

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA

SALA PENAL PERMANENTE

RECURSO CASACIÓN N.º 3555-2022/LAMBAYEQUE
PONENTE: CESAR SAN MARTIN CASTRO

Título. Defraudación tributaria. Regularización y Fraccionamiento tributarios. Alcances

Sumilla 1. El artículo 189 del TUO del Código Tributario estipula, en su primer párrafo, que no procede el ejercicio de la acción penal cuando se regularice la situación tributaria, en relación con las deudas originadas por la realización de algunas de las conductas constitutivas del delito tributario contenidas en la Ley Penal Tributaria, antes de que se inicie la correspondiente investigación fiscal o a falta de ésta, el Órgano Administrador del Tributo notifique cualquier requerimiento en relación al tributo y período en que se realizaron las conductas señaladas. Asimismo, en su penúltimo párrafo, precisa que “Se entiende por regularización el pago total de la totalidad de la deuda tributario 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”. **2.** El Acuerdo Plenario 2-2009/CJ-116, de trece de noviembre de dos mil nueve, estipuló que la regularización tributaria está sujeta a dos requisitos esenciales: regularización voluntaria en un momento determinado y pago total de la deuda tributaria o devolución íntegra del beneficio tributario indebidamente obtenido. En cuando al fraccionamiento tributario, autorizado por el artículo 36 del TUO del Código Tributario, éste no tiene relevancia jurídico penal, desde que la única causa material de exclusión de punibilidad es la prevista en el artículo 189 del TUO del Código Tributario antes citada, la cual no importa el aplazamiento o el fraccionamiento del pago sino su total cancelación, que no se ha dado en el presente caso antes del inicio de la investigación fiscal del delito tributario. **3.** Ese acogimiento al fraccionamiento y luego al refinanciamiento se erige, en todo caso, en una circunstancia de atenuación genérica, al amparo del artículo 46, numeral 1, literal e), del Código Penal. Cabe resaltar que se impuso la pena mínima prevista en el tipo delictivo. No corresponde una disminución por debajo del mínimo legal.

–SENTENCIA DE CASACIÓN–

Lima, veintiuno de julio de dos mil veinticinco

VISTOS; en audiencia pública: el recurso de casación, por la causal de **inobservancia de precepto constitucional (presunción de inocencia)**, interpuesto por la defensa del encausado [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] contra la sentencia de vista de fojas ciento veintiséis, de veintidós, de noviembre de dos mil veintidós, que confirmando en un extremo y revocando en otro la sentencia de primera instancia de fojas veintinueve, de treinta y uno de agosto de dos mil veintidós, lo condenó como autor del delito de defraudación tributaria en agravio del Estado – Superintendencia Nacional de Administración Tributaria a ocho años de pena privativa de libertad y al pago de treinta y siete mil cuatrocientos doce soles, respectivamente por concepto de reparación civil; con todo lo demás que al respecto contiene.

Ha sido ponente el señor SAN MARTÍN CASTRO.

FUNDAMENTOS DE HECHO

PRIMERO. Que las sentencias de instancia declararon probado lo siguiente:

∞ **1.** En mérito del Informe de Indicios de Delito Tributario 00001-2018-7R0200, de quince de octubre de dos mil dieciocho, se determinó que el encausado [REDACTED], como representante legal de la empresa [REDACTED] SOCIEDAD ANÓNIMA CERRADA, obtuvo indebidamente crédito fiscal por la suma de treinta y dos mil cuatrocientos doce soles.

∞ **2.** A estos efectos insertó en la contabilidad de la aludida empresa comprobantes de pago con operaciones no reales, pues sustentó supuestas adquisiciones con facturas falsas referidas a la compra de bienes, como alimento concentrado balanceado, torta de soya, entre otros. Esta ilegal adquisición la obtuvo de su presunto proveedor “Comercializadora [REDACTED] Empresa Individual de Responsabilidad Limitada”, representada por [REDACTED].

∞ **3.** Tales operaciones comerciales, reflejadas en las facturas cuestionadas, no se realizaron. Fueron desconocidas tanto por el proveedor como por los supuestos transportistas y conductores que figuran en las facturas y guías de remisión presentadas.

