



**CÓMPLICE PRIMARIO EN DEFRAUDACIÓN  
TRIBUTARIA**

1. El impugnante no puede alegar ausencia de dolo y haber actuado bajo amenaza, por el contrario, su conducta denota haber actuado con consciencia y voluntad. Entonces, su participación fue la de cómplice primario, conforme a lo previsto por el artículo 25 del Código Penal, pues sin su aporte no hubiera sido posible la comisión del delito por la titular de la empresa fiscalizada, pues como se ha señalado obtuvo comprobantes de pago de otras personas jurídicas a las que también prestaba servicios como contador, lo que indica que tenía perfecto conocimiento de los efectos que estos generaban en su declaración para declarar operaciones no reales que conllevaron a incrementar el crédito fiscal y no pagar los impuestos de la contribuyente.

**PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA**

2. Este Supremo Tribunal coincide con la opinión del Ministerio Público, en este caso el razonamiento realizado en su dictamen tiene correspondencia con la prueba actuada. Y en esa dirección no se evidencia un razonamiento arbitrario o de afectación a las reglas de la lógica, ciencia y las máximas de experiencia. Por lo que corresponde ratificar la decisión en este extremo.

**REPARACIÓN CIVIL**

3. Es la ley que fija los límites que puede exigir el Estado como reparación civil –*en los procesos penales generados por la comisión de delitos tributarios*–, cuyo monto es el equivalente a la deuda tributaria correspondiente, integrada por los tributos, multas e intereses.

Lima, veintinueve de septiembre de dos mil veintiuno

**VISTOS:** se pronuncia este Supremo Tribunal sobre los recursos de nulidad interpuestos contra la sentencia del 31 de enero de 2019, emitida por la Sexta Sala Penal para Procesos con Reos Libres de la Corte Superior de Justicia de Lima, en los siguientes extremos:

- El sentenciado **AGUSTÍN LARA DIONISIO**, en el extremo que lo condenó, como cómplice primario del delito de defraudación tributaria – obtención indebida de crédito fiscal del impuesto general a la venta (periodo noviembre 2005 a noviembre 2006) y obtención indebida de gasto para reducir el pago del impuesto a la renta (ejercicio fiscal 2006), en agravio del Estado, Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria–Sunat, y le impuso ocho años de pena privativa de la libertad, la misma que será computada desde su ingreso al establecimiento penitenciario), así como el pago de setecientos treinta días-multa, a razón del veinticinco por ciento del haber diario, que deberá abonar a favor del



tesoro público – Pliego del Poder Judicial, así como inhabilitación de tres años para ejercer por cuenta propia o por intermedio de terceros, profesión, comercio, arte o industria; y, fijó en S/50 000,00 (cincuenta mil soles), el monto por concepto de reparación civil que deberá abonar el sentenciado en forma solidaria con el tercero civilmente responsable.

- El **REPRESENTANTE DEL MINISTERIO PÚBLICO**, y La **SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA–SUNAT** en el extremo que absolvió a Teodoro Castro Contreras, como presunto cómplice primario, del delito de defraudación tributaria, bajo la modalidad de obtención indebida del crédito fiscal del impuesto general a la venta (periodo noviembre 2005 a noviembre 2006) y obtención indebida de gasto para reducir el pago del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2006, en agravio del Estado, Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria–Sunat; y,
- La **SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA–SUNAT** también, respecto al monto fijado por concepto de reparación civil.

De conformidad con lo opinado por la fiscal suprema en lo penal.

Intervino como ponente la jueza suprema **PACHECO HUANCAS**

## **CONSIDERANDO**

### **IMPUTACIÓN FISCAL**

1. Fluye de la acusación fiscal –páginas 4925, integrada 4994–, se atribuye a la encausada Martha Liliana Villacorta Díaz de Martínez de Pinillos (reo contumaz) que en calidad de gerente general de la persona jurídica Servicio Expreso S.A., ser presunta autora del delito de defraudación tributaria, en su tipo base de deducción de costo y gasto falso, bajo las modalidades de obtención indebida del impuesto general a la venta del periodo comprendido entre los meses de noviembre de 2005 a noviembre de 2006 y obtención indebida de gasto para reducir el pago del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2006.

Ello, porque habría facilitado el registro e ingreso en los libros contables de la mencionada persona jurídica, comprobantes de pago (facturas) de supuestas operaciones comerciales emitidas por los proveedores William Alfredo Malpartida Cáceres, Ronald Linder Quillatupa Lavado, la empresa La Joya de Santa Isabel E.I.R.L., Maritza Arias Campos, César Espinoza Paitán, Percy Atahuamán Campos, XXX y la empresa de transporte Servi Tours Matías E.I.R.L., quienes en forma conjunta han negado haber mantenido relaciones comerciales con esta; sin embargo, pese a ello, dicha inculpada habría consentido sus anotaciones en el libro de registro de compras, conforme aparece de página 955.



Tal es así, que la empresa jurídica presenta inconsistencias entre las sumas del crédito fiscal de los periodos de mayo, junio y julio de 2006 y el importe de las declaraciones juradas rectificatorias en las que habría incrementado el crédito fiscal sin el sustento respectivo; no obstante, simuló haber mantenido vínculos comerciales con la empresa HARVIL S.R.L. con la finalidad de obtener la buena pro del concurso público N.º 0006-2008-SUNAT/2G100 ante SUNAT.

