

LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA EN LOS DELITOS TRIBUTARIOS¹

Percy García Caveró²

La regularización tributaria constituye el pago de la totalidad de una deuda tributaria o, en su caso, la devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario indebidamente obtenido (artículo 189 del Código Tributario). Este pago o devolución incluye los intereses y las multas correspondientes. A nivel penal, la regularización tributaria produce el efecto de impedir la persecución penal por los delitos tributarios cometidos para dejar de pagar la deuda tributaria regularizada o recibir el beneficio tributario reintegrado. En efecto, el artículo 189 del Código Tributario dispone que “[n]o 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” originada por la comisión de un delito tributario antes del inicio de una investigación fiscal o de una fiscalización tributaria. Dado el importante efecto que la regularización tributaria produce en la persecución penal, resulta necesario establecer los requisitos que debe reunir para efectivamente exonerar de pena, lo cual solamente podrá ser debidamente respondido si se tiene suficiente claridad sobre el fundamento de esta exoneración y la naturaleza jurídico-penal que tendría. De esta necesidad fue absolutamente consciente el Prof. Felipe Villavicencio Terreros, quien ubicó el fundamento dogmático de la exención de pena por regularización tributaria en la reparación del daño (Villavicencio, 2014). En esta contribución se emprenderá el trabajo dogmático de precisar los distintos aspectos relevantes de la regularización tributaria de cara al efecto de exoneración de pena que se le atribuye, siguiendo la línea de debate que abriera, en su momento, nuestro homenajeado. Con ello espero poder rendirle también un merecido homenaje a quien, sin duda, fue uno de los más insignes penalistas peruanos, cuyo reconocido magisterio sólo puede encontrar parangón en sus incuestionables virtudes humanas.

1. Fundamento

Para comprender y determinar el alcance exoneratorio de la regularización tributaria resulta necesario establecer antes que nada su fundamento. Lo primero que salta a la vista con la creación de la figura de la regularización tributaria es una finalidad de política fiscal, en la medida que con este mecanismo se procura

1 Las ideas contenidas en este artículo son una actualización de lo discutido en García Caveró (2007).

2 Abogado por la Universidad de Lima y Doctor en Derecho por la Universidad de Navarra. Profesor de la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP).

conseguir que, a cambio de renunciar a la persecución penal, los tributos dejados de pagar efectivamente se recauden (Joecks, 2005). Intentar, sin embargo, fundamentar este efecto de exoneración de pena desde el mero plano de la política fiscal resultaría insatisfactorio, pues no sólo dejaría de lado los principios de ordenación del sistema penal, sino que tampoco podría explicar diversas exigencias legalmente establecidas (Kratzsch, 1983; Hunsmann, 2006). En especial, no parecería razonable el requisito temporal de la regularización tributaria, ya que, si lo que interesa es la percepción del pago de los tributos adeudados, no tendría sentido limitar la regularización hasta antes de que se inicie la investigación fiscal o la fiscalización tributaria correspondiente. Desde estas consideraciones, no sorprende que los estudios especializados recurran, más bien, a criterios de carácter penal para determinar el fundamento exoneratorio de la regularización tributaria.

En el plano político-criminal se han ensayado diversas justificaciones para el reconocimiento de la regularización tributaria como un supuesto de exclusión de la pena. Las razones alegadas son de diversa índole. Por un lado, se dice que la Administración Tributaria, con los recursos de los que dispone, no estaría en posibilidad de poder descubrir los artificiosos mecanismos de defraudación utilizados por los deudores tributarios, de manera tal que se encontraría en una situación de necesidad para investigar las conductas defraudatorias. Ante esta situación, la regularización tributaria se muestra como una medida política y criminalmente razonable, pues fomentaría la indispensable contribución del ciudadano para detectar la defraudación de los tributos (Frees, 1991). A esta justificación de la regularización tributaria cabría objetarle, sin embargo, que no explicaría por qué es necesario el pago de la deuda tributaria. Si de lo que se trata es de detectar las defraudaciones tributarias, bastaría con exigir simplemente la autodenuncia del defraudador. Por otro lado, se ha intentado fundamentar la regularización tributaria dentro de la lógica del “puente dorado”, a través del cual se le permitiría al autor del delito de defraudación tributaria una vuelta a la sinceridad tributaria (Blumers, 1985; Breyer, 1999). También esta justificación político-criminal ha sido objeto de serias críticas, siendo la más extendida aquella que cuestiona que, luego de la regularización tributaria, el contribuyente vuelva realmente a la sinceridad tributaria (Hunsmann, 2006; Iglesias, 2003).