SEGUNDO. Que, respecto del trámite del proceso penal, se tiene:

∞ **1.** La Fiscalía provincial mediante requerimiento de fojas dos, de doce de marzo de dos mil veinte, acusó a [REDACTED] como autor del delito de defraudación tributaria – obtención indebida de crédito fiscal en agravio del Estado – Superintendencia Nacional de Administración Tributaria–. El delito está previsto en el artículo 1, concordante con el literal a) del artículo 4, de la Ley Penal Tributaria. Solicitó se le imponga ocho años de pena privativa de libertad y setecientos treinta días multa, así como al pago de cuatro mil soles por concepto de reparación civil a favor del agraviado. Posteriormente, en audiencia de fojas veintiuno, de cuatro de septiembre de dos mil veinte, el actor civil (Procurador Público de la SUNAT) pidió cuarenta y siete mil cuatrocientos doce soles por concepto de reparación civil.

∞ **2.** Dictados los autos de enjuiciamiento y de citación a juicio, así como realizado el juicio oral, el Primer Juzgado Penal Colegiado Permanente de Lambayeque emitió la sentencia de primera instancia de fojas veintinueve, de treinta y uno de

agosto de dos mil veintidós, que condenó a [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] CUBA como autor del delito de defraudación tributaria a ocho años de pena privativa de libertad efectiva, setecientos treinta días multa y seis meses de inhabilitación, así como al pago de treinta y dos mil cuatrocientos ∞ **3.** La sentencia de primera instancia consideró:

* **A.** El encausado [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] constituyó una sociedad anónima cerrada denominada [REDACTED] [REDACTED] dedicada a la crianza de ganado y obtener como producto final leche y venderla a la empresa GRUPO GLORIA. Desde el treinta y uno de mayo de dos mil trece hasta la fecha de los hechos tenía la condición de gerente general de la citada empresa AGRONDUSTRIA [REDACTED].

* **B.** La SUNAT realizó una revisión fiscal entre enero de dos mil dieciséis y diciembre de dos mil dieciséis, bajo el programa de fiscalización ciento uno – Régimen General. Se acreditó que el encausado [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED], en provecho propio y mediante utilización de medios fraudulentos, durante el periodo tributario de enero a octubre de dos mil dieciséis y diciembre de dos mil dieciséis insertó en la contabilidad de la empresa [REDACTED] [REDACTED] veintidós facturas, que contienen operaciones no reales, con la finalidad de obtener indebidamente crédito fiscal para el Impuesto General a las Ventas. Con esas facturas simuló la compra de insumos, como alimentos concentrados balanceados, torta de soya, entre otros, a un supuesto proveedor. En el plenario precisó que no tuvo tratos comerciales en ninguna empresa y no generó facturas a nombre de su empresa a terceros.

* **C.** El delito se consumó porque obtuvo treinta y dos mil cuatrocientos doce soles y pagó un monto por IGV mucho menor, que representa el tributo dejado de pagar. Los comprobantes por transporte de carga de alimentos balanceados emitidos por la empresa SERVICIOS Y TRANSPORTES [REDACTED] [REDACTED] Sociedad de Responsabilidad Limitada son operaciones no reales. Las facturas por el servicio de transporte emitida presuntamente por la empresa de transportes [REDACTED] no son reales. El testigo en su declaración plenarial mencionó que no fue conductor de vehículos de transporte pesado. Lo expuesto se consolidó con las explicaciones del Auditor Tributario de la SUNAT y con Informe de Indicios de Delito Tributario 0001-2018-SUNAT/7R0200.

∞ **4.** Contra la referida sentencia de primera instancia la defensa del encausado [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] por escrito de fojas ciento uno, de nueve de septiembre de dos mil veintidós, interpuso recurso de apelación. El mismo que fue concedido por auto de fojas ciento veinticuatro, de veintiuno de septiembre de dos mil veintidós. Los agravios son como siguen:

* **A.** En el plenario declararon los que realizaron la investigación administrativa y el informe de indicios de delito tributario 001-2018-SUNAT/7R0200, pero no se consideró la participación del emisor de las facturas, lo que es de suma importancia, porque sin ésta, los hechos están incompletos.