Asimismo, se atribuye al encausado *Agustín Lara Dionisio*, en su calidad de contador de la persona jurídica Servicio Expreso S.A., ser presunto cómplice primario de la comisión del delito de defraudación tributaria en su tipo base, por la deducción de costo y gasto falso en su modalidad de obtención indebida del impuesto general a la venta del periodo comprendido entre los meses de noviembre de 2005 a noviembre de 2006, y obtención indebida de gasto para reducir el pago del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2006, puesto que habría facilitado e insertado comprobantes de pago (facturas de compra) sobre supuestos proveedores, entre ellos, la empresa de transporte Servi Tours Matías E.I.R.L., XXX, William Alfredo Malpartida Cáceres, La Joya De Santa Isabel E.I.R.L., Maritza Arias Campos, César Paitán Espinoza, Ronald Linder Quillatupa Lavado y Percy Atahumán Campos, quienes en forma conjunta han sostenido no haber efectuado operaciones con la empresa fiscalizada; no obstante que su propósito era el sustentar el crédito fiscal declarado por la empresa Servicio Expreso S.A., conforme aparece de páginas 279/337 y 642/954.

Finalmente, se le atribuye al imputado *Teodoro Castro Contreras*, que en su condición de asesor tributario de la persona jurídica Servicio Expreso S.A., resultaría ser cómplice primario de la comisión del delito de defraudación tributaria, en su tipo base por la deducción de costo y gasto falso en su modalidad de obtención indebida del impuesto general a la venta del periodo comprendido entre los meses de noviembre de 2005 a noviembre de 2006 y obtención indebida de gasto para reducir el pago del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2006, puesto que habría exhibido comprobantes de pago, sobre operaciones no reales en el proceso de fiscalización de la mencionada persona jurídica, con el propósito de que esta pueda deducir gastos falsos y obtener indebidamente un crédito fiscal; no obstante, que para tal finalidad se habría valido de comprobantes inexistentes, esto es, sobre operaciones ficticias conforme aparece de páginas 279/337 a 642/954.

## FUNDAMENTOS DE LA SENTENCIA IMPUGNADA

2. El Tribunal Superior emitió sentencia –página 5516–, sobre la base de los siguientes argumentos:



*Respecto, al extremo que condenó a Agustín Lara Dionisio*

**2.1.** La Sunat mediante la Orden de Fiscalización N.º 080023237694, del 12 de septiembre de 2008 y N.º 100023284980, del 21 de septiembre de 2010, dio inicio a la fiscalización del contribuyente Servicio Expreso S.A., para verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto General a las Ventas, de los periodos noviembre 2005 a noviembre 2006 y del impuesto a la renta del ejercicio 2006. Se determinó preliminarmente marcadas inconsistencias en la información consignada por el contribuyente en sus declaraciones, y lo informado por los contribuyentes, consignados como proveedores.

Asimismo, que el contribuyente tenía como actividad de correo y en el proceso de fiscalización se detectó la utilización de comprobantes de pago, que consignaban operaciones de compras no reales, debido a que los contribuyentes que figuraban como emisores de los documentos no han reconocido haberlos emitido, los que han tenido incidencia directa en la determinación del impuesto general a la venta y del impuesto a la renta materia de acusación.

**2.2.** La conducta atribuida al encausado Lara Dionisio es de cómplice primario, porque sin su aporte no hubiera sido posible la comisión del delito tributario, al haber facilitado las facturas con información de compras como de servicios que nunca se realizaron y sirvieron para acreditar el crédito fiscal por operaciones no reales. Así no cumplir con el pago real impuesto, y obtener indebidamente crédito fiscal y gasto para reducir el pago del impuesto a la renta, conforme lo evidenciaron los medios de prueba actuados, como aparece de las declaraciones de su coencausada Martha Liliana Villacorta Díaz Martínez de Pinillos y del mismo encausado, quien reconoce su responsabilidad.

*Respecto al extremo que absolvió al encausado Teodoro Castro Contreras*

**2.3.** No existen elementos probatorios que acrediten la comisión del delito que se le atribuye al citado encausado. Es cierto, que aparece su nombre Teodoro Castro Contreras, en las declaraciones juradas presentadas en Sunat; sin embargo, no existe elemento probatorio alguno que determine su participación, dado que en la forma que está diseñado el sistema de Sunat para realizar las declaraciones solo requieren los datos del contador (nombres y código) sin corroboración de que este lo autorice.

**2.4.** Además de las copias de los cuadernos de registro de compras no están refrendadas por el encausado, como aparece de página 955/1739. Tampoco, se ha probado que el citado haya recibido pagos por honorarios profesionales de cuarta categoría que demuestren categóricamente el vínculo laboral con la empresa Servicio Expreso S.A.



### **EXPRESIÓN DE AGRAVIOS**

**3.** La defensa técnica del sentenciado Agustín Lara Dionisio interpuso recurso de nulidad fundamentado –páginas 5547/5554–. Solicita por un lado la nulidad del juicio y por otro, se le absuelva de la acusación fiscal. Alegó lo siguiente:

**3.1.** Infracción a la garantía constitucional del debido proceso. En el desarrollo del juicio oral, se ha incurrido en causal de nulidad, por lo siguiente:

- a) El 29 de enero de 2019, se dio lectura de piezas, acusación y defensa, sin otorgarle el tiempo suficiente para analizar la acusación del Ministerio Público;
- b) Se le obligó a su defensa a oralizar los alegatos en un lapso de cinco minutos, limitando su derecho de defensa. Asimismo, al iniciar sus alegatos, se le indicó que el derecho penal es objetivo y no subjetivo y fue callado por la presidenta de la Sala;
- c) El 30 de enero de 2019 se dio lectura de la sentencia por la directora de debates, sin poder entenderse porque no vocalizaba bien;
- d) No se le otorgó copia de la sentencia hasta recién el 4 de febrero de 2019, y,
- e) Las actas no estuvieron listas; no obstante, tenían que aprobarse en la siguiente sesión sin haber sido leídas, cuando ya no se podían objetar nada, excepto una vez.
- f) No concurrió al juicio oral por encontrarse delicado de salud. En igual situación que su coprocesada Martha Liliana Villacorta Díaz de Martínez; sin embargo, la citada fue declarada reo contumaz y él fue condenado.

