



**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
DE LA REPÚBLICA**

**SALA PENAL TRANSITO
RECURSO DE NULIDAD
CALLAO**

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA CORTE SUPREMA
SEDE PALACIO DE JUSTICIA, Vocal Supremo: VASQUEZ VARG
20159981216 soft
Fecha: 17/12/2025 16:11:36 Razón:
JUDICIAL,D.Judicial: CORTE SUPREMA LIMA,FIRMA DIGITAL
LIMA,FIRMA DIGITAL



CORTE SUPREMA DE JUSTICIA CORTE SUPREMA
- Sistema de Notificaciones Electronicas SINOE

SEDE PALACIO DE JUSTICIA, Vocal Supremo: PRADO SALDARRIAGA VICTOR ROBERTO /Servicio Digital - Poder Judicial del Perú
Fecha: 18/12/2025 12:06:35 Razón:
RESOLUCIÓN JUDICIAL,D.Judicial: CORTE SUPREMA LIMA,FIRMA DIGITAL

JUSTICIA CORTE SUPREMA - Sistema de Notificaciones Electronicas SINOE

SEDE PALACIO DE JUSTICIA, Vocal Supremo: BACA CABRERA Araceli Denyse FAU 20159981216 soft
Fecha: 18/12/2025 11:33:43 Razón:
RESOLUCIÓN JUDICIAL,D.Judicial: CORTE SUPREMA / LIMA,FIRMA DIGITAL

JUSTICIA CORTE SUPREMA - Sistema de Notificaciones Electronicas SINOE

SEDE PALACIO DE JUSTICIA, Vocal Supremo: TERREL CRISPIN Dante Tony FAU 20159981216 soft
Fecha: 17/12/2025 18:49:46 Razón:
RESOLUCIÓN JUDICIAL,D.Judicial: CORTE SUPREMA / LIMA,FIRMA DIGITAL

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA CORTE SUPREMA
- Sistema de Notificaciones Electronicas SINOE

SEDE PALACIO DE JUSTICIA, Vocal Supremo: BASCONES GOMEZ VELASQUEZ ANGELA MAGALLI /Servicio Digital - Poder Judicial del Perú
Fecha: 18/12/2025 11:55:34 Razón:
RESOLUCIÓN JUDICIAL,D.Judicial: CORTE SUPREMA / LIMA,FIRMA DIGITAL

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA CORTE SUPREMA
- Sistema de Notificaciones Electronicas SINOE

SEDE PALACIO DE JUSTICIA, Secretario De Sala - Suprema: CAMPOS OLIVERA Rosario Aurora FAU 20159981216 soft
Fecha: 8/01/2026 14:29:40 Razón:
RESOLUCIÓN JUDICIAL,D.Judicial: CORTE SUPREMA / LIMA,FIRMA DIGITAL

DELITO TRIBUTARIO

a. En el presente caso, las condenas se encuentran debidamente justificadas por la Sala superior, con base en el Informe de Delitos Tributarios, pericias grafotécnicas y demás pruebas, con las cuales logró enervar la presunción inocencia de los encausados.

b. Este supremo Tribunal, en materia de delitos tributarios, ha adoptado como línea jurisprudencial que la reparación civil en estos delitos es *ex lege* y no *ex danno* (según ley y no según el daño), y está en función de la deuda tributaria.

El artículo 191 del Texto Único Ordenado del Código Tributario establece 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 de la sanción penal.

c. Sobre los extremos absolutorios, se evidencia que la sentencia impugnada incurre en errores y vicios en su motivación, así como omisiones y defectos en la apreciación probatoria que determinan su nulidad, conforme con el inciso 1 del artículo 298 del Código de Procedimientos Penales, por lo que se debe realizar un nuevo juicio oral por otro colegiado superior, llamado por ley.

Lima, diecisiete de octubre de dos mil veinticinco

VISTOS: los recursos de nulidad interpuestos

por **EL FISCAL SUPERIOR DE LA TERCERA FISCALÍA SUPERIOR PENAL DEL CALLAO, PROCURADOR**

PÚBLICO DE LA SUNAT, TERCERO CIVILMENTE RESPONSABLE (EMPRESA COSTA DEL SOL SA), [REDACTED]

[REDACTED] Y [REDACTED] contra la sentencia del veintiuno de marzo de dos mil veinticuatro (foja 5810), emitida por la Tercera Sala Penal de Apelaciones (en adición de funciones de liquidación) de la Corte Superior de Justicia del Callao, en los extremos que:

i) **Condenó** a [REDACTED] (autor), [REDACTED], [REDACTED]
[REDACTED], [REDACTED] y [REDACTED]
[REDACTED] (cómplices primarios) por el delito de defraudación tributaria en la modalidad de obtención indebida del crédito fiscal del impuesto general de ventas (IGV) y deducción de costo y/o gasto falso para el impuesto a la renta de tercera categoría, en perjuicio del Estado representado por el procurador público de la Sunat.

ii) **Impuso** a: [REDACTED] cinco años de pena privativa de libertad suspendida en su ejecución por el plazo de cuatro años; a [REDACTED] tres años y seis meses de pena privativa de libertad, suspendida en su ejecución por el término de dos años; a [REDACTED]



[REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] y [REDACTED]

cuatro años de pena privativa de libertad, suspendida en su ejecución por el plazo de tres años. Asimismo, fijó S/ 100 000,00 por concepto de reparación civil a favor del Estado, en forma solidaria¹ y 730 días multa a [REDACTED] y 365 días multa para los demás sentenciados.

iii) **Absolvió** a [REDACTED] y [REDACTED] como cómplices primarios del citado delito y entidad agraviada.

De conformidad en parte con la opinión del fiscal supremo en lo penal.

Intervino como ponente la jueza suprema **VÁSQUEZ VARGAS**.

CONSIDERANDO

PRIMERO. MARCO LEGAL DE PRONUNCIAMIENTO

El recurso de nulidad está regulado en el artículo 292 del Código de Procedimientos Penales (en adelante, C de PP) y constituye el medio de impugnación de mayor jerarquía entre los recursos ordinarios de aquel ordenamiento procesal². Está sometido a motivos específicos y no tiene (salvo las excepciones de los artículos 330 y 331), efectos suspensivos de conformidad con el artículo 293 del mismo texto procesal. El ámbito de análisis de este tipo de recurso permite la revisión total o parcial de la causa sometida a conocimiento de la Corte Suprema, tal y como lo regula el contenido del artículo 298 del C de PP.

SEGUNDO. IMPUTACIÓN FÁCTICA Y JURÍDICA

2.1. HECHOS

Según los términos de la acusación fiscal (foja 3615), los cargos en el presente caso, consisten en los siguientes:

Se imputó a [REDACTED], que en su calidad de gerente y representante de la empresa Costa del Sol SA, incurrió en el delito de defraudación tributaria en las modalidades de:

a) Obtención indebida de crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas (en adelante IGV) en los períodos de abril a diciembre de 2010.

¹ Esto incluye al tercero civilmente responsable, empresa Costa del Sol S.A. (foja 6060)

² Cfr. MIXAN MASS, Florencio, en SAN MARTÍN CASTRO, César Eugenio. *Derecho procesal penal*. Lima: Grijley, 2014, p. 892.



b) Deducción de costo y/o gasto falso para el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio gravable 2010; mediante la acción ilícita de contabilizar y declarar ante la Sunat facturas de compra que consignaban prestaciones de servicios inexistentes o no reales, en perjuicio del Estado.

Esto se corrobora con el Informe de Indicios de Delito Tributario 024-2013-SUNAT/2S4200 (foja 19 al 71), donde se refirió que las acciones ilícitas antes narradas tuvieron la finalidad de incrementar el crédito fiscal del IGV, así como los costos y/o gastos del Impuesto a la Renta de la persona jurídica Costa del Sol SA, para poder beneficiarse con la obtención indebida del saldo a favor, en el periodo de enero a diciembre de 2010.

Asimismo, las facturas de compras cuestionadas habrían sido emitidas por supuestos proveedores de servicio, que resultaron ser los coacusados:

- [REDACTED], como persona natural con negocio.
- [REDACTED], representante de la empresa Minkay SA.

Los citados coacusados, son considerados como cómplices primarios del delito de defraudación tributaria en la modalidad de obtención indebida de crédito fiscal del IGV, en los periodos de abril a diciembre de 2010 y deducción de costo y/o gasto falso para el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio gravable de 2010.

Además, si bien las citadas facturas contenían supuestas prestaciones de servicios de mantenimiento, remodelación, limpieza, entre otros; sin embargo, los proveedores acusados [REDACTED], [REDACTED] y [REDACTED], consignan como actividad económica la **venta minorista de artículos de ferretería**; mientras que el imputado [REDACTED] consignó como actividad económica otras actividades de tipo servicios NCP; resultando que dichas actividades que consignan los supuestos proveedores no coincidirían con la prestación de servicios realizadas a la empresa Costa del Sol SA, dado que estas fueron de **mantenimiento, limpieza, remodelación, pintado, fabricación de muebles**, entre otros.

De igual forma, se efectuaron visitas a los domicilios fiscales que declararon los proveedores imputados, se pudo verificar que los mismos corresponden a casa-habitación y no existiría infraestructura adecuada para un establecimiento comercial.

Finalmente, se tiene que las facturas cuestionadas fueron contabilizadas y declaradas ante la Sunat por la acusada [REDACTED], en su calidad de contadora de la empresa Costa del Sol SA, con sede en Chiclayo. Junto con el acusado [REDACTED] —administrador de la citada persona jurídica—, fueron los encargados de programar el pago de los mencionados proveedores; y este último fue quien firmó los cheques para el pago a los supuestos proveedores; constituyéndose por ello en cómplices primarios del delito



instruido, el cual además causó un perjuicio económico a la recaudación fiscal en un monto ascendente a la suma de S/ 438 018,00 de tributo insoluto.

2.2. CALIFICACIÓN JURÍDICA

Los hechos antes descritos se subsumieron en el artículo 1 y literal a del artículo 4 del Decreto Legislativo 813³ (Ley Penal Tributaria), cuyas descripciones legales son las siguientes:

Artículo 1.

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.

Artículo 4.

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.

[...].

TERCERO. FUNDAMENTOS DE LOS IMPUGNANTES

3.1. El PROCURADOR PÚBLICO DE LA SUNAT sostuvo su recurso de nulidad solo en el extremo absolutorio de [REDACTED] y [REDACTED], con base esencialmente en los siguientes agravios:

a) La Sala absolvió a los coacusados [REDACTED] y [REDACTED], pese a que existían elementos de pruebas que acreditaban de forma fehaciente su responsabilidad en el delito de defraudación tributaria, con la que se acreditaría su colaboración con la empresa fiscalizada Costa del Sol SA (deudor principal) en la simulación de las operaciones no reales.

b) Los acusados tuvieron participación en los actos de simulación de operaciones comerciales no reales, otorgando apariencia de veracidad a actos inexistentes.

c) Con relación a [REDACTED], se debió tener en cuenta que avaló algunos cheques con la intención de dar apariencia de veracidad a las operaciones, y además, durante el juicio oral, reconoció haber suscrito algunos cheques por

³ Publicada el 20 de abril de 1996.



órdenes de [REDACTED], pese a que los servicios de los proveedores no se realizaron.

d) En cuanto a [REDACTED], no se estimó que era la responsable de anotar en los libros y registros contables los comprobantes de pago de Chiclayo, entre ellas las emitidas por operaciones no reales y efectuar pagos, lo que incluso reconoció en juicio oral.

e) La única prueba que se valoró para el extremo absolutorio fue la declaración del testigo [REDACTED], quien señaló que las coordinaciones las realizaba con [REDACTED], pero no se consideró que la imputación consiste en que como administrador de la sede Chiclayo, entre sus funciones estaba a cargo de firmar cheques emitidos a favor de los proveedores, y que a pesar de tener conocimiento de que algunos eran inexistentes los suscribió, lo que se corrobora con su propia declaración (foja 2606) y la de [REDACTED] (foja 1465).

f) La Sala no valoró debidamente que [REDACTED] estuvo a cargo del área contable de la sede de Chiclayo, por lo que no fue ajena a las operaciones no reales, lo que se corrobora con la declaración de [REDACTED] en instrucción.

3.2. El FISCAL SUPERIOR DE LA TERCERA FISCALÍA SUPERIOR PENAL DEL CALLAO, sostuvo en su recurso de nulidad respecto al extremo absolutorio de [REDACTED] y [REDACTED]

[REDACTED] y la determinación judicial de la pena de los sentenciados, esencialmente los siguientes agravios:

a) La Sala incurrió en una indebida motivación al señalar que [REDACTED] realizó un comportamiento dentro de su rol, lo que es equivocado ya que esta se encargó de registrar facturas emitidas por los proveedores sentenciados por servicios que se acreditaron no se realizaron, lo que además se refuerza con lo que dijo en el plenario (sesión 39⁴) esto es, que para ejecutar un pago de servicio debe contar con un contrato, presupuesto y la conformidad entre otros, pero ello no se acreditó en autos. Asimismo, para el caso del proveedor [REDACTED] (sesión 50⁵) se ejecutó el pago cinco días antes de presentar su informe de terminación de servicios.

b) La Sala debió valorar que [REDACTED] procesó y ejecutó los servicios brindados por la proveedora [REDACTED]. Además, de las 13 facturas que esta emitió, se tiene que su impresión no estaba autorizada por Sunat. Asimismo, la impresión del

⁴ Obra a foja 5271.

⁵ Obra a foja 5532.



comprobante de información registrada (foja 1516) aparecía en el sistema informático de esta entidad, lo que no fue observado por [REDACTED] aun cuando en juicio oral indicó que verificaba las facturas previas a la ejecución de su pago.