Sin desconocer la finalidad político-criminal que pudiese haber inspirado la creación de la figura de la regularización tributaria como un supuesto que impide la imposición de la sanción penal por los delitos tributarios cometidos, debe quedar claro que la adecuada ordenación de este mecanismo de exclusión de la pena solamente puede conseguirse si cuenta con una fundamentación dogmática de carácter estrictamente penal. Los intentos que se han emprendido para dotar de una base dogmática al efecto de exoneración punitiva de la regularización tributaria han sido diversos. A continuación, se expondrán sucintamente las propuestas más importantes, así como las críticas que se les ha formulado, para finalmente poder tomar una posición al respecto.

A nivel del injusto penal, se ha propuesto ver la regularización tributaria como una compensación del injusto de la defraudación tributaria (Lütt, 1988), de

manera que el mal del delito se eliminaría con el bien del pago del tributo adeudado. A esta comprensión se le cuestiona de arranque la posibilidad dogmática de compensar el injusto de un delito con otras buenas acciones, como si se tratara de simples deudas particulares. Pero, sobre todo, se le ha criticado el hecho de no aplicar este mismo principio de la compensación a otros delitos similares, como sería el caso de los delitos patrimoniales. Si una compensación del delito es posible, no habría entonces una razón contundente para limitarla exclusivamente a los delitos tributarios.

En el plano de la exigibilidad, se mueve la fundamentación dogmática que considera que la regularización tributaria constituye un camino necesario para evitar obligar al autor de una defraudación tributaria a acusarse a sí mismo bajo amenaza de pena con el deber de comunicar a la Administración Tributaria nuevos hechos imponibles derivados de dicha defraudación tributaria (Hoffmann, 1998; Breyer, 1999). El flanco débil de esta interesante argumentación estaría en el hecho de que la regulación positiva de la regularización tributaria no la condiciona a los casos en los que la defraudación tributaria provoca una situación susceptible de una nueva incidencia tributaria. Al beneficio de la regularización tributaria se puede acceder incluso en caso de defraudaciones tributarias que, de ninguna manera, van a generar algún otro hecho futuro tributariamente relevante.

Posiblemente haya sido a nivel de la llamada categoría de la punibilidad donde más se ha movido la doctrina penal para encontrar el fundamento dogmático del efecto de exoneración de la pena de la regularización tributaria. Un sector importante de la doctrina penal considera que la regularización tributaria puede ordenarse perfectamente en la sistemática del desistimiento, por lo que habría que justificarla penalmente con el mismo fundamento que se le da a esta figura de la teoría del delito (Mösbauer, 2000; Brauns, 1985; Löffler, 1992; Grötsch, 2003; Hoffmann, 1998; Martínez-Bujan, 1998; y críticamente Merino Jara & Serrano González, 2004). Este parecer no resulta conciliable, sin embargo, con la línea de pensamiento, asumida en otro lugar por nosotros en García Cavero (2019), que ordena el desistimiento en el marco de conductas cuyo sentido social resulta todavía revocable, ya que la regularización tributaria se ejerce respecto de delitos tributarios plenamente consumados (así, también la crítica de Reaño, 2003). Por otra parte, del tenor de la normativa tributaria no se desprende que la regularización tributaria deba ser voluntaria para gozar de efectos exoneratorios, de modo tal que podría proceder igualmente, aunque el obligado tributario haya pagado la deuda tributaria por el temor a una eventual denuncia penal o fiscalización tributaria. A partir de estas consideraciones, queda claro que el fundamento de esta exención de pena tampoco puede encontrarse en el arrepentimiento del autor.