* **B.** No se tomó en cuenta que el informe de indicios de delito tributario, en la página quince establece que la investigación al supuesto proveedor Comercializadora [REDACTED] EIRL, se tiene que su representante legal, [REDACTED], en la dirección fiscal de su representada, correspondía a la misma dirección RENIEC de [REDACTED], quien es operador de ventas de Comercializadora [REDACTED] EIRL, pero que no tiene vínculo formal con este supuesto proveedor; que él siempre trató personalmente las adquisiciones con este último, sin tener trato formal directo con la titular de la empresa proveedora. Las versiones de los testigos que mencionan no haber tenido ningún trato comercial con su empresa no son fiables, porque no acudieron en sede administrativa para esclarecer los hechos. La señora [REDACTED] sostuvo que no conocía a [REDACTED], cuando ambos tienen el mismo abogado e incluso estaban conectados juntos con su abogado en la audiencia. El Informe de Indicios de delito precisó que se visualizó una diferencia entre lo informado por el contribuyente y lo informado por el supuesto proveedor, lo que evidencia que entre su empresa y la de señora [REDACTED] sí hubo relación comercial. Tampoco se tomó en cuenta la declaración de [REDACTED] pues no es cierto lo que explicó, como así lo indica el mismo Auditor Tributario en el aludido Informe. Al respecto, no existe prueba suficiente para desvirtuar el principio de presunción de inocencia.

* **C.** Respecto al pedido de nulidad, medió una indebida motivación, ya que se solicitó que la pena a imponer sea de cuatro años suspendida, a razón de que en el Informe se consignó que el recurrente se acogió al fraccionamiento de la deuda y se responsabilizó de ello, antes de la emisión de informe de indicios. Empero, la SUNAT, aun así, emitió el Informe para un proceso penal. No se motivaron las razones por las cuales se desestimó el pedido de la defensa.

* **D.** En cuanto a la pretensión civil, la Procuraduría no sustentó con suficiencia los elementos de la responsabilidad civil extracontractual.

∞ **4.** Declarado bien concedido el recurso de apelación y culminado el procedimiento impugnatorio, la Primera Sala Penal de Apelaciones de Lambayeque profirió la sentencia de vista de fojas ciento veintiséis, de veintidós de noviembre de dos mil veintidós, que confirmó en un extremo y

revocó en otro la sentencia de primera instancia de fojas veintinueve, de treinta y uno de agosto de dos mil veintidós. En consecuencia, condenó a [REDACTED] CUBA como autor del delito de defraudación tributaria – obtención indebida de crédito fiscal en agravio del Estado – Superintendencia Nacional de Administración Tributaria a ocho años de pena privativa de libertad, setecientos treinta días de días multa y seis meses de inhabilitación, así como al pago de treinta y siete mil cuatrocientos doce soles por concepto de reparación civil.

∞ **5.** Los argumentos de la sentencia de vista son:

* **A.** Si bien la empresa Comercializadora [REDACTED] EIRL no fue objeto de investigación, ello no es óbice para que se determine la vinculación del acusado recurrente con el delito objeto de imputación, más aún si en el Informe se explicó en el ítem 3.2.1.1.: “...*respecto a sus operaciones de compra, en el periodo 2016 no hay ningún proveedor de Comercializadora [REDACTED] EIRL, que haya reportado vía DAOT, operaciones de venta hacia ellos, así como tampoco Comercializadora [REDACTED] EIRL ha informado operaciones de compra*”.

* **B.** Respecto a las cuestiones referidas al valor probatorio otorgado a las declaraciones de los testigos [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] y [REDACTED], la Sala se encuentra imposibilitada normativamente a cambiarle el valor aprobatorio dado en la primera sentencia.

* **C.** El recurrente mencionó que se le atribuyó que presentó facturas ante SUNAT que contenían operaciones no reales por el servicio de transporte de carga de alimentos balanceados, emitida presuntamente por Servicios Transportes [REDACTED] S.R.L, y por la empresa de transportes [REDACTED]. Sin embargo, en el plenario, el testigo Javier Zulueta precisó que nunca fue conductor de vehículos de transporte pesado, así como otras contradicciones con los testigos, lo que no ha sido cuestionado en el plenario de segunda instancia.

