, ii) the foundations of legitimization, iii) the discussion of its legal nature, iv) its requirements, and v) the challenges of practical application in Peru.

Palabras Clave:

Derecho penal–delito tributario–Código Tributario–regularización tributaria–punibilidad–política criminal

Keywords:

Criminal Law–tax crime–Tax Code–tax regularization–punishment–criminal policy

* Doctor en Derecho por la Universidad de Múnich (Alemania). Profesor de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Profesor de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8273-3627>

1. Introducción

La regularización tributaria es una institución jurídica que permite al autor de un delito tributario liberarse de la acción penal si informa a la autoridad de su ilícito y, además, paga la totalidad de la deuda tributaria originada por causa del delito. Se trata de una regla jurídica reconocida ampliamente en el ámbito internacional, regulada en España (art. 305, inciso 4, Código Penal), Alemania (§ 371 *Abgabenordnung*), Italia (*ra-vvedimento operoso*, art. 13 del Decreto legislativo n. 472 de 1997), Estados Unidos (*Voluntary Disclosure Practice*, sección 9.5.11.9 del *Internal Revenue Manual* de la *Internal Revenue Service*), entre otros países.

En el Perú, la regularización tributaria ha cobrado especial relevancia, toda vez que permite optimizar la recaudación tributaria sin la necesidad de un proceso sancionatorio. Su incorporación en el artículo 189 del Código Tributario obedece principalmente a razones políticas, en las que el Estado antepone la necesidad de la recaudación efectiva por encima del ejercicio de la acción penal. Esta renuncia a la sanción, pese a la configuración del delito tributario, se legitima en razón a que esta institución permite que se realicen, por otros medios, los fines del Derecho Penal en este ámbito especial, volviéndose innecesaria la imposición de una pena.

Sin embargo, pese a la aceptación extendida de la regularización tributaria, siempre ha estado en cuestión la legitimidad de esta regla –sobre todo por la afectación al principio de igualdad ante la ley, ya que no procede lo mismo con otros delitos–, por lo que en cada ordenamiento jurídico nacional ha requerido una legitimación especial. Por otro lado, los presupuestos de aplicación y las mismas consecuencias jurídicas han requerido un desarrollo interpretativo que facilite su aplicación práctica. Esta situación ha dado lugar a una importante discusión doctrinaria y jurisprudencial.

Por ello, el objeto del presente artículo es analizar los fundamentos que legitiman esta institución jurídica y los principales problemas de aplicación en la justicia peruana. Con este fin, el trabajo se estructura en cinco apartados. En primer lugar, se desarrolla una aproximación al concepto de la regularización tributaria. En segundo lugar, se profundiza en los fundamentos que legitiman esta institución jurídica. En tercer lugar, se examinan las posturas en torno a la naturaleza jurídica del acto de regularización. En cuarto lugar, se desarrollan los presupuestos legales de la regularización. Y, por último, se abordan los principales problemas —objetivos y subjetivos— que ha enfrentado su aplicación.

2. Aproximación a la regularización tributaria

La regularización tributaria en el Perú constituye una institución jurídica que posibilita la renuncia a la persecución penal en virtud del pago de la deuda tributaria originada por el delito. El artículo 189 del Código Tributario establece que no procederá la acción penal cuando se haya regularizado la deuda originada por la comisión de un delito tributario. La norma define la “regularización” como el pago total de la deuda tributaria o la devolución de los beneficios tributarios obtenidos indebidamente.

La doctrina especializada ha caracterizado a esta institución como un beneficio legal para el autor del delito tributario, debido al reconocimiento voluntario de la comisión del delito, su arrepentimiento y el consecuente acto de reparación consistente en el pago de la deuda tributaria originada por el delito. Sobre el particular, Alpaca Pérez (2015) sostiene que esta medida permite al contribuyente que ha incurrido en un delito tributario normalizar su situación jurídica, reconociendo así su función reparadora. No obstante la regularización tributaria beneficia también al Estado, pues posibilita la recaudación efectiva de la deuda tributaria sin el costo de un proceso penal y, de forma indirecta y parcial, se fomenta el cumplimiento —aunque tardío— de las obligaciones fiscales.

Se debe anotar que la figura de la regularización tributaria no solo tiene reconocimiento legal en el Perú, sino que se trata de una institución que tiene un amplio reconocimiento en el ámbito internacional. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OECD, 2015) reporta que programas denominados *voluntary disclosure programmes* han sido implementados en un total de 47 países. Cabe destacar que cada legislación presenta sus particularidades. En el Derecho romano germánico destacan los casos de España, Alemania e Italia; en el Derecho anglosajón, destaca el caso de Estados Unidos de Norteamérica. Estos países, al igual que en el Perú, han incorporado en sus ordenamientos reglas que posibilitan la renuncia a la persecución penal del infractor tributario si regulariza el pago omitido mediante fraude.