**3.2.** Infracción a la motivación de las resoluciones judiciales, derecho de defensa, y presunción de inocencia. El deudor tributario es la empresa Servicio Expreso S.A. y ha sido la única beneficiaria. Entonces, es la que debería responder por el delito cometido.

**3.3.** Ha sido condenado pese haber confesado su contribución a la obtención de facturas para el beneficio de la empresa Servicio Expreso S.A., pero bajo amenaza de la propietaria de la citada empresa. Es decir, existió ausencia de dolo en todas sus modalidades.

**3.4.** No se valoró que estuvo subordinado a la procesada Martha Liliana Díaz Martínez de Pinillos, gerente general de la empresa fiscalizada, pues en su condición de asistente de contabilidad, obedecía sus órdenes, las liquidaciones mensuales, siendo ella,



quien las aprobaba y ordenaba cuánto era lo que tenía que pagar mensualmente al fisco, por concepto de IGV, e impuesto a la renta (pago a cuenta) en todos los periodos tributarios, dado que el monto a pagar por estos conceptos era mayor.

Tampoco, se ha valorado que ha sido objeto de hostigamiento, amenaza permanente de ser despedido, si no cumplía con el propósito de conseguir facturas para cubrir los periodos tributarios faltantes. Por ello, como asistía a varios clientes que vendían combustibles y que tenían excesivos créditos fiscales, buscó como alternativa acceder a esos comprobantes y cubrir esos vacíos.

4. El representante del Ministerio Público, interpuso recurso de nulidad –páginas 5556/5558– Alegó lo siguiente:

*En el extremo que absolvió a Teodoro Castro Contreras*

- 4.1. Infracción al debido proceso, tutela jurisdiccional efectiva y a debida motivación de las resoluciones judiciales, prevista en el artículo 139, numerales 3 y 5, de la Constitución Política del Perú.

- 4.1.1. La Sala Superior no ha valorado la declaración de la encausada Martha Liliana Villacorta Díaz Martínez de Pinillos. En su declaración policial, sumarial y juicio oral, ha sindicado al imputado como asesor tributario de su representada, encargado de la contabilidad; esto es, de la compra y el pago de proveedores, mientras que Lara Dionisio se encargaba del llenado del registro de compras en el periodo de noviembre de 2005 a noviembre 2006.

- 4.1.2. Ello ha sido corroborado no solo con lo vertido por Lara Dionisio, donde precisa que laboró en dicha empresa, desde junio de 2005 hasta enero de 2017 y no como contador, porque no tenía título profesional, sino que Rubén Molero Fernández, declaró que Castro Contreras fue contador de la empresa fiscalizada Servicio Expreso S.A. desde el año 2005 a 2007.

- 4.2. Entre los procesados Martha Liliana Villacorta Díaz de Martínez Pinillos, Agustín Lara Dionisio y Teodoro Castro Contreras, en los años 2005–2006, les unía una relación laboral, donde la gerencia recaía en la primera de las nombradas, mientras que el segundo cumplía la labor de asistente administrativo y el tercero Castro Contreras era asesor tributario y contador de la empresa. Entonces no se puede sostener que no existe elementos probatorio que lo vinculen con los hechos sub materia.



- 4.3. El acusado pretende sostener que su coprocesado Agustín Lara Dionisio utilizó su nombre y sellos en las declaraciones juradas de los periodos 2006 y 2007, sin soporte probatorio pues no se advierte alguna denuncia o similar que lo denoten.
5. La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria–Sunat, interpuso recurso de nulidad fundamentado –páginas 5533, 5534, 5536 fundamentó 5533 /5534–. Alegó lo siguiente:

*Respecto al extremo que absolvió a Teodoro Castro Contreras*

- 5.1. Infracción al debido proceso, a la motivación de las resoluciones judiciales –insuficiente motivación– tutela procesal efectiva, vinculada a la valoración probatoria.

No se han valorado los recaudos que contienen la carpeta remitida por la administración tributaria en que dan cuenta de la comisión del delito, específicamente el informe técnico donde consta que se ha realizado una investigación previa, donde aparecen las declaraciones juradas presentadas antes Sunat con los nombres del encausado absuelto Teodoro Castro Contreras.

- 5.2. Las declaraciones juradas han sido valoradas en forma aislada y no con los documentos recabados en el proceso de fiscalización realizado al contribuyente Servicio Expreso S.A.

Tampoco con las declaraciones de los encausados Martha Liliana Villacorta Díaz de Martínez de Pinillos, quien lo sindicó como asesor contable y tributario de su representada en el periodo fiscalizado 2005 y 2006, así como de Agustín Lara Dionisio, quien señaló que la persona que firmaba como contador era el encausado absuelto, quien revisaba y firmaba los balances y con el informe de indicios de presunción de delito de defraudación tributario, que vincula al encausado absuelto con el delito tributario por ser el profesional del área contable y tributaria de la empresa fiscalizada.

