



# CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA

## SALA PENAL PERMANENTE

**RECURSO NULIDAD N.º 2740-2017/LIMA**  
**PONENTE: CÉSAR SAN MARTÍN CASTRO**

### **Requisito de procedibilidad en los delitos tributarios**

**Sumilla.** A los efectos de la promoción de la acción penal se cumplió con el requisito de procedibilidad impuesto taxativamente por la Ley Penal Tributaria: informe motivado de la SUNAT. La determinación del monto del perjuicio tributario y la especificación de las conductas atribuidas a los imputados es, precisamente, materia de la instrucción, por lo que es plenamente factible que como consecuencia de las diligencias de investigación esos montos varíen. No puede confundirse la exigencia de una imputación fiscal clara y precisa con la previa presencia de un informe motivado de la SUNAT, en tanto éste comprenda hechos, fechas y montos en orden a la comisión de un delito tributario. La discusión sobre su dimensión antijurídica no corresponde a la institución del requisito de procedibilidad. El juicio de suficiencia y claridad de la imputación fiscal es distinto; no se refiere a la promoción de la penal, sino a su ulterior legalidad en tanto presupuesto procesal referido a la correcta emisión del auto de enjuiciamiento. El Código Tributario no solo consolida la realidad de un delito tributario y fija marcos para la diferenciación con la infracción tributaria, sino que además prevé que no hace falta la culminación de las actuaciones administrativas para la comunicación de los indicios de delito tributario al Ministerio Público, a la vez que reconoce que paralelamente se sigan procedimientos penal y administrativo.

Lima, cinco de setiembre de dos mil dieciocho

**VISTOS:** el recurso de nulidad interpuesto por la defensa de la SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA contra el auto de vista fojas cinco mil treinta y cuatro, de diecinueve de octubre de dos mil quince, en el extremo que declaró fundada de oficio la cuestión previa en el proceso seguido contra Yolanda Zorrilla Guzmán y Juan Carlos León Castro por delito de defraudación tributaria –modalidades de obtención indebida de saldo a favor del exportador y obtención indebida de devoluciones en agravio del Estado – SUNAT; y, contra Walter José Juscamayta Choque, Felipe Alejandro Yauri Beverly, Lorena Reyes Izaguirre, Nancy Karina Martínez Salcedo, Máximo Carbajal Ticsihua, Henrique Quicaño Ichpas, Richard Santana Peña, Abner Augusto Gonzáles Gonzales, Maximiliana Ideliza Cubillas Campos de Yactayo y Pierre Valentín Ocampo Katayama como cómplices primarios del delito de defraudación tributaria –obtención indebida de saldo a favor del exportador y obtención indebida de devoluciones en agravio del Estado – SUNAT; con lo demás que al respecto contiene.

**OÍDO** el informe oral.



Ha sido ponente el señor SAN MARTÍN CASTRO.

## FUNDAMENTOS DE HECHO

**PRIMERO.** Que la defensa de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria –en adelante, SUNAT– en su recurso formalizado de fojas cinco mil cincuenta y dos, de dieciocho de enero de dos mil dieciséis, instó la anulación de la resolución superior que declaró fundada de oficio la cuestión previa. Alegó que constituye un error sostener que porque la Resolución de Intendencia, en cumplimiento a lo ordenado por el Tribunal Fiscal, varió los montos consignados en el informe de indicios de delito tributario, carece de virtualidad; que, en efecto, esa decisión administrativa no extinguió la totalidad de la deuda tributaria, sino que dispuso que la Administración Tributaria proceda a la reliquidación de su monto; que se interpretó erróneamente el artículo 4 del Código de Procedimientos Penales y no se tuvo en cuenta el mérito del artículo 192 del Código Tributario que regula las vías paralelas en sede administrativa y penal; que no se está ante una duda acerca de la situación de quienes fueron considerados partícipes en el delito; que el Tribunal Fiscal solo emitió resolución respecto del quantum de la deuda, pero no anuló el Informe de indicios de delito tributario.