Otra vertiente doctrinal acude a la figura de la excusa absolutoria para fundamentar dogmáticamente los efectos jurídico-penales legalmente atribuidos a la regularización tributaria (Ramírez, 2009). Como se sabe, la excusa absolutoria excluye la punibilidad de una conducta por razones de política criminal, conveniencia u oportunidad (Cerezo, 2008), lo que daría una entrada dogmática a la finalidad político-criminal de la regularización tributaria. No obstante, existe un

aspecto puntual que impide que la regularización tributaria pueda ser ordenada como una excusa absolutoria: Las excusas absolutorias tienen un carácter personal, es decir, que se aplican únicamente a aquellos intervinientes en quienes concurren. Si se atiende a lo que dispone el artículo 189 del Código Tributario, se podrá comprobar que la exención de pena que contempla la regularización tributaria se origina en un hecho objetivo (el pago), no en una circunstancia personal. Por lo tanto, la propuesta de interpretar este supuesto de exclusión de la pena como una excusa absolutoria no tiene, cuando menos, asidero legal (de otro parecer, Villavicencio, 2014).

En nuestra opinión, el fundamento de la regularización tributaria no se ubica en alguna categoría dogmática del delito, pues la defraudación tributaria ya se encuentra completamente realizada. En este sentido, una fundamentación todavía jurídico-penal solamente podría alcanzarse a nivel de la función de la pena (Iglesias, 2003), la cual se encarga de restablecer la vigencia de la norma defraudada por el delito. Desde este punto de partida, el efecto excluyente de la pena que se le asigna a la regularización tributaria sólo podría justificarse si la conducta de regularización produce una recuperación de la confianza en la norma infringida que hace innecesaria la comunicación que lleva a cabo la imposición de la pena. En este orden de ideas, la asunción de la culpabilidad por el hecho como primera expresión comunicativa de la regularización tributaria y la reparación efectiva del perjuicio causado a los intereses recaudatorios del Estado (en donde, por lo demás, se incluyen los intereses y las multas administrativas), producirían un efecto de restabilización que torna en innecesaria la imposición de la sanción penal (Kratzsch, 1983). Se trata de una reparación del daño que integra la orientación a la víctima en la lógica de la función del Derecho penal (Roxin, 1997; Silva, 2000; Villavicencio, 2006).

2. Naturaleza Jurídico-penal

A diferencia de la regulación penal alemana o española, en donde la doctrina especializada es prácticamente unánime al considerar a la autodenuncia o regularización tributaria como una causa personal de supresión o levantamiento de la pena (Joecks, 2005; Iglesias, 2003), a nuestro modo de ver la regularización tributaria constituye en nuestro ordenamiento legal una causa material de exclusión de la pena (Reátegui, 2012). El apoyo de esta afirmación no se reduce al hecho de que el Acuerdo Plenario N° 02-2009 así lo haya reconocido de modo expreso en el punto 6 (V Pleno Jurisdiccional Penal, 2009). Nuestra posición se sustenta en dos argumentos principales. El primero es de carácter conceptual y está referido a la necesidad de diferenciar las causas de exclusión de la pena y las causas de supresión de la pena. El segundo se vincula a las características de nuestra regulación positiva respecto de los efectos de la regularización tributaria.

En cuanto al primer argumento, debe señalarse aquí que resulta superflua la distinción entre una causa de exclusión de la pena y una causa de supresión de la pena, la que tiene lugar en función de la circunstancia de si la causa se presenta al momento del hecho delictivo o después de haberse realizado (García Caveró,

2019, pág. 940). Todas las circunstancias ajenas a los elementos constitutivos del delito, sean concomitantes o posteriores, que levantan la necesidad de imponer una sanción penal, constituyen causas de exclusión de la punibilidad. No existe una razón normativa que justifique una diferenciación conceptual y, mucho menos, un tratamiento diferenciado (en contra, Hunsmann, 2006; Sánchez-Ostiz, 2011). En este sentido, la regularización tributaria, aun cuando se haya realizado con posterioridad a la defraudación tributaria, es también una causa de exclusión de la punibilidad.