*Respecto al extremo del monto fijado por concepto de reparación civil*

- 5.3. El monto de S/50 000,00 impuesto en la sentencia no es el equivalente a la deuda tributaria o tributo insoluto. No se ha tenido en cuenta los intereses generados por el incumplimiento, los que deben ser incluidos y cancelados, pues denotan un carácter indemnizatorio frente al no pago, tal como fue solicitado en su oportunidad.
- 5.4. Entonces, corresponde imponerse el pago de S/1 784 980,00 por concepto de reparación civil, más los intereses que se generen a la fecha total de cancelación, monto que comprende los conceptos del



tributo insoluto y los intereses tributarios hasta el 6 de octubre de 2011, que se venían generando debido al incumplimiento permanente, conocido como deuda tributaria, conforme al artículo 28 del Código Tributario.

### **CALIFICACIÓN DEL DELITO MATERIA DE CONDENA**

**6.** El hecho objeto de impugnación es el delito de defraudación tributaria, tipificado en el artículo 1, del Decreto Legislativo N.º 813 – Ley Penal Tributaria, prescribe:

El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa.

Tal dispositivo es concordado con el artículo 4 literal a, que prescribe:

La defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa, cuando: a) Se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos.

### **FUNDAMENTOS DEL SUPREMO TRIBUNAL**

**7.** Examina esta Suprema Corte la sentencia de mérito, conforme con el principio de impugnación limitada que fija los límites de revisión por este Supremo Tribunal; en cuya virtud, se reduce el ámbito de la resolución únicamente a las cuestiones promovidas en el recurso aludido, las que configuran, en estricto, la denominada competencia recursal del órgano de alzada.

**8.** Conforme a los motivos expresados por los recurrentes, Agustín Lara Dionisio, el representante del Ministerio Público y la parte civil Sunat. El primero plantea como pretensión se declare la nulidad del juicio oral, y luego se le absuelva de la acusación fiscal. El segundo y el tercero solicitan se declare nula la sentencia en el extremo que absolvió de la acusación fiscal a Teodoro Castro Contreras y además el último plantea como pretensión el incremento del monto fijado por concepto de reparación civil.

Por ello, corresponde verificar, en primer lugar, si se ha incurrido en causal de nulidad. Luego, la racionalidad del razonamiento de la Sala de Mérito, bajo el sistema de la sana crítica, y verificar si las premisas declaradas probadas se sostienen en la prueba actuada y si se justifica la decisión de condena y de absolución o si por el contrario, los cuestionamientos de los impugnantes tienen amparo y si corresponde el incremento del monto fijado por concepto de reparación civil.





**9.** Previo al análisis de los motivos conviene precisar que respecto al delito tributario, este Supremo Tribunal, en el Acuerdo Plenario N.º 2-2009/CJ-1163, del 13 de noviembre de 2009, fundamento 8, ha establecido lo siguiente:

**8.** Los delitos tributarios protegen la Hacienda Pública desde la perspectiva del interés del Estado y de la propia Hacienda Pública de que la carga tributaria se realice con los modos fijados en la ley. Se protege en consecuencia, el proceso de recaudación de ingresos y de distribución de los mismos en el gasto público [...].

Los delitos tributarios comprendidos en la LPT tienen las siguientes notas características esenciales:

A. Se configuran como un delito especial propio y de infracción del deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento de los gastos públicos.

B. Tienen una naturaleza patrimonial, pero es de tener en cuenta su carácter público en atención a la función que los tributos cumplen en un Estado social y democrático de derecho.

C. Son delitos de resultado. Se exige la producción de un perjuicio que se consuma desde el momento en que se deja de pagar, total o parcialmente, los tributos o que se obtenga o disfruta indebidamente de un beneficio tributario.

D. El núcleo típico es la elusión del pago de tributos debidos o la obtención indebida de beneficios tributarios, cuya perpetración puede producirse tanto por acción, como por omisión.

E. Es un delito doloso —directo o eventual—, centrada en el conocimiento de la afectación del interés recaudatorio del Fisco. Además, se requiere de un elemento subjetivo especial o de tendencia: el ánimo de lucro en provecho propio como de un tercero.

**10.** Asimismo, en el Recurso de Nulidad N.º 808-2018/LIMA, del 11 de marzo de 2019, fundamento 5, ha señalado:

El delito de defraudación tributaria es un delito instantáneo de efectos permanentes, por el cual una persona, ya sea en provecho propio o de un tercero, mediante simulación, engaño, artificio, astucia u otra forma fraudulenta deja de pagar, en todo o en parte, los tributos que le corresponden, induciendo de esta manera a error a la Administración Tributaria. De ahí que lo que se busca tutelar es la expectativa de que el Estado reciba los ingresos generados por los distintos tributos internos.

**11.** Aquí, es de precisar que la materialidad del delito tributario, en los términos que han sido planteados por el Ministerio Público —descritos en el fundamento 1 de la presente resolución suprema— no han sido cuestionados por las partes; esto es, el delito tributario de obtención indebida de crédito fiscal del impuesto general a la venta y obtención indebida de gasto para reducir el pago del impuesto a la renta, tipificado en el artículo 1, concordante con la agravante descrita en el numeral a, del artículo 4, del Decreto Legislativo N.º 813 – Ley Penal Tributaria, en relación a la empresa SERVICIO EXPRESO S.A., al haber defraudado al fisco a través de la obtención indebida de crédito fiscal y reducción de pago de un tributo no ha sido cuestionada.