* **D.** En el plenario fue actuada la Resolución de Intendencia 0730170116377, mediante la cual, ante la solicitud de refinanciamiento para el acogimiento del aplazamiento con fraccionamiento 0730320078039 presentada por [REDACTED] S.A.C., por deuda tributaria de tesoro, se aprobó la solicitud 0730320078039 por cumplir con todos los requisitos establecidos en el artículo 3 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la misma que corroborada con la declaración del recurrente en sede fiscal ante el representante del Ministerio Público y de su abogada acredita que aceptó el perjuicio fiscal que ocasionó y reconoció el pago de la deuda tributaria.

* **E.** La causa resuelta en el Recurso de Nulidad 2341-2018-Lima que invocó el apelante, se trata de un supuesto de hecho distinto al que es materia de imputación. No se incurrió en vicio insubsanable que genere nulidad absoluta de la sentencia materia de revisión.

* **F.** En lo concerniente a la reparación civil, el Colegiado de primera instancia solo se limitó a reconocer como pago de reparación civil el pago del valor del bien –monto de la defraudación tributaria– y se obvió fijar el monto de la indemnización por los daños y perjuicios extrapatrimoniales, al haberse lesionado la funcionalidad de la administración tributaria con su indebida y dolosa acción, por lo que se debe revocar el monto impuesto en primera instancia, y reformándola, fijar por dicho concepto la suma de cinco mil soles, que deben adicionarse al monto establecido en primera instancia.

TERCERO. Que la defensa del encausado [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] presentó su recurso de casación de fojas ciento treinta y nueve, de trece de diciembre de dos mil veintidós. Invocó el motivo de casación de **inobservancia de precepto constitucional (presunción de inocencia)**: artículo 429, inciso 1, del Código Procesal Penal –en adelante, CPP–. Sostuvo que no existe prueba que determina la responsabilidad penal de su defendido; que no se valoró correctamente la prueba conforme al artículo 158 del CPP; que no se tuvo en cuenta la relevancia del acogimiento al fraccionamiento tributario.

CUARTO. Que, conforme a la Ejecutoria Suprema de Calificación de fojas ciento sesenta y uno, de ocho de noviembre de dos mil veinticuatro, del cuaderno formado en esta sede suprema, es materia de dilucidación en sede casacional:

- A.** La causal de **inobservancia de precepto constitucional (garantía de tutela jurisdiccional: sentencia motivada y fundada en Derecho)**: artículo 429, inciso 1, del Código Procesal Penal –en adelante, CPP–.
- B.** Solo corresponde dilucidar la relevancia del acogimiento al fraccionamiento de la totalidad de la deuda –antes de la emisión del informe de indicio de delito tributario–.

QUINTO. Que, instruidas las partes de la admisión del recurso de casación, materia de la resolución anterior –con la presentación de alegatos ampliatorios–, se expidió el decreto de fojas ciento sesenta y siete, de quince de mayo de dos mil veinticinco, que señaló fecha para la audiencia de casación el día catorce de julio último.

SEXTO. Que, según el acta adjunta, la audiencia pública de casación se realizó con la intervención de la defensa del encausado [REDACTED] [REDACTED], doctor Eduardo Rufasto Vasquez.

SÉPTIMO. Que, concluida la audiencia, a continuación, e inmediatamente, en la misma fecha, se celebró el acto de la deliberación de la causa en sesión secreta. Continuada la deliberación y realizada la votación correspondiente y obtenido el número de votos necesarios (por unanimidad), corresponde dictar la sentencia casatoria pertinente, cuya lectura se programó en la para el veintiuno de abril de dos mil veinticinco.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Que el análisis de la censura casacional, desde la causal de **inobservancia de precepto constitucional** (garantía de tutela jurisdiccional: **sentencia motivada y fundada en Derecho**), estriba en determinar si es relevante a los efectos del juicio de culpabilidad y de punibilidad el acogimiento al fraccionamiento de la totalidad de la deuda –antes de la emisión del informe de indicio de delito tributario–.

SEGUNDO. Que, en pureza, no está en cuestión la declaración de hechos probados que subsumen la conducta ejecutada en la concordancia de los artículos el artículo 1 y el literal a) del artículo 4, de la Ley Penal Tributaria, ni la reparación civil.