En segundo lugar, la regulación positiva de la regularización tributaria 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, lo que abiertamente vincula el efecto de exclusión de la pena al delito y no a los intervinientes. En este sentido, la regularización tributaria que realice alguno de los intervinientes produce el efecto de exclusión de la pena para todos los intervinientes. Siguen esta línea de pensamiento Bacigalupo & Bajo Fernández (2001) y Sánchez-Ostiz (2002) y son de otro parecer Abanto (2000) y Villavicencio (2014). Así es el sentido que, de modo expreso, le atribuye también a la regularización tributaria el Acuerdo Plenario N° 02-2009. Si bien podría considerarse inaceptable que un interviniente que no ha hecho nada por reparar el daño se beneficie de la regularización tributaria realizada por otro, hay que tener presente que la reparación se hace respecto de todo lo defraudado por el delito y no sólo respecto de una parte. En este sentido, la recaudación tributaria se satisface con la regularización del pago de la deuda tributaria, aunque haya sido hecha solamente por uno de los intervinientes. No aceptar esta conclusión significaría adoptar un sistema en el que el primero que paga se salva, mientras que el resto de intervinientes no tendrían esa posibilidad, pues para que el primero haya alcanzado la regularización debió haber pagado íntegramente la deuda tributaria.

3. Ámbito de Aplicación

En cuanto a su ámbito de aplicación, la regularización tributaria puede presentarse en todos los delitos tributarios contenidos en la Ley Penal Tributaria (Decreto Legislativo N° 813), siempre que hayan significado una falta de pago de tributos o la obtención indebida de ventajas tributarias (Presidencia de la República, 1996). De seguirse este razonamiento, si el autor ha realizado únicamente un delito de incumplimiento de deberes contables tributarios, no tendrá la posibilidad de evadirse de la pena mediante una regularización de la situación contable. Solamente si las irregularidades contables trajeron consigo la falta de pago de un tributo, la regularización del pago de esta deuda tributaria podrá producir también el efecto eximente respecto de estas irregularidades. Esta interpretación no resulta, sin embargo, coherente con el sentido de lo que es una regularización tributaria, pues de lo que se trata es de una rectificación que lleva a cuestionar la falta de necesidad de pena. En este orden de ideas, la regularización de la situación contable-tributaria tendría que producir el mismo efecto exonerador que el pago de

la deuda tributaria defraudada (Sánchez-Ostiz, 2002), aun cuando esto no fluya expresamente del texto de la normativa tributaria.

El artículo 189° del Código Tributario señala que la improcedencia de la acción penal por la regularización de la deuda tributaria alcanza igualmente a las posibles irregularidades contables y otras falsedades instrumentales que se hubieran cometido exclusivamente en relación con la deuda tributaria objeto de regularización. Al respecto, el Acuerdo Plenario N° 02-2009 hace la precisión de que la extensión de la impunidad sólo podrá admitirse si es que estas irregularidades y falsedades instrumentales carecen de autonomía punitiva frente a los delitos tributarios (V Pleno Jurisdiccional Penal, 2009). Esto supone claramente una vinculación medial, por lo que solamente si los otros delitos se han cometido como medio para alcanzar la defraudación tributaria, les podrá alcanzar el efecto de exoneración de pena de la regularización tributaria.

Conforme al tenor de la ley, el efecto eximente de la regularización tributaria no alcanzará a delitos estructuralmente similares como los delitos aduaneros o a delitos que pudieran cometerse con los efectos del delito de defraudación tributaria, como, por ejemplo, el delito de lavado de activos. No obstante, en cuanto a la falta de previsión de la aplicación del beneficio de la regularización tributaria a los delitos aduaneros conviene precisar que esta ausencia de cobertura legal no impide una labor de integración de la ley penal que permita extender el mencionado beneficio al ámbito aduanero. En efecto, la analogía que se encuentra penalmente prohibida es aquella que resulta perjudicial para el reo, pero no aquella que le favorece y que se explica en una laguna axiológica por descuido del legislador (Montiel, 2011). En este sentido, si pudiese determinarse en los delitos aduaneros una identidad estructural con los delitos tributarios, no tendría que haber ningún inconveniente para aplicar analógicamente el beneficio de la regularización tributaria a los delitos aduaneros (Sánchez-Ostiz, 2002). En nuestra opinión, tal identidad estructural existe entre el delito de defraudación tributaria y el delito de defraudación de rentas de aduanas, por lo que el pago íntegro de los tributos y derechos aduaneros dejados de pagar debería desplegar el mismo efecto exonerador de la pena que tiene el pago del tributo interno respecto del delito de defraudación tributaria.