- c)** En la sentencia se indicó que los comprobantes de pago en los libros contables tuvieron incidencia tributaria para la empresa para efectos del impuesto a la renta de 2010, lo que permitió un pago menor de tributo de S/ 268 143,00, lo mismo ocurrió con las declaraciones juradas de pagos mensuales de IGV, que tuvieron como sustento los comprobantes de pago de compras, lo que ocasionó un perjuicio de S/ 169 875,00.
- d)** La empresa Costa del Sol SA registró las facturas cuestionadas en sus libros contables con la finalidad de simular y dar por ciertas las operaciones comerciales que no se produjeron.
- e)** La Sala debió tener en cuenta no solo la declaración del sentenciado [REDACTED] [REDACTED], pues tenía que ser contrastada con las declaraciones del propio [REDACTED] (sesión 38⁶).
- f)** En cuanto a la pericia grafotécnica realizada a los manuscritos y firmas que aparecen descritos en las facturas de los presuntos proveedores, la cual concluyó que no tienen coincidencia con [REDACTED] y [REDACTED], debe tenerse presente que la imputación no se centró en referir que estos llenaron y suscribieron dichas facturas, sino que suscribieron algunos de los cheques con los que se pretendió acreditar el pago de servicios que no fueron probados como efectivamente realizados.
- g)** Sobre la pena impuesta a los sentenciados, debe analizarse el criterio de disminución de punibilidad supralegal, pues se indicó que este caso inició en el 2014 y, a la fecha, han transcurrido casi diez años, a lo que además se precisó que no existieron acciones dilatorias. Asimismo, para este tipo de disminución se necesita una dilación indebida o extraordinaria en el proceso.

3.3. La defensa de [REDACTED] y [REDACTED] presentó un solo recurso de fundamentación del recurso de nulidad, y por un tema de mayor comprensión, los agravios se desarrollarán en forma individual.

⁶ Obra a foja 5253.



3.3.1. Con relación a [REDACTED], se sostuvo en esencia los siguientes agravios:

- a)** Los comprobantes de pagos emitidos por el proveedor [REDACTED] a la empresa Costa del Sol SA fueron autorizados por la Sunat. Asimismo, no solo registra como actividad económica la venta al minorista de artículos de ferretería, sino que también la venta de accesorios y otras actividades de servicios NCP (servicios no comprendidos previamente) que incluye el multiservicio, conforme su ficha RUC y en su factura se visualiza los servicios que ofrece, entre ellos servicios técnicos en general (foja 538).
- b)** La Sunat no le notificó el inicio de la fiscalización (cruces de información) para que proporcione las pruebas de los servicios prestados, tales como contratos, proformas, informes de terminación de servicios que acreditan la realización de las operaciones con Costa del Sol S.A, y solo lo hizo vía web, cuando contaban con el domicilio de la sucursal declarado en Sunat (foja 1691).
- c)** Se probó que su patrocinado se encontraba como habido ante Sunat en el año 2010, periodo en que se realizaron los servicios a Costa del Sol SA, lo cual reconoce la administración tributaria (foja 276).
- d)** El Informe de Indicios de Delito Tributario no se condice con la realidad, pues la Sunat realizó la visita a un domicilio fiscal que no correspondía en el año 2010, conforme la ficha RUC de su patrocinado.
- e)** El DAOT solo tiene naturaleza informativa, y no se encontraba obligado a informar a dicha entidad en el año 2010, pues mediante Resolución de Superintendencia 16-2011-SUNAT se aprobó el cronograma de ejercicio 2010 que establecía un monto mínimo a superar de sus ventas que su patrocinado no alcanzó, además conforme el Tribunal Fiscal señaló que la no declaración del DAOT no es determinante para concluir la existencia o no de la operación.
- f)** Su patrocinado reconoció que prestó servicios a Costa del Sol SA, y que existen documentales que así lo prueban (foja 789 al 795).
- g)** Se debió tener en cuenta que para la realización de servicios de remodelación no era necesario tener personal en planilla (sesión 19⁷ de juicio oral) y

⁷ Obra a foja 5043.



que el no cumplimiento de normas de carácter laboral no enerva la prestación de servicios (RTF 3201-2-2004).

h) Su patrocinado hizo el cobro de dos cheques ante el Banco Continental por el servicio prestado a Costa del Sol SA, firmó el endoso y registró la transacción de la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF) sustentando el ingreso ante los funcionarios de dicho banco, quienes verificaron el cobro de los cheques; sin embargo, no fueron citados por el Ministerio Público.

i) No se convocó a declarar a [REDACTED], con quien trabajó su patrocinado, y que fue mencionado en etapa administrativa y en instrucción.

3.3.2. Con relación a [REDACTED], se sostuvieron los siguientes agravios en esencia:

a) Los comprobantes de pago emitidos por [REDACTED] a la empresa Costa del Sol SA, fueron autorizados por la Sunat. Asimismo, se encontraba habida en Sunat en el 2010 (en ese año no prestó servicios a la empresa) hasta 2013.

b) Está probado que, para realizar el servicio a Costa del Sol SA, formó un pequeño consorcio con personas independientes para ejecutar el servicio en el cual se unió la mano de obra, así como se asoció con [REDACTED] y [REDACTED] (sesiones 53⁸ y 54⁹).

c) El informe no se condice con la realidad, pues indica que los documentos notificados en el domicilio Reniec de su patrocinada fueron recepcionados por [REDACTED], cuando los cargos de notificación prueban que este los receptionó en la dirección ubicada en [REDACTED], que es su domicilio fiscal (fojas 39 y 1597).

d) En juicio oral (sesión 53), el procurador indicó que su patrocinada y [REDACTED] residen en el mismo domicilio Reniec, con lo que se sugiere que habría incluso un vínculo matrimonial, pero eso no se condice con sus fichas Reniec (foja 1624 y 1625) por lo que el Informe contiene información falsa y presenta fallas.

e) El registro de la UIF que se firmó en el banco declara el ingreso por negocios; sin embargo, el informe indicó que el sustento del ingreso es “otros” (fojas 39, 973) con lo que se advierte otra falla del informe.

⁸ Obra a foja 5564.

⁹ Obra a foja 5588.



- f)** La factura 60 emitida a Costa del Sol SA, se encuentra disponible y las facturas 250 al 1250 se dieron de baja por robo y extravío (foja 1914).
- g)** El DAOT solo tiene naturaleza informativa y no se encontraba obligado a informar a dicha entidad en el 2010, pues mediante Resolución de Superintendencia 16-2011-SUNAT se aprobó el cronograma de ejercicio 2010 que establecía un monto mínimo a superar de sus ventas que su patrocinada no alcanzó.
- h)** Su patrocinada efectuó el cobro de un cheque ante el Banco Continental por el servicio prestado a Costa del Sol SA, firmó el endoso y registró la transacción de la UIF sustentando el origen del dinero ante los funcionarios de dicho banco, quienes verificaron el cobro del cheque; empero, dichos funcionarios no fueron citados por el Ministerio Público.
- i)** La fiscalía no citó a [REDACTED], quien fue mencionado en el informe (foja 39) como la persona que recibió los documentos en el domicilio de Reniec de su patrocinada, y que fue utilizado como indicio para señalar que las operaciones no se realizaron.
- j)** Su patrocinada contaba con un negocio formal y cumplía con sus obligaciones tributarias, además que denunció la pérdida de sus documentos contables, lo que le impidió presentar la información documental pertinente.
- k)** La pericia grafotécnica contiene errores, como se evidencian con las declaraciones de [REDACTED], [REDACTED] y [REDACTED] (foja 53 al 56, sesión 50, sesión 53).
- l)** La Sala priorizó las declaraciones brindadas en la etapa administrativa y de instrucción, mas no las declaraciones brindadas en juicio oral.
- m)** La reparación civil en el delito tributario solo corresponde a la dejada de pagar por el fisco, por lo que no son pasibles de un pago de reparación civil.

3.4. El tercero **civilmente responsable Costa del Sol SA**, en su recurso de nulidad, sostuvo esencialmente los siguientes agravios:

- a)** Existe ausencia de la subsunción típica de la modalidad agravada contenida en el literal b del artículo 4 del Decreto Legislativo 813, pues desde un inicio se alegó obtención indebida del crédito fiscal, pero luego lo denominaron



obtención indebida de saldo a favor del exportador, lo que no permitió realizar una adecuada defensa, lo cual además fue objeto de debate por los peritos.

- b)** Tampoco se acreditó la modalidad agravada contenida en el literal a del artículo 4 del Decreto Legislativo 813, pues se requiere que haya un perjuicio directo al patrimonio del Estado, lo que no ocurrió porque Costa del Sol SA, tenía un saldo a favor, con lo que el saldo acumulado en el 2010 recién se cobraría en 2020¹⁰.
- c)** La Sala debió tener en cuenta que, al no configurarse la modalidad agravada, la acción penal se encuentra prescrita (28 de marzo de 2023).
- d)** Se debió aplicar el principio de mínima intervención penal, dado que ni siquiera el Código Tributario lo sanciona.
- e)** El Tribunal Fiscal¹¹ estableció que si los proveedores no cumplen con sus obligaciones de verificación o cruce de información (operaciones no reales a nivel administrativo), tales hechos no pueden ser imputables a los contribuyentes (adquiriente o usuario), por lo que el incumplimiento de los proveedores ante la informalidad laboral en el Perú no es sancionado a nivel administrativo, por lo que tampoco debe ser a nivel penal.
- f)** Existe ausencia de tipicidad por aplicación del artículo 44 de la ley de IGV.
- g)** La Sala debió considerar que, en el 2010, no era necesario la exigencia de formalidad, por lo que el gerente regional de Costa del Sol SA, cumplió con su deber de diligencia estándar.
- h)** No se determinó en qué tipo de riesgo prohibido incurrió Rivas ni el dolo ejercido, tal como lo exige el Recurso de Nulidad 930-2014/Lima y Casación 367-2011/Lambayeque.
- i)** Existen pruebas de cargo mínimas, que contienen incongruencias, errores y fallas a diferencia de las pruebas presentadas por Costa del Sol SA. Además, se cuenta con que Bertha Fernández se sometió a confesión sincera —no valorada debidamente—, [REDACTED] y [REDACTED] reconocieron que presentaron servicios a la empresa.

¹⁰ Para ello alegó que debe tenerse en cuenta lo siguiente: **i)** Escrito del 19 de septiembre de 2023 presentado por el procurador de la Sunat, **ii)** acta de audiencia de juicio oral (sesión 19 y 29 del 25 de septiembre de 2023), **iii)** resoluciones de monto cero al no existir saldo a restituir.

¹¹ Resoluciones 256-3-99, 12245-4-2015, 3050-2-2015 y 15606-2-2014.



j) La pericia grafotécnica contiene errores, en contraste con las declaraciones de [REDACTED], [REDACTED] y [REDACTED]. Los endosos que figuran en los cheques se realizaron con la participación de los funcionarios del Banco Continental e Interbank.

k) No se puede condenar solo con un informe motivado, conforme lo establece el artículo 11 de la Ley Orgánica del Ministerio Público, pues el fiscal no realizó acciones de investigación, tampoco citó a los funcionarios del Banco Interbank y Continental, ni efectuó el levantamiento del secreto bancario. Asimismo, no se citó a [REDACTED].

l) La Sala para condenar utilizó declaraciones realizadas en etapa administrativa e instrucción, tales como las de Mustafa Aguinaga, Gaini Tomás y Calisaya Quevedo, así como las de Sergio Beloso.

m) La reparación civil en el delito tributario solo corresponde a la dejada de pagar por el fisco, por lo que no son pasibles de un pago de reparación civil.

3.5. La defensa técnica de [REDACTED], en su recurso de nulidad, sostuvo esencialmente los siguientes agravios:

a) No se subsumió la conducta de [REDACTED] en el tipo penal imputado, pues se le atribuyó que tenía conocimiento de las irregularidades por su cargo de gerente regional, con la expectativa de que controlara o supervisara el trabajo del encargado de dar conformidad a los servicios prestados (Rafael Noriega), en relación con su conocimiento de la realización de los servicios.

b) Existe ausencia de conducta ilícita, porque su patrocinado no era gerente general de la empresa Costa del Sol SA, ni representante legal ante la Sunat, sino que tenía el cargo de gerente regional y su responsabilidad consistía en asegurar el correcto funcionamiento de todas las sedes del hotel, por lo que no le alcanza lo establecido en el artículo 16 del Código Tributario.

c) La conducta de su patrocinado no fue con dolo, porque no buscó tener un beneficio propio o ajeno.

d) La Sala solo valoró extractos de las pruebas que favorecen la postura del Ministerio Público.



- e)** El Informe de Indicios de Delito Tributario 24-2013-SUNAT no cumple con el juicio de fiabilidad probatoria, pues tiene errores, falta de información y conclusiones viciadas. No se realizó una inspección *in situ* en las instalaciones de Costa del Sol SA. Además, esta no es una prueba de corroboración porque solo prueba la materialidad del delito tributario (Recurso de Nulidad 2138-2016/Lambayeque).
- f)** Con relación a los Dictámenes Periciales Grafotécnicos emitidos el 18 de marzo y el 11 de julio de 2013, se debió tener en cuenta que fueron realizados con copias de carbón y que al momento de la elaboración de las pericias ya había transcurrido tres años desde su elaboración. Además, una de estas pericias fue realizada sobre 19 cheques en fotocopia simple, lo que genera dudas sobre su idoneidad.
- g)** No se valoró individualmente las declaraciones de los acusados, los únicos que fueron examinados en el juicio oral fueron [REDACTED] y [REDACTED].
- h)** Tampoco se analizaron debidamente las declaraciones de las supervisoras de fiscalización Ponce Andrade, Vidal Infantas y Castro Gutiérrez, pues no se realizó una valoración individual, ni existe una valoración conjunta de los medios de pruebas.
- i)** No se debió considerar a Merlo Ayllon como testigo porque no presenció los hechos.
- j)** Se valoraron pruebas que no fueron admitidas ni incorporadas al proceso penal como son las declaraciones de Merlo Ayllón, Mustafa Aguinaga y Calisaya Quevedo.
- k)** En la parte considerativa número cinco de la sentencia, se declaró la improcedencia de la tacha con el fundamento de que los dictámenes periciales no fueron incorporados como prueba instrumental en el juicio y que tampoco existe asidero legal para declarar nulo dichos dictámenes, con lo que se evidencia que la Sala no tiene un conocimiento detallado del caso.
- l)** No se ha demostrado fehacientemente la inexistencia de los trabajos en cuestión, pese a los testimonios vertidos por los coacusados.



m) La Sala no analizó ningún elemento de la responsabilidad civil (conducta antijurídica, daño, nexo causal y factor de atribución) por lo que debe ser revocada, tampoco se fundamentó cómo se transgredió la imagen institucional, ni se especificó el *quantum* a pagar por cada uno de los sentenciados.