**SEGUNDO.** Que, según los cargos, materia de la denuncia formalizada del Ministerio Público de fojas cuatro mil trescientos noventa y ocho, de dieciocho de diciembre de dos mil doce, aprobados por el auto de apertura de instrucción de fojas cuatro mil cuatrocientos cuarenta, de tres de junio de dos mil trece, sustentados a su vez en el Informe de indicios de delito tributario de fojas ocho, de dos de setiembre de dos mil once, los encausados Zorrilla Guzmán y León Castro, gerente general y administrador, respectivamente, de la empresa INVERSIONES GIAN Sociedad Anónima Cerrada, registraron e ingresaron en los libros y los registros contables de aquella facturas de supuestas compras a diez contribuyentes (considerados como cómplices primarios), de suerte que ocasionaron un perjuicio fiscal ascendente a dos millones trescientos sesenta y seis mil ochocientos veintiocho soles de tributo insoluto. Estos últimos consignaron en sus transacciones comerciales operaciones no reales (inexistentes); y, además, en el proceso de fiscalización tributaria, no exhibieron documentación alguna (comprobantes de pago, guías de remisión, libros y registros contables), no presentaron información alguna e, incluso, no asistieron a las comparecencias dispuestas por la autoridad tributaria ni proporcionaron documentación que demuestre que se realizaron las citadas operaciones comerciales.

El informe de indicios de delito tributario dio cuenta que se detectó defraudación tributaria en las modalidades de obtención indebida de saldo a favor del



exportador (meses de febrero, marzo, mayo, junio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de dos mil seis, así como enero, marzo, abril y mayo de dos mil siete), y de obtención indebida de devoluciones (enero, febrero, marzo, abril, mayo, julio y agosto de dos mil seis, así como febrero y junio de dos mil siete). El perjuicio fiscal ascendió a dos millones trescientos sesenta y seis mil ochocientos veintiocho soles.

**TERCERO.** Que, sin embargo, como consecuencia de los reclamos e impugnaciones en sede administrativa, finalmente, se expidió la Resolución de Intendencia número cero veintiséis cero uno cincuenta cero cero cincuenta y siete sesenta y nueve diagonal SUNAT, de fojas cuatro mil ochocientos diecisiete, expedida el siete de noviembre de dos mil doce, que declaró fundada en parte la solicitud de la empresa cuestionada y, en consecuencia, (i) modificó el monto del perjuicio tributario generado, consecuentemente, los reparos efectuados a los meses de setiembre, octubre y noviembre de dos mil seis, así como de enero, marzo, mayo y junio de dos mil siete fueron levantados en su totalidad, mientras que los reparos realizados a los meses de diciembre de dos mil seis y febrero de dos mil siete se levantaron en parte –se mantuvo íntegramente el reparo correspondiente al mes de abril de dos mil siete–; y, (ii) ordenó proseguir con la cobranza actualizada de los montos correspondientes a cuatro Resoluciones de Intendencia, a la vez que precisó que se mantenía el reparo al crédito fiscal correspondiente a los meses de diciembre de dos mil seis, febrero de dos mil siete y abril de dos mil siete.

**CUARTO.** Que, en tal virtud, el Tribunal Superior, en la resolución recurrida, estimó que si bien, a partir de la aludida Resolución de Intendencia, el monto inicial de presunción de delito tributario sufrió una notoria variación, existen siempre determinados montos respecto de los cuales se mantiene la imputación delictiva, por lo que la excepción de naturaleza de acción no puede ser amparada. Empero, en función al requisito de procedibilidad previsto por el artículo 7 del Decreto Legislativo número 813 – Ley Penal Tributaria, no existe certeza sobre los montos que aún constituyen indicios de delito tributario, ni tampoco respecto a si existen otras resoluciones que afecten a los montos consignados en la imputación fiscal, al ser seriamente afectado el aludido informe de presunción de delito tributario, lo que vulnera el debido proceso ante a la falta de precisión de los cargos. De igual modo, en lo atinente a los sindicados como cómplices, no se sabe con precisión si todos ellos deben continuar como imputados –no se da, por ende, una debida individualización por falta de concreción de la imputación–. La garantía de imputación necesaria se ha visto afectada, por lo que no resulta posible continuar con la instrucción.