4. Requisitos

Del tenor del artículo 189 del Código Tributario se desprende un conjunto de exigencias necesarias para que los responsables de haber defraudado de manera penalmente relevante un tributo, puedan verse exonerados de la sanción penal. Si estos requisitos no se cumplen de manera suficiente, la exoneración de la pena no procederá y, por lo tanto, los órganos de persecución penal estarán plenamente autorizados para investigar y, en su caso, imponer las sanciones penales correspondientes. Los requisitos de la regularización tributaria deben estar objetivamente presentes (Hunsmann, 2006). En este sentido, la asunción errónea de que, en el caso concreto, concurren las condiciones para gozar de una regularización tributaria excluyente de pena, resulta irrelevante (Abanto, 2000).

De alguna manera puede decirse que los intervinientes en el delito tributario cargan con el riesgo de que no se cumpla con los requisitos de la regularización tributaria (Hunsmann, 2006). En consecuencia, el error no desarrollará efectos eximentes. No obstante, el hecho de que a partir de la actuación del autor pueda desprenderse una confesión sincera o un acto de reparación del daño, podrá tenerse en consideración en el plano de la individualización de la pena (Kopacek, 1967).

4.1 El Pago de la Deuda Tributaria

La normativa tributaria establece que solamente el pago íntegro de la deuda defraudada o la devolución completa del beneficio fraudulentamente recibido, puede dar pie a una regularización tributaria que excluya la pena (Urquiza, 2015). La exclusión de la pena no se producirá, por lo tanto, con una simple rectificación o corrección de la información o declaración fraudulenta presentada ante la Administración Tributaria y ni tan siquiera con un pago parcial de la deuda tributaria defraudada o una devolución parcial del beneficio tributario indebidamente recibido. No obstante, el pago parcial podría dar lugar a una variación de la calificación penal del delito. Por ejemplo: una defraudación tributaria agravada por el monto defraudado (más de 100 UITs) podría pasar a ser una defraudación tributaria simple (Rodríguez, 2007).

Debe tenerse en cuenta que el beneficio de la exclusión de pena por regularización tributaria no exige el pago de toda la deuda tributaria derivada de diversos tributos o producida en diversos períodos, sino solamente la deuda originada por la realización de la conducta constitutiva de delito tributario (Joecks, 2005). Por ello, resulta recomendable que quien hace el pago especifique a qué deuda tributaria debe la Administración Tributaria imputar dicho pago (Joecks, 2005), pues de lo contrario se seguirán las reglas supletorias de imputación al pago contenidas en el artículo 31 del Código Tributario. Si no se conoce el monto que se adeuda al fisco, la Administración Tributaria deberá determinarlo previamente. En tal caso, el responsable del delito deberá realizar primeramente una autodenuncia sobre la defraudación tributaria cometida a efectos de que la Administración Tributaria determine el monto de la deuda tributaria a regularizar. Aunque en el Acuerdo Plenario N° 02-2009 se deja abierta la posibilidad de un pago del administrado sin previa determinación del órgano administrador del tributo, quien podrá exigir un monto mayor que deberá también satisfacerse (V Pleno Jurisdiccional Penal, 2009). Queda claro, entonces, que la sola autodenuncia es insuficiente para gozar del beneficio de la regularización tributaria.