#### **SOBRE EL RECURSO DE NULIDAD DE AGUSTÍN LARA DIONISIO**

**12.** En primer lugar, se aborda el motivo 3.1, del impugnante Agustín Lara Dionisio. Reclama, que se ha incurrido en causal de nulidad, en resumen por lo siguiente: **a)** no se le brindó el tiempo necesario para preparar su



defensa, porque el 29 de enero de 2019 se dio lectura de piezas y al formular sus alegatos se limitó su tiempo a cinco minutos; **b)** se dio lectura a la sentencia que no se entendió y no se le entregó copia, sino hasta el 4 de febrero de 2019, y **c)** las actas fueron aprobadas sin ser leídas y no fue declarado reo contumaz como su procesada Villacorta Díaz de Martínez de Pinillos.

- 13.** Al respecto, se verifica que el juicio oral se inició el 5 de noviembre de 2018, con presencia de la defensa del recurrente –Ethel Eusebio Villanueva Melgarejo–, que es el mismo que interpone el recurso de nulidad, conforme aparece del Acta de página 5400.

Es así, que conforme al principio de unidad de audiencias del juicio oral, que prevé el artículo 266 del Código de Procedimientos Penales, que prescribe: “Iniciado el juicio oral, la audiencia se desarrollará en un solo acto hasta la fase de alegatos, de ser necesario se realizará en sesiones consecutivas”, esta se llevó a cabo en un total de 13 sesiones, hasta el 31 de enero de 2019.

Es decir, por un aproximado de 2 meses y 26 días, conforme aparece de las actas de páginas 5402, 5409, 5413, 5421, 5426, 5432, 5435, 5438, 5450, 5469, 5486–, periodo que el impugnante contó con la asesoría de la misma defensa. Por tanto, no estuvo en indefensión e incluso estuvo en la posibilidad de observar las actas en su oportunidad y el no haber sido notificado con la sentencia debió hacer uso de los mecanismos previstos por ley y no ante esta instancia, en los que pretende cuestionar aspectos que no han sido cuestionados en su etapa correspondiente.

Ahora, pretende también que sea declarado reo contumaz de la misma forma que su coprocesada Martha Liliana Díaz Martínez de Pinillos, pese a que su condición no es la misma que la citada, pues hizo uso de su derecho de defensa, conforme aparece del acta de sesión número doce y ante su incomparecencia a la lectura de sentencia, se dio lectura a la misma, tal como se ha expuesto en el acápite denominado “en cuanto al acto procesal de lectura de sentencia” de la impugnada. Siendo así, las alegadas infracciones no constituyen causal de nulidad, conforme lo prescrito en el numeral 1, del artículo 298, del Código de Procedimientos Penales. Su motivo no se ampara.

- 14.** El motivo 3.2, del encausado Lara Dionisio, está vinculado a sus motivos 3.3 y 3.4. Aquí reclama inocencia. Primero, sostiene que la única beneficiaria es la contribuyente cuya representante legal es su coprocesada Martha Liliana Martínez de Díaz de Pinillos y que él no actuó con dolo, sino bajo amenaza.
- 15.** Efectivamente, tal como lo reclama el recurrente y como se ha señalado en el fundamento 9 de la presente resolución suprema, el delito de



defraudación tributaria, es un delito especial de infracción de deber, que implica que solo es autor el deudor tributario o el sujeto de la obligación tributaria (deudor tributario, contribuyente, o responsables, conforme a los términos expuestos en los artículos 7<sup>1</sup>, 8<sup>2</sup> y 9<sup>3</sup> del Código Tributario.

Y en el caso, en efecto el contribuyente es la empresa Servicio Expreso S.A. y conforme al artículo 16, numeral 2<sup>4</sup>, del Código Tributario, los obligados tributarios son los representantes legales y en el caso concreto sería la encausada Martha Liliana Villacorta Díaz de Martínez de Pinillos, en calidad de autora.

Sin embargo, al recurrente no se le atribuye los cargos como autor, sino tal como aparece el título de imputación descrito en el fundamento 1 de la presente resolución 1, es la de cómplice primario, porque en el ejercicio fiscal 2006, habría facilitado e insertado comprobantes de pago (facturas de compra) sobre supuestos proveedores, entre ellos, la empresa de transporte Servi Tours Matías E.I.R.L., XXXX, William Alfredo Malpartida Cáceres, La Joya de Santa Isabel E.I.R.L., Maritza Arias Campos, César Paitán Espinoza, Ronald Linder Quillatupa Lavado y Percy Atahumán Campos, para sustentar el crédito fiscal declarado por la empresa Servicio Expreso S.A.

**16.** Tal como se aprecia del informe de indicios de delito tributarios –páginas 10/65–, emitido por el auditor de Sunat, Jhon Herly Laura Cayalta, ratificado a páginas 4161/4162, quien explicó que al realizar el proceso de fiscalización de la empresa SERVICIO EXPRESO S.A. como consecuencia del cruce de información solicitado por Sunat, tras haber dicha empresa fiscalizada ganado un proceso de licitación ante Sunat, se verificaron las ventas informadas falsas por facturas en los periodos comprendidos de noviembre de 2005 a noviembre de 2006, que sirvieron como sustento para el crédito fiscal del IGV y en el ejercicio 2006 por el costo y el gasto del impuesto a la renta, ya que los proveedores presentaron las mismas facturas pero emitidas a otros clientes o anuladas, negando incluso conocer a la empresa o haberles prestado algún servicio o venta. Así tenemos:

**i)** Por la fiscalización del impuesto general a las ventas. La determinación del perjuicio fiscal, correspondiente a la obtención indebida de crédito fiscal para efectos del IGV de los periodos de noviembre de 2005 a marzo de

<sup>1</sup> Artículo 7º. DEUDOR TRIBUTARIO. Deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable.

<sup>2</sup> Artículo 8º. CONTRIBUYENTE. Contribuyente es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria.