3.6. El abogado defensor de [REDACTED], en su recurso de nulidad, sostuvo esencialmente los siguientes agravios:

a) La Sala incurre en indebida motivación al referirse a la inexistencia de trabajos de mantenimiento, tampoco se valoró debidamente la declaración de su patrocinado (sesión 46¹² de juicio oral). Asimismo, no se consideró que [REDACTED]

[REDACTED] justificó el por qué era necesario las renovaciones (sesión 43¹³ de juicio oral).

b) Existieron dos presupuestos de proveedores que fueron evaluados por su patrocinado a través de la empresa Minkay SA, y el hecho de la conservación o no de los presupuestos no se encuentra dentro de la esfera de dominio de su patrocinado.

c) La Sala consideró que como las conformidades de obra se realizaron de forma verbal o por teléfono, resultan inverosímiles, no obstante, debió tomarse en cuenta la inexistencia de complejidad del trabajo llevado a cabo, la misma que fue advertida por [REDACTED] (sesión 41¹⁴).

d) El vínculo que tenía su patrocinado con la empresa era de índole civil conforme el artículo 1764 del Código Civil; por lo que no es factible que exista un documento en el que se delimiten sus funciones ni que tuviese supervisión.

e) No se valoró la contradicción en la que incurrió la auditora de la Sunat, Ponce Andrade (sesión 20¹⁵ del 9 de febrero de 2023), en la que primero señaló que no se encontraron indicios de delito tributario y luego dijo que sí encontraron indicios, pero que no eran de gran envergadura.

f) El Informe de Indicios de Delito Tributario no es verosímil porque no cuenta con la información de la empresa Costa del Sol SA, y de los proveedores de los

¹² Obra a foja 5454.

¹³ Obra a foja 5405.

¹⁴ Obra a foja 5306.

¹⁵ Obra a foja 5062.



servicios a favor de dicha empresa. Tampoco se realizó una verificación *in situ* de los servicios (artículo 62 del Código Tributario).

g) No existe dolo por parte de su patrocinado, pues no se estableció de qué manera su accionar fue esencial para la comisión de los hechos y si dicha conducta fue dolosa para defraudar al fisco del Estado.

h) La Sala no debió sustentar su decisión sobre prueba no admitida ni actuada en juicio oral, estas son las declaraciones de Merlo Ayllon, Mustafa Aguinaga y Calisaya Quevedo, pues solo se dieron en la etapa de fiscalización. Tampoco se introdujeron como instrumentales ni fueron actuadas en juicio oral.

i) La Sala no debió imponer reparación civil conforme a lo dispuesto en el artículo 191 del Código Tributario y en reiterada jurisprudencia de la Corte Suprema (Recursos de nulidad números 1075-2017/Cusco, 2787-2017/Lima, 1597-2017/Lima, 1159-2021/Arequipa), más aún si en el plenario se acreditó el pago íntegro de la deuda tributaria.

3.7. La defensa de [REDACTED], en su recurso de nulidad, sostuvo los siguientes agravios:

a) No existen suficientes elementos de prueba que acrediten su responsabilidad penal, pues no se dan los elementos constitutivos del delito de defraudación tributaria (artículo 4 del Decreto Legislativo 813).

b) Su patrocinado sí realizó trabajos para la empresa Costa del Sol SA, los cuales consistieron en el mantenimiento, lijado, masillado y pintado de puertas. por ello, se emitieron cuatro comprobantes de pago, lo que se acredita con los cheques emitidos por la referida empresa.

c) La declaración de la DAOT es declarativa no constitutiva y no todos se encontraban obligados a declararlo.

d) No es cierto lo que señaló la perito grafotécnica con relación a que la emisión de las facturas es de un solo puño porque su patrocinado firmó el cheque para ser cobrado oportunamente.



CUARTO. OPINIÓN DE LA FISCALÍA SUPREMA EN LO PENAL

Mediante Dictámenes 99-2025-MP-FN1°FSUPR.P y 268-2025-MP-FN-1°FSUPR.P (fojas 308 y 553 del Cuadernillo formado en esta instancia), la Fiscalía Suprema en lo penal opinó lo siguiente:

4.1. La Sala superior cumplió con motivar debidamente la responsabilidad penal de [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] y [REDACTED]

[REDACTED], de ahí que los agravios esbozados por los impugnantes no son de recibo.

4.2. En cuanto al **extremo de la reparación civil**, sostuvo que esta debe ser interpretada de forma sistemática con el artículo 93 del CP, máxime si se ha verificado la existencia de daños y perjuicios. Por ende, el quantum indemnizatorio fijado resulta ser un monto adecuado, toda vez que deberá ser abonado de manera solidaria por todos los sentenciados.

4.3. Con relación a las absoluciones de Carmelina García y [REDACTED], estimó que no se valoraron debidamente los medios probatorios actuados, por lo que debe declararse **nula** la sentencia, en ese extremo, y realizarse un nuevo juicio oral por otro colegiado.

4.4. Sobre la determinación judicial de la pena, la Sala no efectuó correctamente la dosificación punitiva, por lo que se debe declarar **haber nulidad en este extremo de la pena** conforme al siguiente detalle: **i)** a [REDACTED] [REDACTED] se le debe reformar la pena de cinco años a ocho años de privación de libertad, **ii)** a [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], y [REDACTED] se le debe reformar la pena de cuatro años a cinco años de privación de libertad y **iii)** a [REDACTED] se le debe reformar la pena de tres años y seis meses a cinco años de privación de libertad.

QUINTO. SUSTENTO NORMATIVO

5.1. El derecho a la motivación de las resoluciones judiciales se encuentra previsto en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política. Según el Tribunal Constitucional forma parte del debido proceso y uno de sus contenidos esenciales es el derecho de obtener de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada y congruente con las pretensiones oportunamente deducidas por las partes en cualquier clase de proceso, lo que está acorde con



la disposición mencionada. Agrega que la necesidad de que las resoluciones judiciales sean motivadas es un principio que informa el ejercicio de la función jurisdiccional y, al mismo tiempo, un derecho constitucional de los justiciables¹⁶.

5.2. Por su parte, **el derecho a la prueba** faculta a las partes procesales a ofrecer todos los medios probatorios pertinentes, a fin de que puedan crear, en el órgano jurisdiccional, la convicción necesaria de que sus argumentos planteados son correctos. Luego, dispone que estos sean admitidos, actuados, y valorados adecuadamente y con la motivación debida, con el fin de darle el mérito probatorio que tengan en la sentencia¹⁷.

SEXTO. ANÁLISIS DEL CASO

6.1. Es pertinente establecer que este Tribunal supremo se limitará a resolver lo expresado en los agravios invocados en el recurso de nulidad, de acuerdo con lo descrito en el inciso 1 del artículo 300 del C de PP¹⁸ (principio conocido como *tantum devolutum quantum apellatum*), teniendo en cuenta que el derecho a la impugnación constituye el ejercicio de un derecho fundamental. La competencia del órgano de revisión está delimitada, objetiva y subjetivamente, por los cuestionamientos expresados en los medios impugnatorios (agravios), salvo los supuestos excepcionales de nulidades absolutas.

6.2. En ese sentido, con base en los fundamentos jurídicos anotados y los agravios esbozados por los recurrentes, este supremo Tribunal verificará si el razonamiento seguido por la Sala Penal Superior para condenar a [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] y [REDACTED] fue correcto o no.

6.3. Para ello, en forma previa a analizar como la Sala Penal Superior determinó la condena de los citados recurrentes, es necesario señalar que el

¹⁶ STC 04729-2007-HC. Sostiene, además que mediante este derecho, por un lado, se garantiza que la Administración de justicia se lleve a cabo de conformidad con la Constitución y las leyes (artículos 45 y 138 de la Constitución) y, por otro, que los justiciables puedan ejercer de manera efectiva su derecho de defensa. Entre otras, las STC 8125-2005-PHC/TC, 3943-2006-PA/TC, 728-2008-PHC/TC y 0896-2009-PHC/TC.

¹⁷ STC 010-2002-AI/TC. Entre otras, las sentencias 01557-2012-PHC y 6712-2005-HC/TC.

¹⁸ “Si el recurso de nulidad es interpuesto por uno o varios sentenciados, la Corte Suprema solo puede confirmar o reducir la pena impuesta y pronunciarse sobre el asunto materia de impugnación”.



a quo dio por acreditada la materialidad del delito sobre la base del **Informe de Indicios de Delito de Tributario 24-2013-SUNAT/2S4200** (foja 19) que fue ratificado por las peritas [REDACTED] y [REDACTED]. [REDACTED], en **juicio oral** (foja 5029), concluyó que de la fiscalización practicada a Costa del Sol SA, del tributo y periodo correspondiente al IGV (enero a diciembre de 2010) e Impuesto a la Renta (año 2010) se encontró indicios de la comisión del delito de defraudación tributaria¹⁹, dado que del cruce de información realizado se advirtió lo siguiente de los proveedores que contrató la citada empresa:

1. Proveedor [REDACTED] Hercilia Elizabeth: i) Los comprobantes de pago emitidos por [REDACTED] a Costa del Sol SA, por concepto de servicios de mantenimiento, pintado, confección de closets, entre otros, no fueron sustentados por su proveedora, dado que no presentó documentos de control u otros que demuestren qué personal técnico laboró para la realización de los servicios. ii) No se acreditó la maquinaria o herramientas con las que cuenta para realizar el servicio señalado ni para las confecciones de los bienes encargados. iii) El movimiento de ITF no es acorde a los servicios facturados, hecho que corrobora que dichas operaciones no se realizaron.

2. Proveedor [REDACTED] [REDACTED]: i) Los comprobantes de pago emitidos por [REDACTED] a Costa del Sol SA, por concepto de servicios de pintado de corredores, mantenimiento y limpieza de redes sanitarias, remodelaciones, mantenimiento de pozo de agua, confecciones de cabeceras, remodelaciones y refacciones entre otros, no han sido sustentados por la proveedora toda vez que no presentó documentos de control u otros que demuestran que hubo un personal técnico que laboró por encargo de la proveedora, en la realización de los servicios. ii) No se acreditó la maquinaria o herramientas con las que cuenta para realizar el servicio señalado. iii) No se acreditó la adquisición de bienes necesarios para la realización de la prestación de servicios, es decir, no existe evidencia de compra de insumos para el mantenimiento, pintado, entre otros.

¹⁹ En el citado informe se detalló las siguientes conductas penales tributarias: i) **Impuesto general de ventas (IGV)**, obtener crédito fiscal de las facturas detalladas en el anexo 2 que inciden en la determinación del tributo, obtención de saldos a favor indebido simulando la existencia de hechos. Esta modalidad o comportamiento del contribuyente Costa del Sol SA está tipificado en el literal a del artículo 4 de la Ley Penal Tributaria aprobado por el Decreto Legislativo 813 y modificatoria, ii) **Impuesto a la renta**, la simulación de la existencia de hechos contenidos en las facturas detalladas en el anexo 2 constituye consignación de costos y/o gastos sustentados en operaciones no reales que constituye un modo fraudulento a través del cual se ha dejado de pagar en parte dicho tributo en el artículo 1 de la Ley Tributaria aprobado por el Decreto Legislativo 813 y modificaciones.



3. Proveedor [REDACTED]: i) El comprobante de pago emitido por la proveedora [REDACTED] a Costa del Sol SA, por concepto de remodelación de diez habitaciones ejecutivas - Tumbes, no fueron sustentados por la proveedora, toda vez que no presentó documentos de control u otros que demuestren que hubo un personal técnico que laboró por encargo de esta proveedora en la realización del referido servicio. ii) No acreditó la maquinaria o herramienta con las que cuenta para realizar el servicio señalado. iii) El movimiento de ITF no es acorde con el servicio facturado, hecho que también corrobora que dicha operación no se realizó.

4. Proveedor [REDACTED]: i) Los comprobantes de pagos emitidos por [REDACTED] a Costa del Sol SA, por concepto de mantenimiento de puertas, lijado, masillado y otros, no han sido sustentados por el proveedor, no presentó documentos de control u otros que demuestren que hubo un personal técnico que laboró por encargo de este proveedor en la realización de los servicios. ii) No acreditaría la maquinaria o herramientas con las que cuenta para realizar el servicio señalado. iii) El movimiento de ITF no es acorde con los servicios facturados, hecho que también corrobora que dichas operaciones no se realizaron.

5. Proveedor [REDACTED]: i) Los comprobantes de pago emitidos por el proveedor [REDACTED] a Costa del Sol SA, por concepto de servicios de remodelación de habitaciones no han sido acreditados por el proveedor, no presentó documentos de control u otros que demuestren que hubo un personal técnico que laboró por encargo de este proveedor en la realización de los servicios. ii) No acreditaría la maquinaria o herramientas con las que cuenta para realizar el servicio señalado. iii) El movimiento de ITF no es acorde con los servicios facturados, hecho que corrobora que dichas operaciones no se realizaron.

En **juicio oral** (foja 5035), se explicó que existe un perjuicio al Estado, pues tanto en el IGV como en el impuesto a la renta hay una disminución del impuesto a pagar, lo que genera un mayor **saldo a su favor**, lo que se realizó sobre la base de la propia contabilidad del contribuyente (inconsistencias), con la que se realizaron los respectivos cruces de información, y se advirtió que: i) algunos proveedores no exhiben ni proporcionan información en sus PDT 621 por IGV, ii) declaran menores montos a los facturados, iii) las empresas carecen de personal, por lo que no tendrían capacidad operativa, iv) los cobros que realizaron no se reflejan en el ITF.

Agregó que, no necesariamente se encuentran obligados a constituirse al domicilio fiscal debido a que se tratan con anterioridad a la fecha en la que se



inició la fiscalización (foja 5044). Sin perjuicio de ello, igual se constituyeron, pero no se logró realizar dicha inspección, debido a que por citar un ejemplo sobre el mantenimiento de las diez habitaciones que se habrían realizado en el hotel de la sede Chiclayo, no se contaba con alguna información que establezca cuáles eran las habitaciones, el tipo de mantenimiento realizado, las facturas (reparación de diez habitaciones) eran genéricas (foja 5153), lo que imposibilita la inspección. También se analizaron PDT 06001²⁰ así como al PDT 621²¹, y DAOT²².