Por otra parte, el tenor legal no requiere que la regularización tributaria se haga por el propio obligado o beneficiario tributario, de manera tal que también los partícipes extranei podrían alcanzar la exclusión de la pena con el pago de la deuda o la devolución del beneficio tributario (Abanto, 2000; en la normativa española, Sánchez-Ostiz, 2002). Un tema por resolver es si estos extranei pueden repetir luego el pago ante el obligado tributario o el beneficiario de la ventaja tributaria. Lo que, sin embargo, no parece de recibo es que

terceros no intervinientes en el delito tributario realicen el pago de la deuda con el efecto de una regularización tributaria, pues de aceptarse esta posibilidad el delito tributario se reduciría en el fondo a un simple incumplimiento del pago de una deuda. Es necesario que, junto con el pago de la deuda, se presente una asunción de la responsabilidad penal por parte de alguno de los intervinientes en el delito (es de otro parecer, Kratzsch, 1983), aunque el dinero para pagar la deuda tributaria provenga del patrimonio del autor o de un tercero. En todo caso, si bien consideramos que la autodenuncia implica un reconocimiento de responsabilidad, no podrá utilizarse esta comunicación a la Administración Tributaria como una autoinculpación, en caso no proceda la regularización, pues no se trata de un reconocimiento de culpabilidad hecho en un proceso penal con las garantías propias del *nemo tenetur*. La exclusión de la regularización por parte de terceros no se opone, sin embargo, a la posibilidad de que tercero no interviniente actúe como representante autorizado para hacer, por encargo del autor, la regularización tributaria (Kummer, 2004). Es posible incluso que el deudor tributario ratifique a posteriori el pago de la deuda tributaria (Sanchez-Ostiz, 2011).

4.2 El Momento de la Regularización Tributaria

El beneficio de la regularización tributaria no puede ofrecerse de manera permanente, pues se le restaría vigencia efectiva a la prohibición penal (Kummer, 2004). En este sentido, el propio artículo 189° del Código Tributario establece que la regulación tributaria procede solamente hasta “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” delictivas. Como única excepción tenemos que en la Vigésima Disposición final del Código Tributario se admitió excepcionalmente hasta antes del 30 de junio 1999 una regularización tributaria a las personas que se encontraban sujetas a fiscalización por el órgano administrador del tributo o investigación fiscal a cargo del Ministerio Público, e incluso a las personas que se encontraban incurso en procesos penales por delito tributario, en los cuales no se hubiese formulado acusación por parte del Fiscal Superior.

Por investigación no debe entenderse la formalización de una investigación preparatoria, sino que bastará con el inicio de una investigación preliminar (V Pleno Jurisdiccional Penal, 2009; Caro Coria, 2012). En cuanto a la fiscalización tributaria, no es necesario que se haga una acotación específica sobre el tributo defraudado, sino que basta que esté referido al periodo en el que el ilícito tributario penal se cometió (Caro Coria, 2012; son de otro parecer Santistevan de Noriega, 2003; Urquizo, 2015). Como puede verse, se sigue la idea de que la regularización tributaria ya no es posible si el responsable del delito conoce, o puede conocer, que su hecho ha sido descubierto o puede contar con ello (Kratzsch, 1983). La normativa tributaria intenta, de alguna manera, objetivar la espontaneidad de la regularización tributaria, pues no interesan los motivos internos que llevaron al

interviniente a pagar la deuda tributaria, sino el momento hasta el cual es posible considerar a la regularización como espontánea.

La determinación del momento a partir del cual ya no es posible una regularización tributaria plantea la cuestión de si desde ese momento se cierra definitivamente la posibilidad de regularizar la deuda tributaria. Si bien la regulación legal no dice nada sobre una reavivación de la posibilidad de realizar una regularización tributaria, resulta absolutamente razonable entender que, si luego la investigación fiscal se archiva o el órgano administrador del tributo no determina ninguna deuda tributaria impaga, la posibilidad de una regularización tributaria vuelva a admitirse, más aún si se ha pasado con éxito el momento más crítico y no existen mayores razones para confesar el delito. En la jurisprudencia española se considera incluso posible la regularización, si la investigación administrativa se ha suspendido o caducado (Merino Jara & Serrano González, 2004). En este orden de ideas, consideramos perfectamente posible que opere una regularización fiscal exoneratoria de responsabilidad penal cuando la investigación fiscal o la fiscalización administrativa concluyan sin haber determinado ninguna irregularidad de los obligados tributarios.