<sup>3</sup> Artículo 9º. RESPONSABLE. Responsable es aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a este.

<sup>4</sup> Artículo 16º. REPRESENTANTES - RESPONSABLES SOLIDARIOS Están obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de representantes, con los recursos que administren o que dispongan, las personas siguientes: 1. Los padres, tutores y curadores de los incapaces. 2. Los representantes legales y los designados por las personas jurídicas



2006 y mayo de 2006 a noviembre de 2006, asciende a S/ 438 220,00, agregando intereses al 6 de octubre de 2011, por el valor de S/ 409 251,00, resultando S/ 847 471,00.

ii) Por fiscalización de impuesto a la renta. El importe total del perjuicio fiscal por efecto de la contabilización de facturas por operaciones no reales y posterior deducción como gasto asciende a la suma de S/529 261,00 en impuesto a la renta del ejercicio 2006, cuyo monto actualizado al 6 de octubre de 2011, asciende a la suma de S/935 733,00.

**17.** Así, se produjo una defraudación al fisco al no existir coincidencias entre lo declarado por la contribuyente con sus clientes y proveedores. Esta información habría sido presentada por la encausada Martha Liliana Villacorta Díaz de Martínez de Pinillos, en las declaraciones juradas, donde consignó como crédito fiscal lo anotado en el registro de compras, el que a su vez se encontraba sustentado con los comprobantes de pagos falsos, declaración jurada anual de impuesto a la renta de 2006, consignándose también como gastos deducibles del ejercicio 2006 lo anotado en el registro de compras, libros diarios mayor, con respaldo los comprobantes de pago falsos –pagina 610–.

**18.** En ese sentido, fue la procesada quien habría presentado la declaración jurada anual de impuesto a la renta del ejercicio 2006; sin embargo, el impugnante Agustín Lara Dionisio, fue quien realizaba las funciones de contador, encargado de registrar, clasificar, ordenar toda la documentación contable, controlar y elaborar las planillas de personal para presentar las declaraciones juradas mensuales PDT, IGV, renta mensual y declaraciones juradas anuales, conforme a la información proporcionada por Sunat fue presentada por la representante legal, Martha Liliana Villacorta Díaz Martínez de Pinillos –página 1820–, quien incluso declaró que este contaba con un asistente llamado Denis Mauricio Valdez, quien realizaba el llenado de los libros contables.

**19.** Tal versión se corrobora con lo vertido por el citado encausado Lara Dionisio, quien en la etapa de fiscalización, a nivel de fiscalía y plenario –páginas 1851, 3963, 5423–, ha reconocido que se encargaba de conseguir las facturas de compras de supuestos proveedores, sin realizar compras o pagos de bienes o servicios, siendo el encargado de buscar comprobantes de pago para incrementar el crédito fiscal y no pagar impuestos, aprovechándose de que llevaba la contabilidad de algunos supuestos proveedores es que accedió a algunos comprobantes utilizándolos indebidamente.

Este extremo, ha sido ratificado por cada uno los emisores de los comprobantes de pago, quienes han negado haberlos emitido como es el caso de los testigos Carlos Manuel Matías Cervantes, titular de la empresa



de transporte Servi Tourse Matías E.I.R.L., William Alfredo Malpartida Cáceres, Rubén Molero Fernández, titular de la Joya de Santa Isabel, Maritza Arias Campos, Ronald Linder Quillatupa Lavado, la titular de Lubricantes Virginio, XXXX y Percy Atahuaman Campos –páginas 2278, 3299, 4546, 1997, 3326, 3328, 2900, 3311, 4872, 2761, 3970, 3356, 4471, 5472 y 3319–, quienes han detallado que el encausado era quien se desempeñaba como el contador de sus negocios precisamente en los ejercicios fiscales en que se cometió el delito en comento.

20. En esas condiciones, el impugnante no puede alegar ausencia de dolo y haber actuado bajo amenaza, por el contrario, su conducta denota haber actuado con consciencia y voluntad. Entonces, su participación fue la de cómplice primario, conforme a lo previsto por el artículo 25 del Código Penal, pues sin su aporte no hubiera sido posible la comisión del delito por la titular de la empresa fiscalizada, pues como se ha señalado obtuvo comprobantes de pago de otras personas jurídicas a las que también prestaba servicios como contador, lo que indica que tenía perfecto conocimiento de los efectos que estos generaban en su declaración para declarar operaciones no reales que conllevaron a incrementar el crédito fiscal y no pagar los impuestos de la contribuyente. Su motivo no se estima.
21. Consecuentemente, el principio de presunción que le asiste al recurrente ha sido enervado y, al no haber impugnado el extremo de la cuantía de la pena, la sentencia debe ser ratificada, en dichos extremos.

**EL RECURSO DE NULIDAD DEL MINISTERIO PÚBLICO Y SUNAT, RESPECTO AL EXTREMO QUE ABSOLVIÓ DE LA ACUSACIÓN FISCAL A TEODORO CASTRO CONTRERAS**

22. La Fiscal Adjunta de la Segunda Fiscalía Suprema en lo Penal, en su dictamen fiscal –página 34 del cuadernillo–, respecto al extremo que absolvió de la acusación fiscal a Teodoro Castro Contreras, opina no haber nulidad.

Sostiene que el citado encausado, fue comprendido por haber sido quien figuraba como contador en las declaraciones juradas materia de fiscalización, así como por las declaraciones juradas de la reo contumaz Martha Liliana Villacorta Díaz Martínez de Pinillos –quien señaló, que se desempeñó como asesor tributario de su representada– y las declaraciones de Agustín Lara Dionisio, quien señaló que este si tenía conocimiento que se su nombre y colegiatura eran utilizados para respaldar las declaraciones juradas ante la Sunat por la empresa fiscalizada; sin embargo, estos elementos resultaron insuficientes para acreditar que el citado tenía pleno conocimiento de la falsificación de facturas, que efectuaba el sentenciado Lara Dionisio.