Asimismo, se expuso que en este caso sí se utilizó el crédito fiscal de las facturas que se observaron, dado que este saldo a favor del exportador está registrado en su contabilidad y consignado en sus declaraciones. Si bien es cierto conforma el saldo a favor materia de beneficio en la contabilidad de Costa del Sol SA, lo cierto es que se encontraban declaradas y registradas, de ahí que a pesar de tener un crédito fiscal a su favor, lo objetivo es que dentro de ellas se encuentran las operaciones cuestionadas (foja 5054).

Al momento de emitir el informe, el contribuyente no canceló la deuda tributaria por lo que independiente de ello debe considerarse el artículo 189²³ del Código Tributario.

²⁰ Es una planilla de declaración Telemática de remuneraciones, en esta planilla los contribuyentes deben declarar a las personas que tienen, sea trabajando de manera dependiente o independiente.

²¹ Declaración jurada mensual del impuesto general de ventas y los pagos a cuenta del impuesto a la renta

²² Declaración anual de operaciones con terceros, cuya finalidad es que los contribuyentes y sus proveedores dependiendo del monto de sus ingresos presentaran su declaración que es informativa.

²³ **Artículo 189. Justicia penal**

Corresponde a la justicia penal ordinaria la instrucción, juzgamiento y aplicación de las penas en los delitos tributarios, de conformidad a la legislación sobre la materia.

No procede el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, ni la formulación de denuncia penal por delito tributario por parte del Órgano Administrador del Tributo cuando se regularice la situación tributaria, en relación con las deudas originadas por la realización de algunas de las conductas constitutivas de delito tributario contenidas en la Ley Penal Tributaria, antes de que se inicie la correspondiente investigación fiscal o a falta de esta, el Órgano Administrador del Tributo notifique cualquier requerimiento con relación al tributo y período en que se realizaron las conductas señaladas.

La improcedencia de la acción penal contemplada en el párrafo anterior, alcanzará igualmente a las posibles irregularidades contables y otras falsedades instrumentales que se hubieran cometido exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización.

Se entiende por regularización el pago de la totalidad de la deuda tributaria o en su caso la devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente. En ambos casos la deuda tributaria incluye el tributo, los intereses y las multas.

El ministro de Justicia coordinará con el presidente de la Corte Suprema de la República la creación de Juzgados Especializados en materia tributaria o con el fiscal de la Nación el nombramiento de fiscales Ad Hoc, cuando las circunstancias especiales lo ameriten o a instancia del ministro de Economía y Finanzas.



Por lo anotado, quedó demostrado que los comprobantes de pago por conceptos de servicios de remodelaciones de habitaciones, mantenimiento y otros a favor de la empresa Costa del Sol SA, no fueron sustentados por los proveedores, además los movimientos de ITF (impuestos de transacciones financieras) no correspondían a los servicios facturados.

En esa línea de análisis, se deben desestimar los agravios referidos a que no se acreditó fehacientemente la inexistencia de los trabajos realizados por los proveedores y que no se valoró las declaraciones de los acusados, pues se evidencia que no se obra documentación que respalte en forma objetiva sus alegaciones. Por lo mismo, el cuestionamiento referido a que dicha pericia contendría errores o falta de información no es de recibo, pues conforme a lo desglosado, se aprecia que sí se encuentra debidamente respaldado por la documental recabada, así como la ratificación de las peritas en el plenario, en el que fueron examinadas por las partes procesales, y despejaron todo controversia sobre su elaboración, para finalmente persistir en sus conclusiones.

En ese orden de ideas, es oportuno referirse a los agravios esbozados por la defensa técnica de Costa del Sol SA, consistentes en: **i)** existe ausencia de la subsunción típica de la modalidad agravada (literal b del artículo 4), pues desde un inicio se alegó la obtención indebida del crédito fiscal, pero luego lo denominaron obtención indebida de saldo a favor del exportador, **ii)** no se acredító la modalidad agravada contenida en el literal a del artículo 4, pues se requiere que exista un perjuicio patrimonial.

Al respecto, cabe precisar que en el Informe de Indicios de Delito de Tributario 24-2013-SUNAT/2S4200 se detallaron los delitos tributarios en los que incurrió Costa del Sol SA (véase fundamento 6.3 de la presente ejecutoria suprema).

Asimismo, en la acusación fiscal (foja 3631) se detalló que se incurrió en los delitos de obtención indebida del crédito fiscal del IGV y deducción de costo y/o gasto falso para el impuesto a la renta de tercera categoría del ejercicio gravable 2010, que se encontraban tipificadas en el artículo 1 y literal a del artículo 4 de la Ley Penal Tributaria, con la precisión (foja 3632) de que este último se configuraba cuando el agente “obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, **saldos a favor**, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones,



beneficios o incentivos, tributarios, simulando la existencia de hechos que permiten gozar de los mismos".

Asimismo, en dicho dictamen (foja 3633) se detalló la subsunción de los hechos en los tipos penales descritos, en el que especificó que el accionar de los acusados tuvo como finalidad, a través de actos fraudulentos, beneficiar tributariamente a la mencionada persona jurídica mediante la obtención indebida de crédito fiscal para dejar de pagar los tributos establecidos en la ley, hecho que, además incidieron en el monto del gasto y/o costo que Costa del Sol SA, declaró en su Declaración Jurada Anual de Renta de Tercera Categoría del año 2010, permitiendo que, mediante actos simulados obtenga **saldos a favor** correspondientes a dicho periodo.

Es por ello, que el a quo (véase pagina 51 de la recurrida) explicó que las facturas tuvieron una doble²⁴ incidencia al momento de registrarlas y declararlas. En este caso, sobre el IGV generó la obtención de un crédito fiscal indebido (literal a del artículo 4 de la Ley Penal Tributaria), pues dichas facturas tuvieron como finalidad obtener indebidamente un saldo a favor desde enero hasta diciembre de 2010.

Por lo anotado, se deben desestimar los cuestionamientos referidos a que no se realizó una correcta subsunción de los fácticos en los delitos propuestos por el Ministerio Público.

6.4. Ahora bien, en el presente caso, en la sentencia recurrida se condenó a [REDACTED] (autor), [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] y [REDACTED] (cómplices secundarios) por el delito de defraudación tributaria y como quiera que sus defensas cuestionaron dicha decisión en sus recursos de nulidad, a continuación, se analizará cada una a fin de establecer si el a quo tomó una decisión correcta o no.

SÉPTIMO. En **primer lugar**, a [REDACTED], se le imputó²⁵ que en su condición de gerente y representante de la empresa Costa del Sol SA, incurrió en el delito de defraudación tributaria en la modalidad de: **i)** obtención indebida de crédito fiscal del IGV desde abril hasta diciembre del año 2010, y **ii)** deducción de costo y/o gasto falso para el impuesto a la renta de tercera categoría del ejercicio gravable 2010; mediante la acción ilícita de contabilizar

²⁴ También se afectó el Impuesto a la Renta (artículo 1 de la Ley Penal Tributaria), no obstante, al no ser materia de cuestionamiento de no desglosará.

²⁵ Conforme acusación fiscal (foja 3615) y requisitoria oral (foja 4303).



y declarar ante la Sunat facturas de compra que consignaban prestaciones de servicios inexistentes o no reales, en agravio del Estado²⁶. Asimismo, fue el encargado de suscribir los contratos de locación de servicios con los supuestos proveedores [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] y con [REDACTED], así como de suscribir los cheques que se emitieron por los servicios de mantenimiento y remodelación que se demostraron que no existieron.

7.1. Frente a la imputación cuestionada, la defensa sostuvo que: **i)** su conducta no fue subsumida correctamente al tipo penal (no se le atribuyó la declaración de facturas falsas a Sunat, ni estar a cargo de la contabilidad ni algún fáctico establecido en la norma penal atribuida) por lo que no existe claridad, **ii)** su patrocinado no fue gerente general ni representante legal ante Sunat.

7.2. Al respecto, de conformidad con el fiscal supremo en lo penal, se debe aclarar que el sujeto activo del delito de defraudación tributaria es el deudor tributario (sujeto pasivo de la obligación tributaria), por lo tanto es un delito especial propio por la calidad del sujeto activo, tal como lo establece el Acuerdo Plenario 2-2009-CJ/116²⁷. En esa línea, es necesario tener en cuenta que en el Código Tributario (artículos 7²⁸, 8²⁹ y 9³⁰) se encuentran establecidos los conceptos de deudor tributario, contribuyente y responsable.

Asimismo, el citado código en el inciso 2³¹ del artículo 16 establece que **es responsable solidario de la obligación tributaria el representante legal de la empresa**, que es precisamente el cargo que ostentaba [REDACTED] conforme a la vigencia de poder del registro de personas jurídicas contenida en la Partida

²⁶ Conforme con lo establecido en el artículo 16 del Código Tributario

²⁷ Fundamento 8.

²⁸ **Artículo 7. Deudor tributario**

Deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable.

²⁹ **Artículo 8. Contribuyente**

Contribuyente es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria

³⁰ **Artículo 9. Responsable**

Responsable es aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a este.

³¹ **Artículo 16. 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: (...)

2. Los **representantes legales** y los designados por las personas jurídicas.



Electrónica 70342970 (foja 3586³²) y de sus propias declaraciones (fojas 1440³³, 2110³⁴, 3582-3585³⁵).

Por tanto, se evidencia que el concernido no solo tenía el cargo de gerente regional, sino que también ostentaba el cargo de representante legal, de ahí los fácticos establecidos por el Ministerio Público son correctos y debidamente establecidos, además que no es solo debido a su cargo que se lo acusó sino porque suscribió los contratos de locación de servicios con los supuestos proveedores [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], y los cheques que se emitieron por estos servicios de mantenimiento y remodelación que se demostraron que no existieron; por tanto se desestiman los agravios.

7.3. Otro cuestionamiento, consiste en que la conducta del concernido no reviste dolo, puesto que no buscó obtener un beneficio propio o ajeno. Sobre ello, debe tenerse en cuenta que conforme a la acusación fiscal (foja 3649), a [REDACTED] no solo fue imputado por los cargos que ejercía (representante legal y gerente regional) en la empresa Costal de Sol SA, sino además porque **suscribió los contratos de locación de servicios** a plazo determinado con los supuestos proveedores que emitieron las facturas que sustentan las **operaciones no reales** (fojas 566, 571, 575, 579, 585, 590, 594, 598, 601, 604, 609, 613, 617, 621, 624, 628, 631, 634, 639, 643, 684, 687, 691, 700, 705, 709, 713, 715, 719, 723, 727, 731, 735, 739, 743, 747, 751, 786 y 789) y además firmó los cheques a su favor (fojas 1128, 1129, 1135, 1136, 1137 y 1138 - 1144) lo que fue advertido en el Informe de Indicios de Delitos Tributarios 24-2013-SUNAT/2S4200 (foja 61), en el que se concluyó precisamente que las facturas generadas se realizaron de operaciones no reales, lo que conlleva a que los contratos de locación de servicios fueron con la finalidad de dar apariencia de

³² En la que se detalla las atribuciones que tiene como representante de la empresa, entre las que se le otorgó facultades generales de administración de la empresa y el personal que labora a su cargo, la que se inscribió desde el 9 de febrero de 2008 y que se expidió el 10 de mayo de 2019.

³³ Ante la **autoridad tributaria** (foja 1440) en esencia señaló que era representante legal de la empresa Costa del Sol SA desde 2005 hasta enero de 2008 y que es gerente regional por lo que supervisa la parte administrativa, (balances, resultados, temas financieros, recursos humanos, supervisión y contratación de personal, revisión de contratos, pagos efectuados), comercial (presupuesto y proyecciones) y operativa (supervisión de atención de pasajeros, restaurantes, limpieza, servicios al cliente).

³⁴ A **nivel fiscal** (foja 2110) reiteró que es representante legal desde el 2008 así como gerente regional de Costa del Sol SA.

³⁵ En **instrucción** (foja 3585) señaló que en los períodos fiscales comprendidos entre abril y diciembre de 2010 se encontraba a cargo de la representación de la empresa Costa del Sol SA a nivel nacional.



legalidad. Asimismo, es el propio concernido (foja 2599³⁶), quien aceptó que en efecto suscribió dichos contratos con los proveedores —actualmente sentenciados—

[REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] y [REDACTED]

[REDACTED] (esta última incluso reconoció los hechos materia de imputación a foja 5597).

Por lo anotado, se advierte que [REDACTED] actuó con dolo en los hechos materia de imputación con la finalidad de evitar un pago mayor en los impuestos y obtener un crédito fiscal a favor de la empresa, lo que fue debidamente valorado en la sentencia (foja 5847).

7.4. Asimismo, el concernido por los cargos que ostentaba tenía pleno conocimiento de los incidentes y necesidades que se presentaban en los hoteles de la empresa Costa del Sol SA, los cuales eran reportados por los administradores de dichos hoteles, conforme a las siguientes declaraciones:

a) Declaración de [REDACTED] (foja 1434), ante la autoridad tributaria, señaló que hay un administrador en cada hotel de la empresa, y que estos **se reportaban a** [REDACTED] y que las personas que firmaban los cheques eran el administrador, un funcionario administrativo autorizado, **gerente regional** y apoderados.

En cuanto a los servicios de mantenimiento, el encargado de informar es el administrador, si es algo pequeño existe personal que se encarga de ello, y las decisiones las toma el administrador o en su defecto el **gerente regional**.

b) Declaración de [REDACTED] (foja 1448), ante la autoridad tributaria, señaló que era el administrador del hotel en la sede Chiclayo y que en su gestión todo lo que era servicios menores como por ejemplo arreglo o mantenimiento de cocinas y artefactos eléctricos era reportado con el encargado de cocina, mientras que las adquisiciones o servicios mayores lo veía el gerente regional [REDACTED] con el gerente general Mustafa. Durante **el periodo que estuvo no se realizó ninguna remodelación y/o mantenimiento importante en el Hotel de Chiclayo.**

c) Declaración de [REDACTED] (foja 1460), ante la autoridad tributaria, señaló que trabajaba desde 1998 como contadora corporativa y

³⁶ En **instrucción** señaló que firmó los contratos de prestación de servicios de los proveedores [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] y [REDACTED] y que prácticamente firmaba todos los contratos de la empresa en el año 2010 por ser apoderado.



como representante legal ante Sunat de la empresa Costa del Sol SA, desde 2002 aproximadamente hasta la fecha. Específico que le pasaban las facturas visadas por el gerente regional o los administradores.