En el derecho español, la regularización tributaria se encuentra consagrada en el artículo 305, inciso 4, del Código Penal. Esta norma establece que la situación tributaria se considerará regularizada cuando el obligado tributario haya efectuado el reconocimiento y pago completo de la deuda, siempre que esto ocurra antes de la notificación de actuaciones de comprobación o investigación por parte de la Administración Tributaria. Como señala Nieto (2000), la regularización tributaria en España comprende el conjunto de actuaciones realizadas por el sujeto pasivo tributario para adecuar su situación a las exigencias legales.

El caso alemán destaca por su extensa tradición en materia de regularización tributaria. El § 371 de la Ley Tributaria (*Abgabenordnung*) establece que quien corrija íntegramente ante la autoridad fiscal la información incorrecta, incompleta u omitida, quedará exento de sanción por los delitos fiscales que haya cometido. La normativa alemana contempla diversas limitaciones para la aplicación de la regularización tributaria; así, por ejemplo, se excluyen los casos en que los hechos ya hayan sido descubiertos o exista un proceso en curso, entre otros supuestos previstos en la ley. Según Wittig (2014), se trata de una causa personal de exención de pena que surge después de la consumación del delito tributario, y anota, además, que estas reglas han tenido un significado práctico importante, pues ha permitido que en Alemania muchos infractores acudan a este mecanismo legal, posibilitando la regularización de sus deudas tributarias originadas por el delito.

En la legislación italiana, esta institución se conoce como *ravvedimento operoso* y se encuentra regulada en artículo 13 del Decreto legislativo N.º 472 de 1997. Esta normativa establece incluso un esquema que gradúa el porcentaje de reducción de la sanción económica en atención al tiempo transcurrido desde el vencimiento de la obligación y el acto de regularización.

En Estados Unidos, el mecanismo de la regularización tributaria encuentra su reflejo en el denominado *Voluntary Disclosure Practice*, definido en la sección 9.5.11.9 del *Internal Revenue Manual* (IRM) de la *Internal Revenue Service* (IRS). En virtud de esta institución, se permite que los contribuyentes que hayan cometido delitos tributarios de forma intencional puedan cumplir con sus obligaciones fiscales y, de esta forma, tener la posibilidad de evitar un proceso penal (IRS, 2025).

La adopción de la regularización tributaria en diversos ordenamientos jurídicos evidencia su importancia como instrumento de política criminal en materia tributaria. Esta institución posibilita un equilibrio entre dos intereses: por un lado, permite al infractor tributario evitar las consecuencias del proceso penal mediante el reconocimiento y pago de su deuda; por otro lado, facilita al Estado la recuperación de los recursos tributarios sin incurrir en los costos asociados a la persecución penal.

3. Fundamentos legitimantes de la regularización tributaria

La institución jurídica de la regularización tributaria posibilita que el autor de un delito tributario consumado evite la acción penal y, consecuentemente, no sea sancionado. Dado que, en materia penal, la regla es que quien ha cometido un delito debe ser procesado y sancionado, la regularización tributaria constituye una excepción a ese principio de justicia,

implicando una renuncia a la persecución y sanción penal. Como se ha expuesto, la regularización no supone la falta de alguno de los presupuestos del delito (tipicidad, antijuricidad y culpabilidad), pues se está ante un delito perfectamente configurado. No obstante, pese a este perfeccionamiento, acontece la renuncia estatal a la persecución del delito.

Pero ¿qué razón fundamental justifica esta renuncia? Y, más aún, ¿por qué no se aplica la misma regla con otros delitos? Solo razones de política criminal podrían legitimar dicha renuncia a la persecución penal. En las sociedades modernas, la recaudación tributaria se constituye en una de las condiciones de sustento del Estado, sin la cual este no podría cumplir los fines constitucionales asignados. La seguridad, la salud, la educación y, en general, el funcionamiento propio del Estado se verían seriamente afectadas. Garantizar esta existencia legitima las políticas del Estado. En este contexto, ante el delito tributario, para el Estado se torna prioritario la recaudación. Por ello, si el autor regulariza el tributo dejado de pagar por causa del delito, el Estado renuncia a la acción penal, debido a que el arrepentimiento, la autodenuncia y la reparación permiten alcanzar los fines del Derecho penal en este ámbito.

En la doctrina se ha resaltado también que la razón que subyace a esta decisión es que recibe una mayor valoración garantizar la recaudación, dado que se busca hacerla efectiva y no retrasarla con el inicio de un proceso penal (Sánchez-Ostiz, 2002). En esa línea, resulta atendible que el Estado desista de la imposición de la acción penal y de la correspondiente pena si es que dicho objetivo puede ser satisfecho a través de otros mecanismos. La regularización tributaria se erige como un mecanismo que logra el retorno a la legalidad del infractor, así como el resarcimiento del daño ocasionado al sistema tributario.