- 23.** Ahora, en efecto tal y como lo reclama el representante del Ministerio Público y la Sunat en los motivos 4.1, 4.2, 5.1 y 5.2, al encausado Teodoro Castro Contreras se le imputó ser el asesor contable de la contribuyente empresa SERVICIO EXPRESO S.A., sin embargo, se ha señalado también que el sentenciado Agustín Lara Dionisio, era el encargado del conocimiento técnico y control contable de citada empresa y no existe elemento probatorio que acredite de modo alguno que el encausado absuelto le haya encargado el llenado, registro, anotación de libros contables, o de conseguir los comprobantes de pago falsos, pues como se ha señalado líneas precedentes el citado encausado Lara Dionisio, ha referido haberlos conseguido por cuenta propia y por encargo de su empleadora.
- 24.** Sumado a ello, está la negativa del citado encausado Teodoro Castro Contreras, quien desde la etapa de fiscalización, fiscal, sumarial y juicio oral –página 1840, 3304, 4454, 5450, 5435, 5441–, ha negado su participación, señalando haber sido asesor externo de la empresa 2020 hasta 2004 y que recomendó al encausado Agustín Lara Dionisio para llevar la contabilidad desde el 2005, porque el negocio había crecido y se requería una persona de manera permanente y su coprocesado ha utilizado sus datos sin su autorización en las declaraciones juradas en los años 2005 y 2006, que al tratarse de ser formularios virtuales no se requerían de su consentimiento, ni firma expresa y si bien reconoció a nivel de fiscalización haber recibido llamadas de su coprocesados estaban referidas a llamadas de consulta pero no de facturas porque ya no tenía vínculo con la citada empresa.
- 25.** Este último extremo guarda relación con la versión del sentenciado Agustín Lara Dionisio, quien en el plenario, reconoció haber consignado los datos de su coprocesado sin su autorización, por indicación de su coprocesada Díaz de Martínez de Pinillos, le indicaba que consigne los datos de este y que incluso en enero de 2007 cuando llegó un nuevo contador de nombre “Alayo”, o “Ahuayo”, presentó su renuncia, entregándole el balance y este le indicó que consignaría los datos del contador Castro Contreras. Todo ello desvanecería el vínculo laboral que se le alega entre el encausado absuelto con la empresa contribuyente.
- 26.** En ese mismo sentido, tampoco se ha podido establecer que el hecho que el encausado Teodoro Castro Contreras haya participado en el proceso de fiscalización de la empresa Servicio Expreso S.A., al brindar su domicilio procesal no significa que haya tenido conocimiento de las operaciones comerciales falsas, ni que lo vincule con los presuntos emisores de los comprobantes de pago con los que se habría obtenido los beneficios fiscales pues como se ha señalado anteriormente, el procesado Agustín Lara Dionisio fue quien llevaba la contabilidad y accedió a los comprobantes de



pago de supuestos proveedores. Entonces, corresponde desestimar los agravios formulados por los recurrentes.

27. En el caso concreto, este Supremo Tribunal coincide con la opinión del Ministerio Público, en este caso el razonamiento realizado en su dictamen tiene correspondencia con la prueba actuada. Y en esa dirección no se evidencia un razonamiento arbitrario o de afectación a las reglas de la lógica, ciencia y las máximas de experiencia. Por lo que corresponde ratificar la decisión en este extremo.

### **RESPECTO A LOS AGRAVIOS DE LA SUNAT, RELACIONADOS QUANTUM RESARCITORIO**

28. En relación a los motivos descritos en los numerales 5.3 y 5.4, de la presente resolución. La parte civil solicita se incremente el monto fijado por concepto de reparación civil

29. La determinación de la reparación civil en el proceso penal, tiene como punto de partida el artículo 92 del Código Penal, que estatuye: “la reparación civil se determina conjuntamente con la pena y es un derecho de la víctima que debe efectivizarse durante el tiempo que dure la condena. El juez garantiza su cumplimiento”.

Este dispositivo legal se erige como el sustento de la obligación de reparar y responde a la lesión de un interés individualizable, esto es, un daño imputable objetivamente como consecuencia de una conducta y subjetivamente al autor de esa conducta. Así también se ha pronunciado la Corte Suprema de Justicia de la República, en el Acuerdo Plenario N.º 4-2019/CJ-116.

30. Bajo esa misma idea, cabe anotar que el ejercicio de la acción resarcitoria en el proceso penal —entendida como la aptitud de exigir del Estado tutela jurisdiccional para la satisfacción de intereses— se sustenta en la pretensión del sujeto pasivo del daño, la misma que tiene correspondencia con el vínculo jurídico entre el agente del daño y el titular del bien jurídico dañado, por el cual se obliga al primero de los mencionados a realizar la obligación resarcitoria —cosa, hecho o derecho—.