Contra estas tres primeras declaraciones la defensa alegó que no debieron ser consideradas como pruebas, ya que no fueron admitidas ni incorporadas al proceso; no obstante, lo cierto es dichos testimonios forman parte del Informe de Indicios de Delito Tributario 24-2013-SUNAT/2S4200³⁷ (fojas 19-71) el mismo que fue ratificado en **juicio oral** por las peritas (fojas 5030 y 5213), momento en que fueron ingresados al contradictorio y/o debate oral, mediante el examen de las peritas [REDACTED] y [REDACTED] (fojas 5029-5035); en el que se concluyó que existen indicios suficientes sobre la comisión del delito imputado (pericia ampliamente desarrollada en el fundamento 6.3 de la presente ejecutoria suprema), el cual según el artículo 194 del Código Tributario, tiene carácter de pericia.

Por tanto, estas declaraciones son prueba legítima, y por consiguiente el a quo, al valorarlas para sustentar la condena de los recurrentes, no cometió alguna vulneración al derecho a la prueba, a la debida motivación de las resoluciones judiciales o a alguna garantía constitucional. En la misma línea, aconteció con la declaración desglosada en el siguiente literal, la que además fue ratificada en instrucción.

d) Declaración de [REDACTED] (foja 1455) ante la autoridad tributaria, señaló que fue administrador del hotel de Chiclayo en el periodo de 2010. Detalló que para las contrataciones con terceros se debía reportar la necesidad, lo que era evaluado por el ingeniero Noriega y el gerente regional [REDACTED], quien autorizaba las contrataciones con terceros, era el responsable de autorizar los presupuestos y firmaba los contratos.

No recuerda el nombre de los proveedores que se le indican ni que les emitió ningún cheque, con respecto a los contratos era [REDACTED] la persona que firmaba los contratos. En **instrucción** (foja 2606), se ratificó en su declaración brindada ante Sunat. Los contratos de prestación de servicios los realizaba la gerencia regional, es decir [REDACTED].

³⁷ En específico en el ítem 3.3, del citado Informe (fojas 51 y 52).



De lo desglosado, se desprende que [REDACTED] en su condición de gerente regional se encargaba de supervisar las operaciones de la empresa Costa del Sol SA, conforme a los siguientes aspectos: comercial, recursos humanos, administración y operativa, su oficina central se ubicaba en Lima, pero viajaba para verificar el funcionamiento de los hoteles, lo que además se encuentra reconocido por el propio [REDACTED] (foja 2110), de ahí que no es congruente que desconozca las operaciones no reales establecidas en los fácticos con la finalidad de obtener los beneficios tributarios indebidamente.

7.5. También se cuestionó que la Sala no motivó adecuadamente la improcedencia de las tachas contra los Dictámenes Periciales Grafotécnicos del 18³⁸ de marzo y 11³⁹ de julio de 2013; pues solo se limitó a señalar que **no fueron aceptados ni admitidos para su oralización**; sin embargo, lo que debió tenerse en cuenta es que estas pericias fueron realizadas con copias de carbón y que al momento de su examen ya habían transcurrido tres años, sumado a que una de estas pericias se realizó sobre 19 cheques en fotocopias simples, lo que genera dudas sobre su idoneidad.

Al respecto, se advierte que en la sesión del 26 de junio de 2023 (fojas 5214 y 5215) sí se oralizaron dichas pericias grafotécnicas y fueron ratificadas por la perita [REDACTED] en **juicio oral** (foja 5172 al 5179), por lo que se aprecia un error de la Sala superior al no señalar ello, en el considerando 5 de

³⁸ En dicho dictamen en esencia se concluyó que **i)** las facturas emitidas por los proveedores [REDACTED] y [REDACTED] a nombre de la empresa Costa del Sol SA, **proviene[n] de un mismo puño gráfico** o han sido manuscritas por una misma persona, pese a que corresponden a distintas empresas y **ii)** las facturas emitidas por los proveedores [REDACTED], [REDACTED] y [REDACTED] a nombre de la empresa Costa del Sol SA, provienen de un mismo puño gráfico o han sido manuscritas por una misma persona, pese a que corresponden a distintas empresas. Además, determinó que los manuscritos cuestionados **revelan un claro disfrazamiento gráfico que los convierte a estos documentos en apócrifos**.

³⁹ Concluyó en esencia que: **i)** al contrastar los manuscritos obrantes en las facturas cuestionadas (emitidas por los proveedores [REDACTED] y [REDACTED] a nombre de la empresa Costa del Sol SA) con los manuscritos efectuados en los cheques emitidos por la empresa Costa del Sol SA (a favor de [REDACTED], [REDACTED] y [REDACTED]) se ha comprobado que estos **proviene[n] de un mismo puño gráfico** o han sido manuscritas por una misma persona y **ii)** al contrastar los manuscritos obrantes en las facturas cuestionadas (emitidas por los proveedores [REDACTED], [REDACTED] y [REDACTED] a nombre de la empresa Costa del Sol SA) con los manuscritos efectuados en los cheques emitidos por la empresa Costa del Sol SA (a favor de [REDACTED], [REDACTED] y [REDACTED]) se ha comprobado que estos provienen de un mismo puño gráfico o han sido manuscritas por una misma persona.



la sentencia, dicho yerro no puede considerarse un motivo suficiente para invalidarla, puesto que el análisis sustantivo de la prueba sí fue realizado por la Sala como se colige de la valoración que efectuó para resolver la tacha interpuesta contra los documentos que sustentan las pericias antes mencionadas.

En ese sentido, es necesario detallar que en el dictamen pericial realizado el 18 de marzo de 2013, se indicó que para **su realización se utilizaron 58 facturas originales** para el respectivo estudio, y la experta, en **juicio oral** (foja 5173), precisó que algunos fueron originales y que, si bien se examinaron facturas en copia carbón, estas se consideran como los segundos originales, por lo que igualmente advirtió las similitudes, diferencias, disfrazamientos gráficos, entre otros.

Explicó que ellos como peritos se rigen por la Resolución Directorial 247-2013-DIRGEN EMG del 1 de abril de 2013 (fojas 5177-5178), que los faculta a realizar exámenes en copias fotostáticas para determinar la autenticidad o falsedad de las firmas, lo que sí no podría determinar es la antigüedad del documento porque no ven la tinta en directo.

En esa línea de razonamiento, cabe anotar que esta suprema Corte mediante Casación 201-2021/Ica, estableció que la prueba pericial realizada sobre una fotocopia puede afectar su grado de convencimiento o credibilidad que tenga, pero no su validez, por lo que deberá analizarse cada caso en concreto.

Por ello, **el hecho de que no se pueda realizar una medición de la presión, no imposibilita su realización de un cotejo de firmas**, y en nuestro caso en concreto se tiene que la perita detalló ampliamente las razones que sustentan sus conclusiones en ambos dictámenes, además que las copias fueron legibles, por lo que se desestima el agravio.

7.6. Por los fundamentos expuestos, se concluye que la Sala superior motivó suficientemente la responsabilidad penal de [REDACTED]. Se ha cumplido con señalar las razones por las cuales se llegó a la convicción de una condena; juicio de valor que encuentra soporte en el Informe de Indicios de Delito Tributario Indicios de Delito Tributario 24-2013-SUNAT/2S4200 (fojas 19-71), y demás pruebas desglosadas. En consecuencia, no se ha vulnerado el principio de presunción de inocencia ni otro principio, derecho o garantía constitucional.



OCTAVO. En **segundo lugar**, en este caso corresponde analizar el extremo impugnatorio de la defensa de [REDACTED] (cómplice primario), a quien se le imputó que, como proveedor de los servicios (**remodelación de habitaciones**) supuestamente brindados, se emitieron tres comprobantes de pago en el periodo de noviembre y diciembre de 2010, por el importe de S/ 175 000,00, correspondientes al servicio de remodelación de treinta y cinco habitaciones, lo que no fue sustentado por el concernido ante la Sunat, pues no presentó documentos de control u otros que demuestren que personal técnico laboró por encargo de este proveedor en la realización de los servicios. No acreditó la maquinaria o herramientas con las que cuenta para realizar el servicio señalado, y el movimiento de ITF no es acorde con los servicios facturados, con lo que se determinó que dichas operaciones no se realizaron, conforme se concluyó en el Informe de Indicios de Delito Tributario 24-2013-SUNAT/2S4200 (véase fundamento 6.3 de la presente ejecutoria suprema).

De ahí que, no es un aspecto trascendental la autorización o no de los comprobantes de pago por la Sunat, así como el encontrarse habido en Sunat al momento de los fácticos, pues la imputación consiste en que el servicio que brindó el proveedor no fue real.

8.1. Con relación al agravio consistente en que no solo registra actividad económica de venta minorista de artículos de **ferretería**, sino también la venta de accesorios y otras actividades de servicios NCP (servicios no comprendidos previamente) que incluiría el multiservicio, lo cierto es que en el citado informe pericial, se verificó que estas otras actividades de tipo de servicio, no coinciden con las prestaciones de servicios realizadas a la empresa Costa del Sol SA, esto es, servicio de mantenimiento, remodelación, limpieza, entre otros.

8.2. En cuanto al cuestionamiento referido a que la Sunat no le notificó el inicio de la fiscalización, se tiene presente que en el propio Informe (fojas 43 y 44) se indicó en el apartado de requerimientos que: **i)** El 5 de marzo de 2013 se le notificó la Carta de Presentación 130073246580-01-SUNAT (foja 1679) y el Requerimiento 072213000275 (foja 1686), para presentación y exhibición de información. **ii)** El 19 de marzo de 2013, mediante publicación de página web Sunat, se le notificó el **Requerimiento Reiterativo** 072213000377 (foja 1697)



notificado mediante publicación página web Sunat con RI 0730240015000, con lo que es evidente que se rechaza el cuestionamiento.

Es así que, la Sunat cumplió con lo dispuesto en el artículo 104 del Código Tributario, en el que se establecieron los medios de notificación, entre ellos la publicación por la página web, con lo que es evidente que se desestima el agravio.

A ello debe añadirse que en **instrucción⁴⁰** (fojas 2905-2912), el mismo concernido indicó que **no contaba con documentación para acreditar las compras que realizó para la prestación de servicios al hotel Costa del Sol SA.**

8.3. La defensa alega que su patrocinado sí realizó el cobro de dos cheques ante el Banco Continental por el servicio prestado ante Costa del Sol SA; sin embargo, conforme se anotó lo que es materia de cuestionamiento es que dichos montos no se ven reflejados en sus cuentas bancarias, es decir que no aparecen en sus movimientos bancarios, no existen en el sistema financiero.

8.4. También, alegó que no se encontraba obligado a declarar ante el DAOT, pues su patrocinado no superó el monto establecido, sin embargo, este argumento fue respondido por la Sala superior, quien indicó que el concernido tuvo ingresos por S/ 1 365 618,23, por lo que sí se encontraba obligado a declarar, pero no lo hizo y que si bien su no declaración no es determinante para concluir la inexistencia de operaciones, lo cierto es que no es lo único que se valoró en el informe de indicios de delito tributario.

8.5. El concernido (fojas 2907, 5493 y 5534) señaló que para la ejecución de los servicios prestados a la empresa contó con tres socios, de los que solo recuerda algunos apellidos, y de los cuales no brindó documento alguno que acredite dicha sociedad. Por tanto, su tesis de defensa carece de solidez y de prueba objetiva que la respalde debidamente, con lo que no dejan de ser simples argumentos de defensa.

8.6. Por lo anotado, este supremo Tribunal establece que es correcta la fundamentación de la Sala cuando señaló en esencia que: **i)** el concernido presentó PDT 0601 en la que solo declaró a dos personas en planilla, pero no

⁴⁰ En **instrucción** (foja 2908) indicó que no tenía el contrato que suscribió con la empresa porque cerró y se dedica a otra cosa, y que no tiene documentos con los cuales acreditar que efectuó las compras para realizar el servicio a la empresa.



acreditó que estas tengan la experiencia que se detalló en las facturas, **ii)** del periodo de abril a diciembre de 2010, declaró montos muy inferiores a las ventas que realizó a la empresa Costa del Sol SA; sin embargo, le atribuyen ingresos por el importe de S/ 1 365 618,00, **iii)** no acreditó compras de artículos de ferreterías en el 2010, aun cuando ese era su rubro, **iv)** según sus conformidades de servicios se requería materiales (cerámicas decorativas, ladrillos cerámicos King Kong, tuberías lozas sanitarias, material de muros cortantes para 35 habitaciones) para los servicios a realizar en las filiales de Tumbes y Chiclayo, pero no se acreditó la compra de estos materiales, **v)** no hay movimientos bancarios por el cobro de los cheques emitidos por los supuestos servicios prestados, entre otros fundamentos.

8.7. Con lo que, se concluye que la Sala superior motivó suficientemente la responsabilidad penal de [REDACTED]. Se ha cumplido con señalar las razones por las cuales se llegó a la convicción de una condena; juicio de valor que encuentra soporte en el Informe de Indicios de Delito Tributario 24-2013-SUNAT/2S4200 (fojas 19-71), que fue debidamente ratificado por las expertas en juicio oral, así como las pericias grafotécnicas y demás prueba desglosada. En consecuencia, no se ha vulnerado el principio de presunción de inocencia ni otro principio, derecho o garantía constitucional.

NOVENO. En **tercer lugar**, en este caso corresponde analizar el extremo impugnatorio de la defensa de [REDACTED] (cómplice primario), acusada de emitir la Factura 001-000060 el 10 de diciembre de 2010 por el importe de S/ 50 000,00 por el servicio de remodelación de diez habitaciones ejecutivas en Tumbes, que no fueron reales debido a que no fueron sustentados por la concernida ante la Sunat, no presentó documentos de control u otros que demuestren que hubo un personal técnico que laboró por encargo de esta proveedora para la realización de los servicios. No acreditó la maquinaria o herramientas con las que cuenta para realizar el servicio, y el movimiento de ITF no es acorde con los servicios facturados, conforme se concluyó en el Informe de Indicios de Delito Tributario 24-2013-SUNAT/2S4200 (véase fundamento 6.3 de la presente ejecutoria suprema).