**QUINTO.** Que, inicialmente, contra ese auto superior se interpuso recurso de nulidad, el que se denegó liminarmente, por lo que se promovió recurso de queja excepcional. Este Tribunal Supremo amparó la queja por Ejecutoria de fojas cinco mil noventa y tres, de seis de febrero de dos mil diecisiete, por lo que, bajo esta premisa, es que se conoce impugnativamente la resolución cuestionada.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.** Que la cuestión previa, en cuanto institución procesal, está reconocida y regulada por el artículo 4 del Código de Procedimientos Penales. Procede cuando no concurre un requisito de procedibilidad y puede plantearse en cualquier estado de la causa o resolverse de oficio. A su vez, el requisito de procedibilidad, base y fundamento de la cuestión previa, es un presupuesto procesal vinculado al objeto del proceso, al procedimiento penal, y circunscripto a las causas que condicionan el ejercicio de la acción penal, sin cuya presencia no es posible promoverla. Está en función a lo que se denomina “instancia de persecución penal”.

**SEGUNDO.** Que, tratándose de delitos tributarios, el artículo 7 de la Ley Penal Tributaria, modificado por el numeral 5 de la Segunda Disposición Modificatoria y Derogatoria del Código Procesal Penal – Decreto Legislativo número 957, de veintinueve de julio de dos mil cuatro, estipula en su apartado 1) que para la formalización de la investigación preparatoria se requiere previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo.

**TERCERO.** Que, en el presente caso, la promoción de la acción penal, materia de la denuncia fiscal de fojas cuatro mil trescientos novena y ocho, de dieciocho de diciembre de dos mil doce, que dio lugar el auto de apertura de instrucción de fojas cuatro mil cuatrocientos cuarenta, de tres de junio de dos mil trece, se escoltó con el informe de indicios de delito tributario efectuado por la Administración Tributaria, corriente a fojas ocho, de dos de setiembre de dos mil once. En ese informe, como quedó anotado, se precisó en atención a las indagaciones del Órgano Administrador del Tributo, en qué consistía la conducta delictiva resaltada y quiénes estaban vinculados en su comisión, a la vez que fijó el perjuicio tributario. No obstante, tal monto y parte de las conductas atribuidas fueron enervadas por una Resolución del Tribunal Fiscal, acatada luego por una Resolución de Intendencia de la SUNAT.

Siendo así, a los efectos de la promoción de la acción penal se cumplió con el requisito de procedibilidad impuesto taxativamente por el artículo 7, numeral 1, de la Ley Penal Tributaria. Está presente, por consiguiente, aquella condición de



admisibilidad apta para alcanzar una decisión material –condenatoria o absolutoria, en su caso–.

**CUARTO.** Que, como se cumplió la exigencia legal, de que exista un informe motivado de la SUNAT; luego, la incoación de la causa era y es legalmente correcta –permite una decisión sobre el fondo del asunto–. La admisión del proceso no puede ponerse en tela de juicio. Es de aclarar que una de las características de la acción penal es su concreción progresiva en función de las diligencias de averiguación propias de la instrucción o investigación preparatoria, de suerte que la noticia criminal se va delimitando en el curso de la investigación procesal y recién, una vez que el Fiscal introduzca la pretensión, con la acusación, es que adquirirá por imperativo legal mayores rigores y exigencias –claridad y precisión fáctico-jurídica acabadas–.