31. En el caso de los delitos tributarios, la víctima o agraviado es el Estado —que es el sujeto pasivo— y como tal, se le reconoce legitimación activa para, entre otros derechos, exigir la obligación resarcitoria a aquél (o aquellos) que cometió (o cometieron) esta clase de delitos. Sin embargo, pese a que la comisión de delitos tributarios menoscaba los intereses del Estado, la delimitación de su legitimidad para exigir la reparación civil se encuentra fijada en la ley y contrario a otra clase de ilícitos penales, la determinación del monto resarcitorio es *ex lege* y no *ex damno*. Aquella se determina en función de la deuda tributaria. Así se desprende de manera



indubitable de la lectura sistémica e integral de los artículos 28, 190 y 191 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

**32.** Para mayor explicación, el artículo 28 del referido Código establece que la Administración Tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo, las multas y los intereses. El artículo 190 prescribe que las penas por delitos tributarios se aplicarán sin perjuicio del cobro de la deuda tributaria y la aplicación de las sanciones administrativas a que hubiere lugar. Por último, el artículo 191 establece, de forma expresa, que no habrá lugar a reparación civil en los delitos tributarios cuando la Administración Tributaria haya hecho efectivo el cobro de la deuda tributaria correspondiente, que es independiente a la sanción penal.

**33.** De allí entonces que es la propia disposición legal que hace referencia indistintamente a la reparación civil y a la sanción penal, pues, en efecto, la primera de las mencionadas tiene una naturaleza eminentemente civil que, por una cuestión de economía y celeridad procesal, se ampara como pretensión en el proceso penal cuando en el caso concreto corresponde. De tal modo, como se anotó, es la ley que fija los límites que puede exigir el Estado como reparación civil *–en los procesos penales generados por la comisión de delitos tributarios–*, cuyo monto es el equivalente a la deuda tributaria correspondiente, integrada por los tributos, multas e intereses.

Así, se tiene el Informe de Indicios –página 10–, lo siguiente:

**i)** Por la fiscalización del impuesto general a las ventas. La determinación del perjuicio fiscal, correspondiente a la obtención indebida de crédito fiscal para efectos del IGV de los periodos de noviembre de 2005 a marzo de 2006 y mayo de 2006 a noviembre de 2006, asciende a S/ 438 220,00, agregando intereses al 6 octubre de 2011, por el valor de S/ 409 251,00 resultando S/ 847 471,00.

**ii)** Por fiscalización de impuesto a la renta. El importe total del perjuicio fiscal por efecto de la contabilización de facturas por operaciones no reales y posterior deducción como gasto asciende a la suma de S/529 261,00 en impuesto a la renta del ejercicio 2006, cuyo monto actualizado al 06 de octubre de 2011, asciende a la suma de S/935 733,00 **iii)** que hace un total de S/ 1' 783 204,00.

Por lo tanto, esa es la cantidad que debe figurar como reparación civil, a cuyo monto debería añadirse, evidentemente, los intereses generados, de conformidad con la normativa tributaria, cuya liquidación se realizará en la etapa de ejecución.





## DECISIÓN

Por estos fundamentos, acordaron:

- I. Declarar **NO HABER NULIDAD** en la sentencia del 31 de enero de 2019, emitida por la Sexta Sala Penal para Procesos con Reos Libres de la Corte Superior de Justicia de Lima, que condenó al sentenciado **AGUSTÍN LARA DIONISIO**, como cómplice primario del delito de defraudación tributaria – obtención indebida de crédito fiscal del impuesto general a la venta (periodo noviembre 2005 a noviembre 2006) y obtención indebida de gasto para reducir el pago del impuesto a la renta (ejercicio fiscal 2006), en agravio del Estado, Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria–Sunat y le impuso ocho años de pena privativa de la libertad, la misma que será computada desde su ingreso al establecimiento penitenciario, así como el pago de setecientos treinta días-multa, a razón del veinticinco por ciento de su haber diario, que deberá abonar a favor del tesoro público – Pliego del Poder Judicial, así como inhabilitación de tres años para ejercer por cuenta propia o por intermedio de terceros, profesión, comercio, arte, industria.
- II. Declarar **NO HABER NULIDAD** en la citada sentencia, en el extremo que absolvió al encausado Teodoro Castro Contreras, como presunto cómplice primario, del delito de defraudación tributaria, bajo la modalidad de obtención indebida del crédito fiscal del impuesto general a la venta (periodo noviembre 2005 a noviembre 2006) y obtención indebida de gasto para reducir el pago del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2006, en agravio del Estado, Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria–Sunat; y,
- III. **HABER NULIDAD**, en la citada sentencia, en el extremo que fijó en la suma de S/50 000,00 el monto que por concepto de reparación deberá abonar el sentenciado en forma solidaria con el tercero civilmente responsable; y reformándola; la fijaron conforme a lo descrito en el fundamento 33: **i)** Por la fiscalización del impuesto general a las ventas. La determinación del perjuicio fiscal, correspondiente a la obtención indebida de crédito fiscal para efectos el IGV de los periodos de noviembre de 2005 a marzo de 2006 y mayo de 2006 a noviembre de 2006, asciende a S/ 438 220,00 agregando intereses al 6 octubre de 2011, por el valor de S/ 409 251,00 resultando S/ 847 471,00; y **ii)** Por fiscalización de impuesto a la renta. El importe total del perjuicio fiscal por efecto de la contabilización de facturas por operaciones no reales y posterior deducción como gasto asciende a la suma de S/529 261,00 en impuesto a la renta del ejercicio 2006, cuyo monto actualizado al 6 de octubre de 2011, asciende a la suma de S/935 733,00 **iii)** que hace un



total de S/1 783 204,00; que deberá ser pagada con el tercero civilmente responsable.

**IV. DISPONER** que se devuelvan los actuados al órgano jurisdiccional que corresponda, para los fines de ley, y se haga saber.

**S. S.**

PRADO SALDARRIAGA

BROUSSET SALAS

CASTAÑEDA OTSU

**PACHECO HUANCAS**

GUERRERO LÓPEZ

*IEPH/mrce*