De ahí que, no es relevante la autorización o no de los comprobantes de pago por la Sunat, así como el encontrarse habida en Sunat al momento de los fácticos, pues la imputación consiste en que los conceptos de la emisión de



dicho comprobante (servicio de remodelación de diez habitaciones) no fueron sustentados debidamente por la concernida, conforme se anotó en el párrafo anterior, además que el monto cobrado tampoco se ve reflejado en su estado de cuenta corriente bancaria.

9.1. En cuanto al agravio referido a que no se tomó en cuenta que en la factura de la proveedora se visualiza los servicios que ofreció, entre ellos los servicios técnicos generales; no obstante, conforme el informe de indicios de delito tributario (véase ítem 3.1.4 de la citada pericia a foja 24) se concluyó que su giro no coincide con las prestaciones de servicios realizadas a la empresa Costa del Sol SA, que es el **servicio de remodelación**.

9.2. Sobre el cuestionamiento consistente en que la Sala no valoró que la concernida en **juicio oral** (fojas 5565 y 5586) sostuvo que formó un pequeño consorcio con un tal [REDACTED] y [REDACTED] para realizar el servicio.

Al respecto, se aprecia que en **instrucción⁴¹** (foja 2668) sostuvo una versión distinta, con lo que se evidencia que no existe uniformidad en sus declaraciones, por lo que fue correcto que la Sala desestime tal argumento, sumado a que no se presentó prueba objetiva alguna que respalde su dicho, con lo que se trata de un simple argumento de defensa.

9.3. Con relación a que en el informe se indicó que [REDACTED] [REDACTED] recepcionó los documentos notificados en su domicilio personal en [REDACTED], se verifica que en realidad las notificaciones que recibió [REDACTED] [REDACTED] fueran las dirigidas al domicilio fiscal en la avenida [REDACTED] en Cercado de Chiclayo (fojas 1589 y 1597) y que en efecto las notificaciones dirigidas al domicilio real de [REDACTED], fueron recepcionadas por ella (fojas 1594 y 1607), lo que en forma alguna desmerezce las conclusiones del citado informe debido a que aun con la exclusión de este detalle lo cierto es que la concernida no sustentó adecuadamente los servicios prestados, pese a que se le notificó el proceso de fiscalización y requerimientos tanto al domicilio fiscal como real.

En la misma línea, debe desestimarse el cuestionamiento referido a que el procurador público deslindó que la concernida y [REDACTED] [REDACTED] tendrían un

⁴¹ Señaló que fue contactada por [REDACTED] [REDACTED] y que un tal [REDACTED] [REDACTED] se encargó de buscar el personal para realizar el servicio, y en ningún momento mencionó a un tal [REDACTED].



vínculo, lo que no merece mayor análisis más aún si la Sala no lo tuvo como fundamento para determinar su responsabilidad penal.

9.4. Sobre el registro de la UIF (foja 973) en el que el banco declara que el ingreso es por negocios y no en el concepto “otros” como se indicó en el Informe, lo que es materia de cuestionamiento en dicha pericia con dicho elemento es que el importe cobrado (S/ 59 500,00) no se ve reflejado en los estados corrientes bancarios de la concernida, lo que fue desestimado en su momento por la Sala en su sentencia (foja 5850).

9.5. Otro agravio de la concernida, es el referido a que fue víctima de robo, lo que motivó la baja de las facturas del 250 al 1250, razón por la que no pudo sustentar con documentos las actividades que realizó. Sin embargo, tras su revisión (foja 1629) se tiene que dicho registro es en realidad por pérdida, cuestionamiento que fue desarrollado ampliamente por la Sala en su sentencia (véase foja 5851 de la sentencia recurrida).

Asimismo, la perita en **juicio oral** (foja 5050) sostuvo que es un indicio que justamente después del inicio del intercambio de datos señale que no cuenta con la información requerida por que se le perdió, sumado a que indicó que las facturas del 1 al 1250 se encontraban en blanco, cuando la empresa contribuyente Costa del Sol SA, les proporcionó la factura 60 emitida por la concernida.

9.6. Los agravios dirigidos contra las pericias grafotécnicas deben ser desestimados, pues este supremo Tribunal ya analizó su valor probatorio (véase fundamento 7.5 de la presente ejecutoria suprema), que tiene soporte en la ratificación de la perita en el plenario, acto que garantiza su legalidad y contradicción procesal.

9.7. Con relación a que no debieron actuarse las declaraciones de los testigos que solo declararon ante la Sunat, este cuestionamiento ya se encuentra desestimado (véase segundo párrafo del literal c del fundamento 7.4 de la presente ejecutoria suprema), además de que estas declaraciones no fueron consideradas para determinar su responsabilidad penal.

También cuestiona que no se les dio valor a las declaraciones brindadas en juicio oral, con lo que se desprende que debe darse credibilidad a las



declaraciones de los acusados, no obstante, conforme se ha desarrollado, estas no se encuentran respaldadas en prueba objetiva idónea.

9.8. Por último, el agravio referido a que el DAOT⁴² solo tiene naturaleza informativa y que no estaba obligada a declarar a dicha entidad, dado que no superaba el monto mínimo, lo cierto es que si bien sus ventas no superaron las 75 UIT, la concernida tuvo ingresos de S/ 246 796,00, de ahí que debido el alto monto debió ser declarado, más aún si a la empresa (Costa del Sol SA) que le habría prestado sus servicios sí la declaró con la finalidad de obtener beneficios tributarios.

9.9. Por lo anotado, este supremo Tribunal estima que es correcto el razonamiento de la Sala cuando advirtió que la concernida: **i)** no presentó PDT 0601, por lo que no contaba con personal que apoye a la empresa en los servicios supuestamente brindados⁴³, **ii)** declaró montos inferiores a las ventas que realizó a la empresa Costa del Sol SA, (foja 38), no acreditó compras de artículos de ferretería en el 2010, pese a ser el giro de su negocio, más aun si para el servicio le fue requerido diversos materiales, **iii)** el reporte de la ITF de 2010, se constató que el movimiento de dinero fue de S/ 5340,00 lo que no guarda relación con el monto facturado con la empresa por el de S/ 59 500,00, **iv)** no brindó ni exhibió documentación alguna sobre las operaciones que realizó con la empresa, **v)** el cobro realizado por el cheque emitido por los servicios realizados, no se ven reflejados en las cuentas bancarias de la concernida, **vi)** en el domicilio fiscal de la concernida, no se evidencia que se hayan realizado actividades comerciales como la venta de artículos de ferretería u otra.

9.10. Con base en lo anotado, se concluye que la Sala superior motivó suficientemente la responsabilidad penal de [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED]. Se ha cumplido con señalar las razones por las cuales se llegó a la convicción de una condena; juicio de valor que encuentra soporte en el Informe de Indicios de Delito Tributario 24-2013-SUNAT/2S4200 (fojas 19-71) y demás prueba actuada; así como se desestimaron los agravios postulados por la

⁴² Declaración Anual de Operaciones con Terceros.

⁴³ Conforme lo explicó la perita en juicio oral (foja 5049), no tenía cómo acreditar con qué personal contó para la realización de los servicios, de ahí que la presentación del PDT 0601 era importante, pues sin esta conlleva a que la proveedora no tenga con qué sustentar su personal.



defensa. En consecuencia, no se ha vulnerado el principio de presunción de inocencia ni otro principio, derecho o garantía constitucional.

DÉCIMO. En **cuarto lugar**, en este caso corresponde analizar el extremo impugnatorio de la defensa de [REDACTED] (cómplice primario), a quien se le imputó que en su calidad de representante de la empresa Minkay SAC, habría realizado servicios de supervisión⁴⁴ en los proyectos de obra y mantenimiento a locales de Costa del Sol SA, y como tal emitió conformidades de las operaciones no reales, que se habrían ejecutado en la citada empresa.

10.1. Sobre el agravio esbozado contra la inexistencia de trabajos de mantenimiento, se tiene que esta ya se encuentra debidamente probada mediante el Informe de Indicios de Delito Tributario 24-2013-SUNAT/2S4200 (análisis desarrollado ampliamente en el fundamento 6.3 de la presente ejecutoria suprema), así como las pericias grafotécnicas (véase fundamento 7.5 de la presente ejecutoria suprema).

10.2. Con relación a que no debieron actuarse las declaraciones de los testigos que solo declararon ante la Sunat, este argumento ya se encuentra desestimado (véase segundo párrafo del literal c del fundamento 7.4 de la presente ejecutoria suprema).

10.3. El concernido, en **juicio oral** (foja 5409), sostuvo que las conformidades se daban de forma verbal o por teléfono dada su baja complejidad, y que se anotaba manualmente los requerimientos que debían realizarse, también realizaba visitas físicas en las sedes de los hoteles, momento en el que se informaba las necesidades de los servicios y que ello lo trasladaba a la gerencia regional y general de Lima.

Añadió (foja 5414) que realizó la verificación⁴⁵ y opinión de los trabajos de las siguientes proveedores: i) [REDACTED] a través de la empresa Latina Corp., realizadas en Costa del Sol SA, en Chiclayo, ii) [REDACTED] a través de la empresa American Trade, iii) [REDACTED] a Costa del Sol SA, en Chiclayo, iv) [REDACTED] a través de la empresa Trading Representaciones realizadas

⁴⁴ De los proveedores [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] y [REDACTED], los que además conforme lo desarrollado en la presente ejecutoria suprema se acreditó que no sustentaron sus servicios con Costa del Sol SA.

⁴⁵ Conforme obra a folio 499.



en Costa del Sol SA, en Chiclayo, v) [REDACTED] a través de la empresa Pacífico Trading realizadas en Costa del Sol SA, en Chiclayo.

Agregó (foja 5427) que, para la conformidad de estos servicios, **verificaba su completa ejecución y satisfacción**, luego emitía constancias de conformidad. Sobre ello, en el desarrollo del interrogatorio el fiscal introdujo algunas constancias de conformidad (fojas 663, 664, 665, 668, 669), momento en que confrontó al concernido sobre su contenido, ya que no tenían fecha cierta de la entrega o ejecución de los servicios, eran genéricas y no tenían el detalle de los servicios o de los que se revisaba.

10.4. De lo anotado, se desprende que el concernido sostiene que en realidad se dieron los servicios y que por ello es que brindó la conformidad respectiva; sin embargo, como ya se viene desarrollando a lo largo de la presente ejecutoria suprema, se tiene que la materialidad del delito se encuentra fehacientemente establecida a través del **Informe de Indicios de delito de Tributario 24-2013-SUNAT/2S4200** (fojas 19-71) que fue ratificado por las peritas [REDACTED]

[REDACTED] y [REDACTED] (véase fundamento 6.3 de la presente ejecutoria suprema).

Es así que, los argumentos del concernido no dejan ser simples argumentos de defensa, los que además si bien intentó acreditar con dichas constancias de conformidad lo objetivo es que estas ni siquiera cuentan con fecha cierta y son genéricas, sumado a que al tratarse de servicios que sobrepasaban los diez mil soles, no es verosímil indique que las coordinaciones o requerimientos los realizaba por teléfono. En esa línea de razonamiento, deben desestimarse los argumentos de defensa que esgrimió en su recurso de nulidad.

10.5. Otro agravio es el referido a que no existió dolo en el actuar de su patrocinado, no obstante, al igual que lo opinado por el fiscal supremo en lo penal, se tiene que el concernido era la persona que daba conformidad de las operaciones no reales, sin su aporte no se habría configurado el delito, ya que el documento que emitía servía para que se viabilice el pago a los presuntos proveedores y pueda ser registrado en el sistema contable.

10.6. Con base en lo anotado, se concluye que la Sala Superior motivó suficientemente la responsabilidad penal de [REDACTED]. Se ha cumplido con señalar las razones por las cuales se llegó a la



convicción de una condena; juicio de valor que encuentra soporte en el Informe de Indicios de Delito Tributario 24-2013-SUNAT/2S4200 (foja 19), así como las pericias grafotécnicas y demás prueba actuada; en consecuencia, se desestimaron los agravios postulados por la defensa. Por otro lado, no se ha vulnerado el principio de presunción de inocencia ni otro principio, derecho o garantía constitucional.

DECIMOPRIMERO. En **quinto lugar**, en este caso corresponde analizar el extremo impugnatorio de la defensa de [REDACTED] (cómplice primario), a quien se le imputó que emitió cuatro comprobantes de pago (facturas) por el periodo de abril de 2010 con un importe de S/ 44 995,00 por el supuesto servicio de mantenimiento de puertas, lijado, masillado, entre otros, que habrían sido ejecutadas en Chiclayo y Tumbes, que no fueron reales. Ello en razón de que no fueron sustentados por el proveedor, no presentó documentos de control u otros que demuestren que hubo un personal técnico que laboró por encargo de este proveedor en la realización de los servicios. No acreditó la maquinaria o herramientas con las que cuenta para realizar el servicio señalado y el movimiento de ITF no es acorde con los servicios facturados, hecho que también corrobora que dichas operaciones no se realizaron, conforme se concluyó en el Informe de Indicios de Delito Tributario 24-2013-SUNAT/2S4200 (véase fundamento 6.3 de la presente ejecutoria suprema).

11.1. La defensa cuestiona que no se acreditó la inexistencia de los servicios realizados por el concernido, no obstante, cabe reiterar que la materialidad del delito se encuentra debidamente acreditado con el Informe de Indicios de Delito Tributario 24-2013-SUNAT/2S4200 (véase fundamento 6.3 de la presente ejecutoria suprema), el cual en su ítem de resultado de cruce de información (foja 51) detalló que los comprobantes de pago emitidos por [REDACTED] a Costa del Sol SA, por concepto de mantenimiento de puertas, lijado, masillado y otros carecían de sustento, debido a que: **i)** no se presentaron documentos de control u otros que demuestren la existencia personal técnico que laboró por encargo de este proveedor en la realización de los servicios, **ii)** no se acreditó que la maquinaria o herramientas con las que cuenta para realizar el servicio señalado, **iii)** el movimiento de ITF no es acorde a los servicios facturados, hecho que también corrobora que dichas operaciones no se realizaron y **iv)** el



domicilio fiscal consignado no evidencia actividad económica alguna, al tratarse de una casa habitación.