Bajo esta perspectiva, en caso se produzca la regularización, se vuelve innecesaria la imposición de la pena, ya que la expectativa social es satisfecha con la autodenuncia y el pago íntegro de la deuda tributaria. Como señala Montero (2020), existe una equivalencia funcional entre la regularización tributaria y el hecho de que el infractor soporte una pena. Se satisface el reconocimiento de la norma tanto con la imposición de la pena como con el acto de regularización. Por lo tanto, una sanción adicional sería innecesaria y se alejaría de los fines que persigue el Derecho penal. Por ello, anota bien Villavicencio (2014) cuando refiere que esta visión enmarca a la regularización como parte “de una política-criminal de eficaz recaudación por la función social que cumple el Estado” (p.1014), no siendo necesaria una pena.

La renuncia a la persecución penal se justifica, además, debido a que la regularización posibilita la reparación del bien jurídico afectado. A diferencia de lo que ocurre con otros bienes jurídicos, la afectación

del bien jurídico protegido por los delitos tributarios se produce al no ingresar los tributos a la hacienda pública como consecuencia del fraude. Por ello, el pago de la deuda tributaria o la devolución del beneficio indebido configuran una forma de restituir el daño ocasionado al sistema tributario. Por esta facilidad de reparación del daño, indica Fridenberg (2022), se logra que la renuncia a la aplicación de la pena se encuentre constitucionalmente justificada. Esta característica diferencial respecto a otros delitos, donde la reparación del daño resulta más compleja o incluso imposible, legitima aún más la institución de la regularización tributaria. Mientras que en los delitos contra la vida o la integridad física el daño causado es irreversible o de difícil reparación, el delito tributario, al tener un carácter económico, favorece su restitución integral, satisfaciendo el interés público afectado.

De lo expuesto, se advierte que la institución jurídica de la regularización tributaria no es ilegítima, sino que responde a importantes razones de política criminal. La consideración de estos fundamentos resulta relevante, puesto que, además de justificar la legitimidad de la institución jurídica, posibilita orientar su aplicación hacia fines compatibles con un Estado Social y Democrático de Derecho. La institución de la regularización tributaria permite la consecución de los fines que el Estado persigue: lograr que el infractor repare el perjuicio ocasionado al sistema tributario y ajuste su comportamiento conforme a derecho, todo lo cual abona a la realización de los fines del Derecho penal.

Por último, desde una perspectiva más amplia, debemos añadir que la regularización tributaria contribuye de manera positiva al sistema de administración de justicia. En efecto, la aplicación de las reglas de la regularización posibilita logros en casos complejos. Esto debido a que, en su mayoría, la manifestación de los delitos tributarios es compleja, requiriendo con frecuencia conocimientos especializados en materia contable, económica y tributaria para su investigación y procesamiento, lo cual implica un importante gasto al Estado. Estas dificultades que surgen en la investigación se incrementan en los casos donde intervienen empresas, dada su estructura organizacional. Por ello, como señala Cordero González (2007), la aplicación de la regularización se vuelve sumamente útil, al permitir que los casos se resuelvan mediante la autodenuncia y el pago de la deuda tributaria, sin la necesidad de recurrir al proceso penal. La reducción de la carga procesal en el sistema de justicia, debido a la regularización tributaria, coadyuva además a la optimización de recursos estatales. De esta manera, el Estado puede concentrar esfuerzos y recursos en la persecución penal de aquellos infractores que claramente buscan eludir el control y la acción de las autoridades.

4. Sobre su naturaleza jurídica

Dada la especial consecuencia jurídica de la regularización —“que no procede más la acción penal”— se discute en la doctrina sobre su naturaleza jurídica. Se observan diversas opiniones, destacando aquellas que consideran a la regularización como: (i) una causa que impide la consumación del delito, (ii) un elemento negativo del tipo, y (iii) una causa de exclusión de punibilidad.

Según la primera corriente, la regularización tributaria impediría la consumación del delito tributario. Montero (2020), reseña que esta tesis trata a la regularización como una especie de desistimiento voluntario y que la consumación del delito tributario ocurriría al vencer el tiempo hábil para declarar y liquidar el tributo. En este sector, Martínez Hornero (1997) señala que el delito se consuma cuando finaliza el período en que el obligado tributario debió atender el tributo. Sin embargo, se descarta esta postura por ser incompatible con las disposiciones legales que regulan este mecanismo y generar problemas en torno a la prescripción (Montero, 2020).

También se ha sostenido en la doctrina que la regularización constituiría un elemento negativo del tipo. Al respecto, Gómez (2013) menciona que, en España, se intentó configurarla como tal, supeditando la consumación del delito a la ausencia de regularización. Esta postura fue descartada por no armonizar con la lógica temporal de la regularización, que opera después de la consumación del delito.