5. Efectos

El artículo 189° del Código Tributario establece que la regularización tributaria hace improcedente el ejercicio de la acción penal por el delito tributario cometido. Si bien la regulación positiva se refiere más al aspecto procesal que al material, la improcedencia del ejercicio de la acción penal se sustenta, tal como ya lo hemos indicado en las secciones precedentes, en la falta de punibilidad de la conducta. Al tratarse de una causa objetiva de exclusión de la punibilidad, no podrá iniciarse un proceso penal por el delito tributario cuyo tributo defraudado ha sido pagado íntegramente por el autor o partícipe del delito. Y si se inició incorrectamente un proceso penal, pese a la existencia de una oportuna regularización tributaria, éste deberá sobreseerse una vez que se demuestre la referida regularización.

Un efecto de la regularización tributaria expresamente indicado en la normativa tributaria es que dicha causa de exclusión de la pena alcanza igualmente a las posibles irregularidades contables y otras falsedades instrumentales que se hubieran cometido exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización (igualmente, en la regulación penal española, Bacigalupo & Bajo Fernández, 2001; Sánchez-Ostiz, 2002). Esta extensión del efecto exoneratorio no debe entenderse como una decisión legislativa generosa, sino que es una condición necesaria para el efecto incentivador de la regularización tributaria (Iglesias, 2003). Si el pago del íntegro de la deuda tributaria dejase una responsabilidad penal residual por delitos contables o por delitos de falsificación de documentos, el autor o partícipe del delito tributario difícilmente procederá a autodenunciarse, pues puede que al final su conducta reparadora no les reporte ningún beneficio en cuanto a la pena que se les podría imponer.

REFERENCIAS

- Abanto, M. (2000). *Derecho penal económico, Parte Especial*. Lima: Idemsa.
- Bacigalupo, S., & Bajo Fernández, M. (2001). *Delitos tributarios y previsionales*. Buenos Aires: Hammurabi.
- Blumers, W. (1985). *Zur Auslegung des 371 AO am Beispiel Tatentdeckung*.
- Brauns, U. (1985). *Materiell-strafrechtliche Wertaspekte der Selbstanzeige*.
- Breyer, J. (1999). *Der Inhalt der strafbefreienden Selbstanzeige*. Berlin: Verlag A. Spitz.
- Caro Coria, C. (2012). Reciente modificaciones a los delitos tributarios y aduaneros. *Gaceta Penal & Procesal Penal* 37, 13 - 20.
- Cerezo, J. (2008). *Derecho Penal, Parte General*. Montevideo: BdeF.
- D.L. N° 813, 1996. (19 de abril, 1996). *Ley Penal Tributaria*.
- Frees, C.-P. (1991). *Die steuerrechtliche Selbstanzeige. Zur kriminalpolitischen Zweckmäßigkeit des § 371 AO*. Frankfurt: Peter Lang.
- García Caveró, P. (2019). *Derecho Penal, Parte General*. Lima: Ideas.
- García Caveró, P. (2007). *Derecho penal económico. Parte Especial*. (1° ed., tomo II). Lima: Instituto Pacífico.
- Grötsch, A. (2003). *Persönliche Reichweite der Sperrwirkung im Rahmen des § 371 Abs. 2 AO unter besonderer Berücksichtigung von Personen- und Kapitalgesellschaften*. Hamburg: Verlag Dr. Kovac.
- Hoffmann, H. (1998). *Die Ausschlussstatbestände der Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung*. Berlin: Verlag A. Spitz.
- Hunsmann, D. (2006). *Das steuerstrafrechtliche Selbstanzeigeprivileg im Lichte des § 370a S. 3 AO*. Baden-Baden: Nomos.
- Iglesias, M. (2003). *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Joecks, W. (2005). *En Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht*. München: CH-Beck.
- Kopacek, W. (1967). *Strafbefreiende Selbstanzeige bei Steuerdelikten*. Berlin: Erich Schmidt Verlag.
- Kratzsch, D. (1983). Die Schwierigkeiten im Umgang mit der Selbstanzeige. En Kohlmann, *Straverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht* (págs. 283 - 306). Köln: Otto Schmidt.
- Kummer, W. (2004). Steuerstrafrecht. En Wabnitz, & Janovsky, *HbWiStR* (pág. Cap. 18). München: CH-Beck.
- Löffler, C. (1992). *Grund und Grenzen der steuerstrafrechtlichen Selbstanzeige*. Baden-Baden: Nomos.
- Lütt, H.-J. (1988). *Das Handlungsunrecht der Steuerhinterziehung*. Frankfurt: Metzner.
- Martinez-Bujan, C. (1998). El delito de defraudación tributaria. *Revista Penal*, 55 - 66.
- Merino Jara, I., & Serrano González, J. (2004). *El delito fiscal*. Madrid: Editoriales de Derecho reunidas.
- Montiel, J. (2011). *Analogía favorable al reo. Fundamento y límites de la analogía in bonam partem en el Derecho penal*. Bogotá: Ibañez.