Es así que, de conformidad con la opinión del fiscal supremo, se logró demostrar que los comprobantes de pago por mantenimiento y otros servicios (00617, 000606, 000611 y 000612 a fojas 1021 al 1024) emitidos por [REDACTED] a favor de Costa del Sol SA carecen de sustento real y que sus movimientos de ITF no corresponden con los montos facturados.

De ahí que, aun cuando este haya sostenido en su declaración que las operaciones sí se realizaron, con su simple dicho no puede otorgarse credibilidad, toda vez que no cuenta con prueba objetiva que respalde su argumento de defensa, más aún si en este caso tenemos las pericias grafotécnicas que se establecen que todas las facturas fueron emitidas por una misma persona, cuando se trataban de proveedores distintos.

11.2. Asimismo, debe desestimarse el agravio dirigido contra la credibilidad de la pericia grafotécnica, pues este supremo Tribunal ya analizó su valor probatorio (véase fundamento 7.5 de la presente ejecutoria suprema), que tiene soporte en la ratificación de la perita en el plenario, así como a lo desarrollado en dicho fundamento.

11.3. En cuanto a que no se tomó en cuenta que la declaración del DAOT es declarativa y no constitutiva, por lo que no todos se encontraban obligados a declararlo.

Al respecto, de conformidad con lo opinado por el fiscal supremo en lo penal, se debe estimar que la información de la DAOT (y reportes PDT 0601) fue utilizada como un indicio y un elemento corroborativo, inserto en un conjunto probatorio más amplio, es así que las omisiones y discrepancias en la DAOT por parte de la empresa Pacífico Trading de [REDACTED] fueron interpretadas como un intento deliberado de ocultar la inexistencia de servicios reales y a la naturaleza fraudulenta de las transacciones.

Por ello, si bien se reconoce que algunos proveedores de bajo monto no estaban obligados a presentar la DAOT, la relevancia de la omisión en este caso se potencia al combinarse con otras pruebas como lo son los dictámenes periciales grafotécnicos, la falta de acreditación de servicios reales, y un esquema coordinado de defraudación tributaria.



11.4. Por lo anotado, este supremo Tribunal considera que es correcta la conclusión de la Sala superior que en esencia señaló que: **i)** el concernido no presentó el registro PDT 601, lo que implica que no contaba con personal que lo apoyara en los servicios supuestamente realizados, **ii)** durante el periodo de enero a junio de 2010, declaró montos muy inferiores del total de ventas que realizó con la empresa Costa del Sol SA (foja 42), **iii)** según el DAOT no declaró sus aportes de ventas con terceros, ni documentó la adquisición de materiales para acreditar el servicio, **iv)** según el ITF del 2010 tuvo movimiento de dinero de S/ 540,00 lo que no guarda relación con lo facturado con Costa del Sol SA, por S/ 44 995,00, **v)** el concernido no presentó documentación para acreditar la realización de los servicios, **vi)** del cobro realizado de los cheques emitidos, se verificó que no tiene movimientos bancarios, **vii)** su domicilio fiscal es una casa habitación de un solo piso y no guarda coherencia con el giro de su negocio.

11.5. Con base en lo anotado, se concluye que la Sala superior motivó suficientemente la responsabilidad penal de [REDACTED]. Se ha cumplido con señalar las razones por las cuales se llegó a la convicción de una condena; juicio de valor que encuentra soporte en el Informe de Indicios de Delito Tributario 24-2013-SUNAT/2S4200 (foja 19), así como las pericias grafotécnicas, y demás pruebas actuadas; se desestimaron los agravios postulados por la defensa. En consecuencia, no se ha vulnerado el principio de presunción de inocencia ni otro principio, derecho o garantía constitucional.

DECIMOSEGUNDO. CON RELACIÓN AL RECURSO DE NULIDAD INTERPUESTO POR EL MINISTERIO PÚBLICO

12.1. La Constitución Política del Perú, en su artículo 139, numeral 6, reconoce el derecho a la pluralidad de instancias como expresión del debido proceso y tutela jurisdiccional. Por su parte, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en el artículo 8, numeral 2, literal h, establece que toda persona tiene: "El derecho de recurrir [...] el fallo ante juez o Tribunal superior".

12.2. Este derecho reviste configuración legal, esto es, que corresponde al legislador delimitar su contenido. Al respecto, el Tribunal Constitucional refiere: "Los derechos fundamentales cuya configuración requiera de la asistencia de la ley no carecen de un contenido per se inmediatamente exigible a los poderes públicos [...], en tales supuestos la ley se convierte en un requisito sine qua non para la culminación de la



delimitación concreta del contenido directamente atribuible al derecho fundamental”⁴⁶.

En tal sentido, las resoluciones judiciales son impugnables únicamente en los plazos, medios y casos expresamente establecidos por la ley. Por tanto, la formalización de un recurso impugnatorio solo procederá contra aquellas resoluciones que de manera expresa indique la ley y bajo los presupuestos objetivos y subjetivos debidamente señalados, supuesto que en ningún sentido implica la restricción del derecho ni indefensión del accionante.

12.3. Es menester precisar que el reconocimiento de la pluralidad de instancias no habilita al justiciable a recurrir la totalidad de resoluciones que se emitan al interior de un proceso, es necesario previamente verificar el carácter recurrible del pronunciamiento que cuestiona, así como los requisitos y el procedimiento a seguir para tal fin, supuesto que no significa, en ningún sentido “obstáculos irrazonables para el acceso al recurso y su debida eficacia”⁴⁷.

En primer lugar, desde un enfoque formal, se exige la verificación de los requisitos establecidos para su materialización, esto es, en relación con la legitimidad e interés del recurrente, la verificación del objeto impugnable, la delimitación de causales y agravios, así como los referidos al plazo para su interposición. Superado este primer control de admisibilidad, corresponde un análisis a nivel material del recurso, en relación con el fundamento mismo de lo planteado, una evaluación del fondo de la controversia orientado a verificar su fundabilidad.

12.4. El recurso de nulidad en cuanto a sus requisitos de admisibilidad y procedencia nos remiten a lo normado en los artículos 292, 294, 295 y 230, del Código de Procedimientos Penales; mientras que las causales que habilitan su conocimiento se encuentran reguladas en el artículo 298 del acotado código.

En el presente caso, resulta manifiesto del tenor del auto de calificación del recurso (foja 6065) que la Sala Superior efectuó un control errado de los plazos procesales que rigen la interposición del recurso de nulidad.

⁴⁶ Tribunal Constitucional. Expediente 1417-2005-PA/TC, fundamento jurídico 12.

⁴⁷ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Expediente 4235-2010-PHC/TC, fundamento jurídico 18,



La norma adjetiva es clara en cuanto a la distinción del plazo de **interposición** y de fundamentación del recurso, supuesto que además fue objeto de análisis, desarrollo y unificación de criterios de aplicación, conforme lo desarrollado en la Sentencia Plenaria 1-2013/301-A.2.ACPP⁴⁸, en el que se estableció los criterios de interpretación de lo normado por el Código Adjetivo.

La interposición del recurso de nulidad, que contiene la expresión de la voluntad del accionante de ejercer su derecho de impugnar, **se materializa hasta el día siguiente de expedido el fallo** (artículo 289 del Código de Procedimientos Penales). En dicha oportunidad, se interpondrá solo por escrito, conforme lo normado en el artículo 295 del Código de Procedimientos Penales.

Por otro lado, el plazo de fundamentación conforme lo regulado en el artículo 300, numeral 5, del acotado código, es de diez días en el caso de sentencias y de cinco días en el caso de autos. Estos plazos son preclusivos.

12.5. En esa línea de análisis, se advierte que la lectura de la sentencia impugnada se materializó el 21 de marzo de 2024; y, conforme acta de sesión de audiencia de dicha fecha (foja 5866), el Ministerio Público, tras escuchar los fundamentos fácticos y jurídicos esgrimidos y previa consulta, se reservó el derecho de interponer el recurso de nulidad. En tal sentido, desde dicho momento inició el cómputo del plazo habilitado para la interposición del recurso —hasta el día siguiente de expedido el fallo—.

No obstante, conforme cargo de ingreso del escrito de recurso de nulidad⁴⁹, este se interpuso el 27 de marzo de 2024 (foja 5877). Lo expuesto nos lleva a concluir que el mismo excedió los plazos procesales que rigen para el presente recurso.

12.6. Conforme se desarrolló a lo largo de la presente, el cumplimiento de los presupuestos que disciplinan el derecho al recurso constituye una carga procesal de obligatorio cumplimiento para el impugnante —se entiende por carga procesal el interés de la parte procesal concernida y cuya omisión trae

⁴⁸ Del 6 de agosto de 2013.

⁴⁹ En el extremo de las penas impuestas a [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] y [REDACTED], así como las absoluciones de [REDACTED] y [REDACTED]



aparejada una consecuencia gravosa para él⁵⁰— de aquí que el incumplimiento de plazos deviene en el rechazo del recurso.

De conformidad con ello, el concesorio dispuesto por la Sala Superior contenido en el auto del 3 de junio de 2024 (foja 6065), debe ser declarado nulo en ese extremo y, en consecuencia, inadmisible el recurso de nulidad planteado por el **Ministerio Público** solo en el extremo de las penas impuestas a [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] y [REDACTED]⁵¹, así como las absoluciones de [REDACTED] y [REDACTED].

DECIMOTERCERO. SOBRE LA DETERMINACIÓN JUDICIAL DE LA PENA

13.1. En el presente caso, las defensas de los recurrentes⁵² no esbozaron agravios con relación al extremo de la pena. Sin perjuicio de ello, esta Sala suprema aprecia que se les impuso las siguientes consecuencias jurídicas del delito:

a) [REDACTED], se le impuso cinco años de pena privativa de libertad suspendida en su ejecución por el plazo de cuatro años sujeto a reglas de conducta y 730 días multa.

b) [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] y [REDACTED], se les impuso cuatro años de pena privativa de libertad suspendida en su ejecución por el plazo de tres años sujeto al cumplimiento de reglas de conducta y 365 días multas a cada uno.

13.2. Para identificar la **pena básica** se consideró que el delito materia de condena es el de defraudación tributaria (obtención indebida del crédito fiscal del IGV y deducción de costo y/o gasto falso para el impuesto a la renta de la tercera categoría) subsumidos en el artículo 1, con la agravante y literal a del artículo 4 del Decreto Legislativo 813⁵³ (Ley Penal Tributaria), cuyos marcos punitivos son no menor de 5 ni mayor de 8 años y no menor de 8 ni mayor de 12 años, respectivamente.

Al respecto, el fiscal superior en su Dictamen 73-2020 (foja 3615), solicitó lo siguiente: i) [REDACTED] a ocho años de privación de libertad, y ii) [REDACTED]

⁵⁰ Sentencia Plenaria 1-2013/301-A.2.ACPP, del seis de agosto de dos mil trece. Fundamento séptimo.

⁵¹ Cabe anotar que este extremo también fue impugnado por la Procuraduría Pública.

⁵² No se toma en cuenta el recurso impugnatorio del Ministerio Público, debido a que este se encuentra fuera de plazo, conforme se analizó en el fundamento anterior.

⁵³ Publicada el 20 de abril de 1996.



[REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] y [REDACTED] a cinco años de pena privativa de libertad.

13.3. Por su parte, la Sala Penal Superior, al momento de dosificar la sanción penal consideró que: **i)** se afectó el plazo razonable del proceso, **ii)** no hay adeudo tributario, **iii)** el grado de participación y que no tienen antecedentes penales.

En ese sentido, determinó que a [REDACTED] se le debía imponer cinco años de privación de libertad, suspendida en su ejecución por el plazo de cuatro años, sujeto al cumplimiento de reglas de conducta, y a [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] y [REDACTED] se les debía imponer cuatro años de pena privativa de libertad suspendida en su ejecución por el plazo de tres años.

13.4. Ahora bien, la Sala debió considerar que en este caso el marco punitivo es no menor de 8 ni mayor de 12 años (literal a del artículo 4 del Decreto Legislativo 813) y al aplicarse la afectación al plazo razonable se debía tomar en cuenta que la reducción de la pena solo puede efectuarse hasta $\frac{1}{4}$ de la pena, con lo que la pena sería de 6 años de privación de libertad.

13.5. No obstante, este supremo Tribunal dado que el sujeto procesal legitimado (Ministerio Público) no recurrió el extremo de la pena impuesta y en atención al principio de no reforma en peor, corresponde ratificar las penas.

DECIMOCUARTO. EN CUANTO AL EXTREMO DE LA REPARACIÓN CIVIL

14.1. En el presente caso, los recurrentes cuestionaron el extremo de la reparación civil, conforme a lo dispuesto en el artículo 191 del Código Tributario y en reiterada jurisprudencia de la Corte Suprema (Recursos de Nulidad 1075-2017/Cusco, 2787-2017/Lima, 1597-2017/Lima, 1159-2021/Arequipa), por lo que corresponde emitir pronunciamiento al respecto, más aun si en el plenario se acreditó el pago de la deuda tributaria.

14.2. Por ello, es necesario que este supremo Tribunal verifique si el juicio de motivación desplegado por la Sala superior para fijar el monto por concepto de reparación civil y fue justificado, legal y racional.



14.3. La revisión de la sentencia revela que la Sala superior sostuvo que, si bien se cumplió con el pago⁵⁴ de la deuda tributaria, lo cierto es que se debe considerar la indemnización por los daños y perjuicios, dada la naturaleza del agravio, lo que constituye un daño extra patrimonial, criterio que respaldó en el precedente desarrollado en el Recurso de Nulidad 4031-2013/La Libertad.

14.4. Ahora bien, de la revisión de los actuados se verifica que el procurador público de la Sunat presentó el Informe Técnico 1248-2023-SUNAT/7E1300 del 12 de septiembre de 2023 (foja 5419), mediante el cual indicó que los valores emitidos en el informe de indicios de delito tributario por los períodos tributarios 2010-01 al 2010-12 (IGV) son valores que establecen el menor monto del saldo a favor del contribuyente, por lo que el único valor que estableció la deuda es el que figura con el número 02200334307, el cual corresponde a la regularización de la Renta Anual del ejercicio 2010, la cual a la **fecha se encuentra extinguida con los pagos realizados por el contribuyente**, lo que además fue ratificado por el mismo procurador público en juicio oral (foja 5443).