En esta discusión doctrinaria, prima la opinión que concibe a la regularización tributaria como una causa de exclusión de punibilidad. Esta causal supone una renuncia estatal a la acción penal, con la consecuente no sanción, como resultado de una conducta activa del infractor posterior a la comisión del delito. En otros términos, no se niega el nacimiento de la punibilidad de la conducta delictiva, sino que esta se elimina posteriormente, en razón a consideraciones políticas. En este marco, la regularización tributaria sería compatible con este concepto, puesto que el pago de la deuda o la devolución del beneficio indebido puede darse luego de que se configura la defraudación.

Un importante sector de la doctrina peruana ha ido en esta dirección. Así, Villavicencio (2014) refiere que la conducta de regularización no implica, por ejemplo, que la defraudación tributaria no constituya un delito con todos sus elementos, sino que lo que se excluye es la posibilidad de imponer una sanción. Bajo la misma línea, García Cavero (2021) añade que esta tesis tiene un respaldo en la regulación legal, puesto que la exclusión de la pena se vincula con el delito y no con los intervenientes. Es decir, en caso concurra la regularización por parte de uno de los intervenientes, la exclusión de la punibilidad afectará a todos los implicados. Esta línea interpretativa en

torno a la regularización tributaria ha sido asumida en el Acuerdo Plenario N.º 02-2009/CIJ-116 (13 de noviembre del 2009), en donde se establece que constituye una causa material de exclusión de punibilidad *ex post factum*.

En este marco, se ha caracterizado a la regularización tributaria como excusa absolutoria. En la doctrina, Fernández Bermejo (2020) señala que, tradicionalmente, se ha calificado así, entendiendo que elimina la punibilidad de un hecho típico, antijurídico y culpable por razones político-criminales. Esta postura ha sido asumida en la Casación N.º 595-2020-Lambayeque que define a la regularización como “una excusa absolutoria que supone la comisión de un delito que no es justiciable penalmente” (Corte Suprema, 2021).

Se puede concluir que la regularización tributaria en el ordenamiento jurídico peruano es una causa de renuncia a la acción penal que trae como consecuencia la no punibilidad del delito, puesto que nuestra norma refiere que, ante la regularización “no proceda la acción penal”. Esta postura ha sido respaldada tanto por la doctrina nacional como por la jurisprudencia, mediante el Acuerdo Plenario N.º 02-2009/CIJ-116 y otros pronunciamientos. La interpretación resulta especialmente coherente con la estructura y finalidad de esta institución jurídica por dos razones fundamentales. Primero, porque reconoce que el delito tributario se ha configurado con cada uno de sus elementos. Segundo, debido a que comprende de mejor modo la naturaleza de la conducta de regularización, que acontece después de la consumación del delito. Esta interpretación, además, tiene la ventaja práctica de que sus efectos se extienden a todos los intervenientes del delito, lo que refuerza su carácter como herramienta político-criminal orientada a favorecer la regularización voluntaria y la recaudación fiscal efectiva.

5. Presupuestos de aplicación de la regularización

El despliegue de los efectos de la regularización tributaria se supedita al cumplimiento de tres elementos que se desprenden del artículo 189 del Código Tributario. El primer presupuesto consiste en la autodenuncia voluntaria del infractor, mediante la cual reconoce la existencia de una deuda tributaria que se ha originado por la comisión de un delito tributario. Este acto de reconocimiento representa el primer paso hacia la regularización y manifiesta la voluntad del infractor de retornar a la legalidad. El segundo elemento exigido es el pago íntegro de la deuda o la devolución del beneficio tributario indebidamente obtenido, lo que incluye no solo la deuda principal, sino también los intereses y multas correspondientes. Finalmente, el tercer presupuesto establece un límite temporal: la regularización debe darse siempre antes de que el Ministerio Público inicie una investigación por el delito cometido o antes de que la SUNAT realice un procedimiento de fiscalización por la comisión del

hecho ilícito en cuestión. La configuración y alcances de estos presupuestos ha sido objeto de desarrollo doctrinario y jurisprudencial.

5.1. La autodenuncia

La autodenuncia constituye la comunicación voluntaria mediante la cual el autor del delito tributario informa a la autoridad sobre el ilícito cometido y manifiesta su intención de regularizar la deuda tributaria originada. El acto de reconocimiento, que materializa un “arrepentimiento”, se caracteriza por ser espontáneo; es decir, debe surgir por iniciativa propia del infractor y no como resultado de la intervención de la autoridad.