- Mösbauer, H. (2000). *Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht*. München: Oldenbourg.
- Ramírez, C. (2009). La regularización tributaria como excusa absolutoria establecida en el 189 del Código Tributario. *Revista Peruanas de Derecho de la Empresa*(67), 262 - 274.
- Reaño, J. (2003). Límites a la atribución de responsabilidad por delitos tributarios cometidos en el ámbito empresarial. *Ius et veritas*(26), 293 - 308.
- Reátegui, J. (2012). El delito de defraudación tributaria. Aspectos sustantivos y procesales. En J. Reátegui, & L. Calderón, *Delitos tributarios y aduaneros* (págs. 9 - 82). Lima: Gaceta Jurídica.
- Rodríguez, L. (2007). Interpretaciones contra opulentibus en los delitos tributarios. En Bueno Arús, Guzman Dálbora, & Serrano Maíllo, *Derecho penal y criminología como fundamento de la política criminal: Estudios en homenaje al Profesor Alfonso Serrano Gómez* (págs. 1033 - 1037). Madrid: Dykinson.
- Roxin, C. (1997). *Strafrecht*. München: CH-Beck.
- Sánchez-Ostiz, P. (2002). *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*. Navarra: Aranzadi.
- Sanchez-Ostiz, P. (2011). Una aportación al estudio de la punibilidad a propósito de la autodenuncia tras el fraude fiscal. En Urquizo, Abanto, & Salazar, *Dogmática penal de Derecho penal económico y política criminal, en Homenaje a Klaus Tiedemann* (págs. 675 - 691). Lima: Fondo Editorial de la Universidad San Martín de Porras.
- Santistevan de Noriega, J. (2003). Regularización tributaria. *Actualidad Jurídica*(115), 9 - 20.
- Silva, J. (2000). Sobre la relevancia jurídico.penal de los actos de “reparación”. En J. Silva, *Estudios de Derecho penal* (págs. 213 - 231). Lima: Grijley.
- Urquizo, J. (2015). El delito de defraudación tributaria y la regularización tributaria. *Gaceta Penal & Procesal Penal*(68), 123 - 134.
- V Pleno Jurisdiccional Penal. (2009). *Acuerdo Plenario N° 02-2009/CJ-116*. Lima: Diario Oficial El Peruano.
- Villavicencio, F. (2006). *Derecho penal. Parte general*. Lima.
- Villavicencio, F. (2014). La regulación tributaria como exención de la responsabilidad penal tributaria. En M. Zavaleta, F. Iannacone, & J. Tello, *Investigaciones tributarias y de política fiscal: Libro Homenaje al Profesor Rubén Sanabria Ortiz, Centro de Estudios Tributarios* (págs. 1011 - 1017). Lima: Fondo Editorial de la Universidad San Martín de Porres.