14.5. Al respecto, en delitos tributarios este supremo Tribunal ha adoptado como línea jurisprudencial⁵⁵ que la reparación civil en estos delitos es *ex lege* y no *ex danno* (según ley y no según el daño), y está en función a la deuda tributaria, como fluye de la concordancia de los artículos 28 (la administración tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo, las multas y los intereses), 190 (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), y 191 (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) del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

14.6. Por lo anotado, se aprecia que se cumplió con la deuda tributaria (conforme se detalla en el fundamento 13.4 de la presente ejecutoria suprema), de ahí que las razones esbozadas por la Sala Superior para imponer un monto por reparación civil no se

⁵⁴ Se cuenta con: Informe Técnico 1248-2023-SUNAT/7E1300 del 12 de septiembre de 2023 de División de Control de la Deuda de la Sunat, donde se estableció valor 0 (foja 5419 al 5420), ii) Sesión de audiencia número 45, el procurador señaló que no existe deuda tributaria, el último pago fue en septiembre de 2023, con lo que se determina que no existe deuda tributaria, ni debe imponerse ningún monto en ese rubro.

⁵⁵ Sala Penal Permanente, en los Recursos de Nulidad 12084-2008/Nacional, fundamento quinto, y Recurso de Nulidad 5338-2008, fundamento decimoquinto, y por la Sala Penal Transitoria, en el Recurso de Nulidad 1899-2018 fundamento ocho.



justificaron debidamente en la línea jurisprudencial realizada por esta suprema Corte, esto es, que la reparación civil en estos delitos es *ex lege* y no *ex danno* (según ley y no según el daño). En consecuencia, debe declararse **nula la sentencia en este extremo, y sin efecto la reparación civil impuesta.**

DECIMOQUINTO. SOBRE EL EXTREMO ABSOLUTORIO DE CARMELINO GARCÍA Y [REDACTED]

15.1. En el presente caso, corresponde analizar el **extremo** impugnatorio de la Procuraduría Pública de la Sunat, referido a la **absolución de [REDACTED]**

[REDACTED] y [REDACTED] (cómplices primarios) por el delito de defraudación tributaria en la modalidad de obtención indebida del crédito fiscal del IGV y deducción de costo y/o gasto falso para el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, en perjuicio del Estado.

15.2. De la revisión de la sentencia, se aprecia que la Sala superior no realizó un examen individual de cada uno de los acusados, sino que lo efectuó de forma conjunta, y en esencia sostuvo que:

- i) Las funciones de [REDACTED] se centraban en los temas contables de la empresa, por lo que debía registrar las facturas que se emitieron a favor de la empresa involucrada y que conjuntamente con [REDACTED] firmaron algunos cheques de los presuntos proveedores. La función de firmar los cheques correspondía a ambos acusados.
- ii) Los cheques no necesariamente tenían que estar firmados por [REDACTED] y [REDACTED], pues [REDACTED] ante Sunat señaló que los cheques podían ser firmados por varias personas, entre ellos Jessica Calisaya.
- iii) El acusado [REDACTED] señaló que la coordinación era con [REDACTED], con quien coordinaba directamente para la ejecución de los servicios, lo que denota que [REDACTED] no tuvo injerencia en la contratación de los presuntos proveedores.
- iv) La pericia grafotécnica de parte elaborada por Miguel Alberto Poquioma Ángeles (foja 4360) concluyó que las firmas que aparecen en las facturas de los presuntos proveedores, no tienen coincidencias con las muestras de cotejo obtenidas de [REDACTED] y [REDACTED].
- v) No hay evidencia de que participaron en la programación de pagos, y las intervenciones que tuvieron fueron por órdenes de sus superiores.



15.3. Ahora bien, en **primer lugar**, cabe anotar que la imputación contra [REDACTED] consiste en que en su condición de administrador del Hotel Costa del Sol SA, ubicado en Chiclayo, se **habría encargado de programar el pago a los supuestos proveedores de las prestaciones de servicio inexistentes y que firmó los cheques para el pago de los supuestos proveedores**, por lo que se le atribuyó la calidad de cómplice primaria del delito de defraudación tributaria.

15.4. En ese sentido, se aprecia que la Sala superior no valoró debidamente la declaración de [REDACTED] ante la Administración tributaria (foja 1465) momento en el que indicó que “el **administrador es el encargado de ver a los proveedores**, durante ese periodo el administrador fue Tomas Merlo Ayllon aproximadamente hasta marzo de 2010, y posteriormente [REDACTED]. Con respecto a los proveedores de bienes los administradores, junto con el jefe de almacén se encargaban de su selección. En el caso de servicios era solo el administrador que seleccionaba al proveedor. **Los encargados de la verificación de los servicios son los administradores** conjuntamente con el ingeniero Noriega”

15.5. Asimismo, tampoco se tomó en cuenta la propia declaración de [REDACTED] ante la Administración tributaria (foja 1455) en el que señaló “mi cargo **era de administrador del Hotel de Chiclayo**, me dedicaba a los temas de servicio al cliente, marketing, promociones, visitar clientes, control de personal, controlar **el buen servicio y mantenimiento**; con incidencia en el tema del servicio al cliente. Para contrataciones con terceros primero se tenía que reportar la necesidad y se evaluaba a través del ingeniero Noriega con el gerente regional, quien autorizaba las contrataciones con terceros [...]. **Culminado el servicio se recibe la factura de los proveedores en contabilidad y se emitía el cheque para el pago**; yo revisaba que el cheque debería corresponder con la factura”. Ni la de **juicio oral** (foja 5237) en la que indicó que “cuando me comunicaban de los trabajos que se iban a realizar, yo tenía que coordinar con el área de recepción para poder hacer el bloqueo de esas habitaciones, que no estén a la venta [...] y que obviamente las zonas en obra no afecten a la percepción de los clientes”.

15.6. Con lo que se desprende que la Sala no realizó una debida valoración de las citadas declaraciones, las que debieron ser examinadas correctamente, más aún si se tiene en cuenta que estas formaron parte del Informe de Indicios



de Delito Tributario 24-2013-SUNAT/2S4200⁵⁶ (foja 19) la misma que fue ratificada en juicio oral por las peritas (fojas 5030 y 5213); en el que se concluyó que existen indicios suficientes sobre la comisión del delito imputado (pericia ampliamente desarrollada en el fundamento 6.3 de la presente ejecutoria suprema), el cual según el artículo 194 del Código Tributario, tiene carácter de pericia; es decir, que los peritos para elaborar este Informe pericial tuvieron en cuenta las declaraciones de los citados testigos. Por lo tanto, estas declaraciones sí tenían capacidad para ser apreciadas por el Tribunal, no obstante, ello no ocurrió.

15.7. En esa línea de análisis, se tiene que en los actuados obrarían cheques girados a nombre de [REDACTED], [REDACTED] y [REDACTED] que habrían sido firmados por [REDACTED] (fojas 1133, 1142, 1144) pese a que estos servicios prestados por los proveedores no existieron (conforme a lo analizado a lo largo de la presente ejecutoria), y que además habrían sido reconocidos por el mismo [REDACTED] (foja 5241).

A esto debe añadirse que [REDACTED] en **juicio oral** (fojas 5237-5238) habría persistido en que los servicios sí se realizaron debido a que señala "... me hace ver los trabajos de estos señores que se realizaron en el hotel, porque conmigo se coordinaba el día a día de la operación, tenía un jefe principal que era el que coordinaba conmigo y yo tenía que hacer los bloqueos de los espacios para que los trabajos se pudieran realizar".

15.8. En cuanto a que la pericia grafotécnica de parte (foja 4359) que concluye que los manuscritos y firmas que aparecen en las facturas cuestionadas de los presuntos proveedores, no pertenecen al puño gráfico de [REDACTED]; sin embargo, debe tenerse en cuenta que la imputación no incide si este suscribió dichas facturas (que detallan las operaciones no reales) sino en que suscribió parte de los cheques, y que al firmarlos habría reconocido que sí se ejecutaron las operaciones que no fueron reales.

15.9. Las deficiencias glosadas en la correcta valoración de la prueba ameritan la declaración de nulidad de la sentencia recurrida en relación con la absolución de [REDACTED], por existir una grave trasgresión al principio de la debida motivación de las resoluciones judiciales.

⁵⁶ En especificó en el ítem 3.3 del citado informe (fojas 51 y 52).



15.10. En **segundo lugar**, es necesario detallar que la imputación contra [REDACTED] consiste en que, en su condición de contadora, registró las facturas que sustentaban operaciones no reales en el sistema contable de la empresa Costa del Sol SA, y que habría sido la encargada de programar el pago de los proveedores, por lo que se le atribuyó la condición de cómplice primaria del delito tributario.

15.11. Ahora bien, la Sala superior no valoró el Informe de Indicios de Delito Tributario 24-2013-SUNAT/2S4200⁵⁷ (foja 19), el mismo que fue ratificado en juicio oral por las peritas (fojas 5030 y 5213); en el que se concluyó que existen indicios suficientes sobre la comisión del delito imputado, en el cual se señaló a [REDACTED] como una de las personas vinculadas con los fácticos, lo que mereció un debido examen por parte del a quo.

15.12. Asimismo, debió considerarse que [REDACTED], en su calidad de contadora, tenía la facultad de firmar los cheques mancomunados de la empresa Costa del Sol SA, y por ello habría firmado algunos de los cheques por los servicios prestados por los proveedores, lo que conforme se ha desarrollado en la presente ejecutoria suprema, no se dieron.

15.13. De ahí que, se apreciaría que [REDACTED] habría firmado los cheques girados a nombre de [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] y [REDACTED] (fojas 1128, 1129, 1132, 1133, 1135, 1136, 1137, 1138, 1142, 1143 y 1144).

15.14. A ello, cabe agregar que en el plenario (foja 5294) la propia [REDACTED] habría reconocido que firmó entre siete u ocho cheques en forma mancomunada con [REDACTED] y otros tres con [REDACTED], y más adelante, indicó que ella llenó de dos a tres cheques por ausencia del cajero, los que eran para pagar a los supuestos proveedores por los servicios, que no se realizaron.

15.15. En cuanto a que la pericia grafotécnica de parte (foja 4359) concluye que los manuscritos y firmas que aparecen en las facturas cuestionadas de los presuntos proveedores, no pertenecen al puño gráfico de [REDACTED]; sin

⁵⁷ En específico el ítem 3.3, del citado informe (fojas 51 y 52).



embargo, debe tenerse en cuenta que la imputación no incide si este suscribió dichas facturas (que detallan las operaciones no reales) sino en que suscribió parte de los cheques, y que al firmarlos habría reconocido que sí se ejecutaron las operaciones que no fueron reales, más aun si se considera que en juicio oral reconoció que sí suscribió más de dos cheques.

15.16. Por lo expuesto, se evidencia que la sentencia impugnada incurre en errores y vicios en su motivación, así como omisión y defectos en la falta de actuación probatoria y en la apreciación probatoria que determinan su nulidad, conforme con el inciso 1 del artículo 298 del C de PP, por lo que se debe realizar un nuevo juicio oral por otro Colegiado superior, para satisfacer el principio de la tutela jurisdiccional efectiva contemplada en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado.

En ese nuevo juzgamiento, se deberá solicitar la concurrencia de los peritos que elaboraron el Informe de Indicios de Delito Tributario 24-2013-SUNAT/2S4200, [REDACTED] y de todos los órganos de prueba que de algún modo puedan aportar al cabal esclarecimiento de los hechos, según lo expuesto en la presente resolución.

Asimismo, se debe ampliar la actividad probatoria con los medios de prueba que las partes y/o el órgano jurisdiccional estimen pertinentes, conducentes y útiles, de acuerdo con sus facultades, que coadyuven a la tutela jurisdiccional efectiva en el contexto de un debido proceso, para cuyos efectos deben actuar con la debida diligencia y agotar todos los apremios correspondientes, bajo responsabilidad.

DECISIÓN

Por estos fundamentos, los jueces que integran la Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República para impartir justicia a nombre del pueblo, acordaron:

- I. **Declarar NO HABER NULIDAD** la sentencia del veintiuno de marzo de dos mil veinticuatro, emitida por la Tercera Sala Penal de Apelaciones de la Corte Superior de Justicia del Callao que **condenó** a [REDACTED] (autor), [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED]



Esteban [REDACTED], y [REDACTED]

(cómplices primarios) por el delito de defraudación tributaria en la modalidad de obtención indebida del crédito fiscal del impuesto general de ventas (IGV) y deducción de costo y/o gasto falso para el impuesto a la renta de tercera categoría, en perjuicio del Estado representado por el procurador público de la Sunat.

- II. **Declarar NO HABER NULIDAD** en la citada sentencia en el extremo que le **impuso** a: [REDACTED] cinco años de pena privativa de libertad suspendida en su ejecución por el plazo de cuatro años; a [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] y [REDACTED] cuatro años de pena privativa de libertad suspendida en su ejecución por el plazo de tres años.
- III. **Declarar NULA** la sentencia en el **extremo** que fijó S/ 100 000,00 por concepto de reparación civil a favor del Estado, en forma solidaria, en consecuencia, **déjese sin efecto**.
- IV. **Declarar NULA** la citada sentencia **en el extremo que absolió** a [REDACTED]
[REDACTED] y [REDACTED] como cómplices primarios del citado delito y entidad agraviada y **DISPONER** que se realice un nuevo juicio oral por otro colegiado superior, llamado por ley.
- V. **DECLARAR NULO** el concesorio emitido mediante auto del tres de junio de dos mil veinticuatro e **INADMISIBLE** en el extremo referido a la interposición del recurso de nulidad formulado por el **Ministerio Público** contra la citada sentencia, por extemporáneo.
- VI. **ORDENAR** se notifique la ejecutoria a las partes apersonadas a esta instancia, se devuelvan los actuados a la Sala superior de origen y se archive el cuadernillo.

S. S.

PRADO SALDARRIAGA

BACA CABRERA

TERREL CRISPÍN

VÁSQUEZ VARGAS

BÁSCONES GÓMEZ VELÁSQUEZ

VV/rcp