En la doctrina, existe cierto consenso en la necesidad de la espontaneidad del acto de regularización del infractor. Sobre el particular, se exige que la regularización debe ser voluntaria, espontánea y por iniciativa propia del infractor (Alpaca Pérez, 2015, p. 342). Sin embargo, en la práctica, la espontaneidad como elemento subjetivo se termina por relativizar. El artículo 189 del Código Tributario no especifica expresamente este requisito para la regularización. Lo relevante es que el agente reconozca su infracción con anterioridad al inicio de un procedimiento fiscalizador o proceso penal. Este es el dato objetivo que debe ser tenido en cuenta en la autodenuncia. Por ese motivo, García Cavero (2016) precisa que la regularización también puede darse, por ejemplo, por el temor del infractor de recibir una sanción, por lo que la norma busca hacer más objetivo esta valoración, dejando de lado los motivos subjetivos que hayan decidido al infractor a reconocer su responsabilidad.

Por tanto, la interpretación más correcta del requisito de autodenuncia se centra en el aspecto temporal objetivo, más que en las motivaciones subjetivas del agente. Lo relevante será que el reconocimiento de la infracción y la manifestación de voluntad de regularizar se produzcan antes de que exista una actuación formal de la autoridad. Esta aproximación pragmática permite que la institución cumpla su finalidad recaudatoria de forma eficiente, pues no se detiene a evaluar las razones particulares que llevan al contribuyente a regularizar su situación. Así, incluso si la autodenuncia está motivada por el temor a una eventual sanción, será válida siempre que se realice antes del inicio formal de cualquier procedimiento administrativo o penal.

5.2. Pago de la deuda tributaria

La sola autodenuncia del infractor no es suficiente para que la regularización tributaria despliegue sus consecuencias jurídicas. De conformidad con el artículo 189 del Código Tributario, además del reconocimiento del infractor, se requiere el pago total de la deuda tributaria o la devolución íntegra del beneficio indebido. Esta obligación debe comprender el monto principal, más los intereses y multa. Este requisito

condiciona el pago o la devolución total e íntegra de lo dejado de pagar o de lo percibido indebidamente, así como los recargos generados como consecuencia del delito cometido.

En la doctrina especializada existe consenso respecto de los alcances de este requisito. El pago total de la deuda tributaria o la devolución íntegra del beneficio indebido debe abarcar el tributo, los intereses y las multas (Hurtado, 2015). Esta exigencia de integridad en el pago refleja la naturaleza reparadora de la regularización tributaria, pues busca que el Estado no solo recupere el tributo omitido, sino también las consecuencias económicas generadas por el incumplimiento.

El requisito del pago íntegro ha sido desarrollado a nivel jurisprudencial por la Corte Suprema de Justicia en el Acuerdo Plenario N.º 2-2009/CJ-116. La línea jurisprudencial establece que el pago debe efectuarse de forma total y en un único ingreso, sin posibilidad de un aplazamiento ni fraccionamiento. Según el citado acuerdo, la razón de exigir la totalidad del pago radica en que “es compatible con la finalidad de política fiscal de toda regularización tributaria, que persigue que se paguen los tributos” (Corte Suprema de Justicia, 2009). El mero reconocimiento de la infracción, sin pago total, no trae como consecuencia la liberación de la persecución penal.

Posteriormente, la Corte Suprema (2021) ha mantenido este criterio interpretativo. Por ejemplo, la Casación N.º 595-2020-Lambayeque enfatiza que la regularización tributaria requiere, inexorablemente, el pago total de la deuda tributaria o la devolución íntegra del beneficio indebido, no siendo suficiente la sola manifestación de voluntad de subsanar la irregularidad o la presentación de declaraciones rectificadorias. Esta exigencia legal, ratificada por los tribunales de justicia, busca garantizar que la regularización tributaria cumpla su propósito recaudatorio de manera efectiva.

5.3. Plazo para la regularización tributaria

La regularización tributaria cuenta con un límite temporal establecido por ley. El segundo párrafo del artículo 189 del Código Tributario establece dos momentos límite para regularizar: (i) antes del inicio de la investigación por el Ministerio Público o (ii) antes del inicio de cualquier procedimiento de fiscalización por parte del Órgano Administrador del Tributo, es decir, la SUNAT. Este límite temporal opera tanto en el ámbito penal como administrativo, puesto que abarca las diligencias preliminares del proceso penal y los actos de fiscalización de la SUNAT.

El establecimiento de un límite temporal máximo para el procedimiento de regularización es compatible con su fundamentación, dado que el mecanismo de la regularización tributaria contribuye a la efectivización de la recaudación fiscal, brindando una alternativa al

infractor para que actúe voluntariamente conforme a Derecho. Por tanto, no procede este mecanismo en los casos donde el Estado ya haya iniciado un procedimiento de investigación y sanción, toda vez que desatiende la finalidad que la legitima.