**QUINTO.** Que la determinación del monto del perjuicio tributario y la especificación de las conductas atribuidas a los imputados es, precisamente, materia de la instrucción o investigación –constituye su objeto–, por lo que es plenamente factible que como consecuencia de las diligencias de investigación esos montos y la propia conducta imputada se acote, degrade o se agrave –incluso se descarte o desaparezca–. Es inatendible afirmar que si determinadas decisiones administrativas limitaron –que no descartaron– el marco de la entidad del injusto típico, por ello se presentan dudas acerca de la licitud de la promoción de la acción penal o ésta puede devenir en imprecisa o equívoca por la posible existencia de otras decisiones administrativas en un sentido limitativo –la instrucción o investigación preparatoria, sirve precisamente para esclarecer no solo la solidez de la noticia criminal sino también para descartarla si así fuere el caso–. No hay, en consecuencia, razón jurídica alguna para considerar que la acción penal ejercitada carece de mérito para sostener la viabilidad de un proceso penal.

**SEXTO.** Que no puede confundirse la exigencia de una imputación fiscal clara y precisa –incluso, con la indicación de las circunstancias respectivas– con la previa presencia de un informe motivado de la SUNAT, en tanto éste comprenda hechos, fechas y montos en orden a la comisión de un delito tributario. La discusión sobre su dimensión antijurídica no corresponde a la institución del requisito de procedibilidad. El juicio de suficiencia y claridad de la imputación fiscal es distinto; no se refiere a la promoción de la penal, sino a su ulterior legalidad en tanto presupuesto procesal referido a la correcta emisión del auto de enjuiciamiento –a su función de delimitación en correspondencia con la acusación fiscal–.



Por otro lado, es de recordar que el Código Tributario no solo consolida la realidad de un delito tributario y fija marcos para la diferenciación con la infracción tributaria, sino que además prevé que no hace falta la culminación de las actuaciones administrativas para la comunicación de los indicios de delito tributario al Ministerio Público, a la vez que reconoce expresamente que paralelamente se sigan procedimientos penal y administrativo. El recurso acusatorio debe ampararse y así se declara.

### DECISIÓN

Por estos motivos, de conformidad con el dictamen de la señora Fiscal Suprema Provisional en lo Penal: declararon **NULO** el auto de vista fojas cinco mil treinta y cuatro, de diecinueve de octubre de dos mil quince, en el extremo que declaró fundada de oficio la cuestión previa en el proceso seguido contra Yolanda Zorrilla Guzmán y Juan Carlos León Castro por delito de defraudación tributaria –modalidades de obtención indebida de saldo a favor del exportador y obtención indebida de devoluciones en agravio del Estado – SUNAT; y, contra Walter José Juscamayta Choque, Felipe Alejandro Yauri, Beverly Lorena Reyes Izaguirre, Nancy Karina Martínez Salcedo, Máximo Carbajal Ticsihua, Henrique Quicaño Ichpas, Richard Santana Peña, Abner Augusto Gonzáles Gonzales, Maximiliana Ideliza Cubillas Campos de Yactayo y Pierre Valentín Ocampo Katayama como cómplices primarios del delito de defraudación tributaria –obtención indebida de saldo a favor del exportador y obtención indebida de devoluciones en agravio del Estado – SUNAT; con lo demás que al respecto contiene. En consecuencia, **PRECISARON** que se cumplió con el requisito de procedibilidad legalmente previsto. **MANDARON** prosiga la causa según su estado. **DISPUSIERON** se remita la causa al Tribunal Superior para los fines de ley. Intervino el señor juez supremo Ramiro Bermejo Ríos por licencia de la señora jueza suprema Elvia Barrios Alvarado. **HÁGASE** saber a las partes procesales personadas en esta sede suprema.

Ss.

**SAN MARTÍN CASTRO**

**PRÍNCIPE TRUJILLO**

**SEQUEIROS VARGAS**

**CHÁVEZ MELLA**

**BERMEJO RÍOS**

CSM/ast