En la doctrina nacional se ha criticado la coherencia de regular ambos límites temporales de forma conjunta. Sobre el particular, Yon Ruesta y Sánchez-Málaga (2013) argumentan que resulta redundante, pues la investigación penal presupone necesariamente la intervención previa de la autoridad administrativa tributaria. Esta duplicidad de límites generó inicialmente divergencias jurisprudenciales, motivando algunos pronunciamientos en los que se permitía la regularización posterior al requerimiento administrativo, pero previa a la disposición fiscal de inicio de investigaciones.

El Acuerdo Plenario N.º 2-2009 buscó resolver este problema estableciendo una línea interpretativa que ha sido reiterada en pronunciamientos posteriores. Se ha consolidado el criterio jurisprudencial que establece como límite temporal la intervención del Ministerio Público o la Administración Tributaria. Así, la Casación N.º 9-2020-Arequipa indica que el límite es antes que la Administración Tributaria notifique el requerimiento en relación con el tributo (Corte Suprema de Justicia, 2022). En efecto, como señala Reaño Peschiera (2012), mediante el mencionado acuerdo plenario se buscó poner fin al “vaivén jurisprudencial” (p. 74).

En suma, jurisprudencialmente se ha esclarecido el tema de los plazos para hacer efectiva la regularización. El criterio consolidado exige que esta se efectúe antes de que exista cualquier actuación formal por parte de la SUNAT o del Ministerio Público. Esta posición, desarrollada por el Acuerdo Plenario N.º 2-2009 y confirmada en fallos posteriores, contribuye significativamente a la seguridad jurídica en la aplicación práctica de la regularización tributaria en nuestro sistema de justicia. Sin embargo, *de lege ferenda*, sería adecuado establecer un solo límite temporal, lo que contribuiría aún más a la claridad de las reglas aplicables a la regularización y posibilitaría un criterio práctico para la aplicación de esta importante institución jurídica.

6. Problemas en la aplicación de la regularización tributaria

La aplicación práctica de las reglas de la regularización tributaria ha generado una interesante discusión en nuestro país sobre sus alcances. Destacan dos ámbitos. El primero se relaciona con el ámbito de aplicación material de la regularización tributaria, que responde a la interrogante de qué tipos penales (delitos) en específico pueden regularizarse en virtud del artículo 189 del Código Tributario. El segundo se refiere al ámbito subjetivo, en el que debe deter-

minarse a qué intervenientes del delito alcanzan los efectos liberadores de la regularización. Esta cuestión resulta relevante en los casos de pluralidad de agentes y cuando solo uno de los intervenientes es quien ha buscado regularizar el delito cometido.

6.1. Delitos en los que procede la regularización – ámbito objetivo

El artículo 189 del Código Tributario determina el ámbito objetivo de aplicación de la regularización tributaria. La norma establece que no procederá la acción penal ni la comunicación de indicios por parte de la Administración Tributaria cuando se regularice la situación tributaria con relación a las deudas resultantes por la “realización de **algunas de las conductas** constitutivas del delito tributario contenidas en la Ley Penal Tributaria”. Sin embargo, la norma no es clara al precisar a qué tipos penales en específico se refiere, siendo necesario delimitar los alcances de la norma.

En primer lugar, la regularización tributaria comprende todos los delitos contemplados en la Ley Penal Tributaria. Si bien la norma menciona que solo se comprenden “algunas de las conductas”, una interpretación sistemática permite considerar a todos los delitos tributarios. Una interpretación que atienda al sentido final de esta institución —orientada a lograr la recaudación y el retorno a la legalidad del autor—, permite considerar a todos los delitos comprendidos en la ley penal tributaria.

Este criterio, que comprende a todos los delitos tributarios, ha sido recogido de forma clara por la Corte Suprema de Justicia en el Acuerdo Plenario N.º 2-2009/CJ-116. En dicho acuerdo plenario, se establece que la regularización tributaria es aplicable a todo el conjunto de delitos que lesionen la hacienda pública, ya sea mediante la omisión del pago de tributos o la obtención indebida de beneficios tributarios que disminuyan o eliminen la carga tributaria. Esta postura, respaldada por la jurisprudencia, refleja una política criminal orientada a favorecer la regularización como mecanismo de recaudación fiscal efectiva.

Asimismo, el tercer párrafo del artículo 189 del Código Tributario extiende los efectos de la regularización a las irregularidades contables y falsoedades instrumentales. Sin embargo, para su extensión se establece como requisito fundamental que dichas irregularidades y falsoedades hayan sido cometidas exclusivamente en relación con la deuda tributaria objeto de regularización. Esta condición implica que debe existir una relación de medio a fin entre las irregularidades y falsoedades respecto al delito tributario cometido. Solo en dichos supuestos se puede extender la regularización a estos delitos.

Se tienen dos razones de relevancia que legitiman esta regla. Por un lado, se reconoce la relación instrumental entre estos delitos y el delito tributario principal, pues las irregularidades contables y las falsoedades suelen

ser los medios necesarios para la comisión del delito tributario. Por otro lado, responde a una necesidad práctica, ya que la regularización tributaria perdería su eficacia como herramienta política si no garantizara la exclusión de responsabilidad penal tanto del delito principal como de aquellos que sirvieron para su comisión. Si la pena se vuelve innecesaria para el injusto principal, debe desaparecer también para aquellas conductas que fueron el instrumento para cometerlo. Por ese motivo, en la doctrina, García Cavero (2016) precisa que esta extensión del efecto eximente es una condición necesaria para incentivar la regularización tributaria.

La extensión de los efectos de la regularización tributaria a los delitos contables y falsoedades también tiene reconocimiento a nivel internacional, debido, fundamentalmente, a su utilidad. En España, al igual que en la legislación peruana, se reconoce legalmente que la regularización tributaria se extiende también a delitos conexos como las falsoedades y los delitos contables. Sobre el particular, Fernández Bermejo (2005) explica que, para validar esta extensión, se requieren las siguientes condiciones: i) que exista una relación instrumental entre estas conductas y el delito tributario; ii) que las falsoedades se vinculen con el objeto de la regularización, y iii) que las conductas hayan ocurrido con anterioridad al acto de regularización.

En este marco, si bien se reconoce la legitimidad y coherencia de la extensión de la regularización tributaria, es importante reconocer determinados límites. Principalmente, se exige que los delitos contables y las falsoedades estén vinculados específicamente al periodo o monto que es objeto de la regularización. Por ese motivo, el Acuerdo Plenario N.º 02-2009/CJ-116 señala que la extensión de los efectos de la regularización solo procede para aquellas irregularidades contables y falsoedades realizadas con finalidad y efectos exclusivamente tributarios. Esta interpretación excluye del beneficio de la regularización a las conductas que hayan facilitado la comisión de delitos en otros períodos tributarios o que estén relacionadas con otros tipos penales. Se excluyen también los casos donde dichas conductas constituyan delitos autónomos.

En suma, conforme a una interpretación teleológica, y, sobre todo, atendiendo a los especiales fines político-criminales ya mencionados, se desprende que el ámbito de aplicación comprende todos los delitos tributarios contemplados en la ley penal tributaria y los delitos conexos, específicamente, irregularidades contables y falsoedades instrumentales.

6.2. Intervinientes a los que beneficia la regularización–ámbito subjetivo

La determinación del ámbito subjetivo de aplicación de la regularización tributaria constituye una cuestión relevante para la aplicación de la ley. Con frecuencia,

los delitos suelen ser cometidos por más de una persona. Ello incluye también a los delitos tributarios, los cuales pueden ser cometidos de manera individual, pero también, con frecuencia, a través de una pluralidad de agentes que actúan con distintos grados de participación y contribución en la realización del tipo penal. En ese escenario, la cuestión central es determinar si los efectos liberadores benefician exclusivamente al autor del delito que regulariza o si también alcanza a todos los demás intervenientes.

En la doctrina predomina la opinión que defiende la extensión de los efectos de la regularización tributaria a todos los intervenientes del delito, sin tomar en cuenta quién fue el interveniente que efectivizó la regularización. Sobre el particular, García Cavero (2021) refiere que, al constituir la regularización tributaria una causa objetiva de exclusión de punibilidad, la consecuencia es que no pueda iniciarse un proceso penal por el delito tributario contra ningún interveniente; esto incluye a los autores y partícipes, con independencia de quién haya hecho la regularización. La exclusión de la punibilidad afecta al delito, por lo que no sería posible restringirla a los intervenientes que hayan realizado la regularización.

Respecto a la calidad de los intervenientes, tampoco se debería limitar los efectos de la regularización únicamente a los autores. Así, Caro Coria (2019) refiere que limitar la exención de responsabilidad penal únicamente a los autores y, por tanto, sancionar a los partícipes, constituiría una vulneración a los principios de igualdad y proporcionalidad penal. El efecto reparador de la regularización vuelve innecesaria toda sanción por el delito tributario cometido. Aquí no es relevante la distinción de las diversas formas de intervención de los agentes. En consecuencia, una vez realizada la regularización tributaria con todos los presupuestos de ley, el Ministerio Público se encuentra imposibilitado de iniciar un proceso penal contra todos los intervenientes en el delito tributario objeto de la regularización.

Esta extensión de los efectos de la regularización a todos los intervenientes ha sido reconocida por la Corte Suprema de Justicia. El Acuerdo Plenario N.º 2-2009/CJ-116 afirma que, al tratarse de una causa material de exclusión de punibilidad *ex post factum*, sus efectos liberatorios alcanzan a todos los intervenientes en el delito. Esta posición jurisprudencial enfatiza el carácter objetivo de la regularización, que afecta al hecho punible en su totalidad y no solo a la conducta individual de quien realiza el acto de regularización.

Esta solución es compatible con la finalidad político-criminal de la regularización tributaria. El objetivo principal de la regularización es promover la recaudación efectiva de los tributos dejados de pagar por causa del delito. Esta finalidad se cumple plenamente con la regularización, con independencia de quién la

realice, pues lo relevante es la satisfacción del interés fiscal del Estado.

7. Conclusión

Como conclusión, se puede anotar que, a pesar de lo polémico de la consecuencia jurídica de la regularización tributaria —que habilita la renuncia a la persecución penal para quien ha cometido un delito—, esta institución jurídica encuentra legitimidad en el Derecho penal peruano. Al darse el arrepentimiento, la autodenuncia y la reparación del daño, se satisfacen las expectativas sociales respecto a la protección del sistema tributario. Se logra la recaudación de lo dejado de pagar por causa del delito, asegurando así la reparación del daño; y, por otro lado, se observa que el autor del delito reorienta su comportamiento, voluntariamente, conforme a la norma, en una suerte de retorno a la legalidad. En ese escenario, se vuelve innecesaria la imposición de una pena al infractor, pues ya se han materializado los fines perseguidos por el Derecho penal.

Lista de referencias

- Alpaca Pérez, A. (2015). *Delitos Tributarios y Aduaneros*. Ubi Lex.
- Caro Coria, D. & Reyna Alfaro, L. (2019). *Derecho penal económico y de la empresa* (Tomo 2). Gaceta Jurídica.
- Cordero González, E. (2007). El delito fiscal en el ordenamiento alemán. *Crónica Tributaria*, (123), 69-96.
- Corte Suprema de Justicia del Perú. (2009, 13 de noviembre). Acuerdo Plenario N.º 02-2009/CIJ-116.
- Corte Suprema de Justicia del Perú. (2021, 17 de junio). Casación N.º 595-2020-Lambayeque.
- Corte Suprema de Justicia del Perú. (2022, 22 de marzo). Casación N.º 9-2020-Arequipa.
- Fernández Bermejo, D. (2020). Análisis normativo de la regularización penal tributaria como excusa absolvatoria. *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, (73), 601-641.
- Fridenberg, J. (2022). *El tributo evadido en el régimen penal tributario*. Ediciones Didot.
- García Cavero, P. (2016). *Derecho penal económico. Parte especial* (2.ª ed., vol. 3). Instituto Pacífico.
- García Cavero, P. (2021). La regularización tributaria en los delitos tributarios. En I. Meini y Y. Montoya (Coords.), *Libro homenaje en memoria del profesor doctor Felipe Villavicencio Terreros* (pp. 115-126). CICAJ PUCP.
- Gómez Lanz, F. (2013). Dos cuestiones recientes en torno a la regularización tributaria: la declaración tributaria especial de marzo de 2012 y la reforma del

artículo 305 del código penal mediante la ley orgánica 7/20121. *Revista de Derecho Penal y Criminología*, (1), 53-80.

Hurtado Pozo, J. (2015). *Compendio de Derecho penal económico. Parte General*. Fondo Editorial PUCP.

Internal Revenue Service (2025). *Internal Revenue Manuals*. <https://www.irs.gov/irm>

Martínez Hornero, F. (1997). Delito fiscal y regularización tributaria. *Revista de Contabilidad y Tributación*, (170), 3-40.

Montero, F. (2020). La regularización tributaria como equivalente funcional de la pena retributiva. *InDret*, (2), 304-349.

Nieto Montero, J. (2000). La regularización voluntaria de la situación tributaria. Amnistías fiscales. En C. García Novia y A. López Díaz (Coords.), *Temas de derecho penal tributario* (pp. 107-147). Marcial Pons.

Organisation for Economic Co-operation and Development. (2015). *Update on Voluntary Disclosure Programmes: A Pathway to Tax Compliance*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/460c9ea4-en>

Reaño Peschiera, J. (2012). La autoría y participación en el delito de defraudación tributaria. *Advocatus*, (26), 71-86.

Sánchez-Ostiz, P. (2002). *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*. Aranzadi.

Villavicencio , F. (2014). La Regulación Tributaria como Exención de la Responsabilidad Penal Tributaria. En M. Zavaleta Álvarez (Dir.), *Investigaciones Tributarias y de Política Fiscal* (pp. 1011-1018). Grijley.

Wittig, P. (2014). Die Selbstanzeige bei Steuerstrafaten. *Juristische Ausbildung*, (6), 567-579.

Yon Ruesta, R. & Sánchez-Málaga, A. (2013). Análisis crítico de la política criminal y del tipo de injusto del delito fiscal en el Perú. *Themis*, (64), 233-254.