∞ Por lo demás, no corresponde a la casación realizar una revaloración autónoma del material probatorio disponible, de suerte que en materia de la *queastio facti* solo le compete examinar si se transgredió el derecho probatorio, circunscribiéndose a establecer –desde la presunción de inocencia– si se utilizó prueba ilícita o con afectación de las garantías procesales y si motivación, desde las inferencias probatorias, es irracional o insuficiente, sin perjuicio de advertir –desde la garantía de tutela jurisdiccional– si se incurrió en otras patologías relevantes de la motivación: motivación omitida, motivación incompleta, motivación impertinente, motivación hipotética, motivación falseada o fabulada, motivación contradictoria.

TERCERO. Que desde el análisis de las actuaciones fluye, en lo que es materia de casación, lo siguiente: **1.** Que la Fiscalización Tributaria se inició el cuatro de diciembre de dos mil diecisiete, luego se suspendió en dieciséis

de marzo de dos mil dieciocho y finalmente se reinició el cinco de julio de dos mil dieciocho. **2.** El Informe de Indicios de Delitos Tributarios 00001-2018-SUNAT/7R0200 se emitió el quince de octubre de dos mil dieciocho. **3.** La investigación penal se inició por denuncia de la Procuraduría de la SUNAT y la disposición una de inicio de diligencias preliminares, cuyo plazo se amplió por la disposición dos, al punto que posteriormente se emitió la disposición de continuación y formalización de la investigación preparatoria (disposición tres) de dieciocho de octubre de dos mil dieciocho. **4.** El recurrente se acogió al aplazamiento con fraccionamiento de la deuda tributaria, que fue aceptada por la Resolución de Intendencia 0730170103710, de once de octubre de dos mil dieciocho –así reconocida por el Informe de Indicios de Delitos Tributarios–, y luego a la solicitud de refinanciamiento para el acogimiento al aplazamiento con fraccionamiento, que fue amparada por la Resolución de Intendencia 0730170116377, de dos de octubre de dos mil diecinueve.

CUARTO. Que el artículo 189 del Texto Único Ordenado del Código Tributario estipula, en su primer párrafo, que no procede el ejercicio de la acción penal cuando se regularice la situación tributaria, en relación con las deudas originadas por la realización de algunas de las conductas constitutivas del delito tributario contenidas en la Ley Penal Tributaria, antes de que se inicie la correspondiente investigación fiscal o a falta de ésta, el Órgano Administrador del Tributo notifique cualquier requerimiento en relación al tributo y período en que se realizaron las conductas señaladas. Asimismo, en su penúltimo párrafo, precisa que “Se entiende por regularización el pago total de la totalidad de la deuda tributario 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”.

QUINTO. Que el Acuerdo Plenario 2-2009/CJ-116, de trece de noviembre de dos mil nueve, estipuló que la regularización tributaria está sujeta a dos requisitos esenciales: regularización voluntaria en un momento determinado y pago total de la deuda tributaria o devolución íntegra del beneficio tributario indebidamente obtenido. En cuando al fraccionamiento tributario, autorizado por el artículo 36 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, éste no tiene relevancia jurídico penal, desde que la única causa material de exclusión de punibilidad es la prevista en el artículo 189 del Texto Único Ordenado del Código Tributario antes citada, la cual no

importa el aplazamiento o el fraccionamiento del pago sino su total cancelación, que no se ha dado en el presente caso antes del inicio de la investigación fiscal del delito tributario.

∞ Ese acogimiento al fraccionamiento y luego al refinanciamiento se erige, en todo caso, en una circunstancia de atenuación genérica, al amparo del artículo 46, numeral 1, literal e), del Código Penal. Cabe resaltar que se impuso la pena mínima prevista en el tipo delictivo. No corresponde una disminución por debajo del mínimo legal.

∞ En tal virtud, el motivo de casación no puede prosperar. Se interpretó y aplicó correctamente la ley penal material. La motivación de la *quaestio iuris* no presenta errores que la hagan ineficaz. Las respuestas específicas consignadas en la presente sentencia revelan la corrección del fallo superior.

SEXTO. Que, en cuanto a las costas, son de aplicación los artículos 497, apartados 1 y 3, 504, apartado 2, del CPP. Debe abonarlas el encausado recurrente.

DECISIÓN

Por estas razones: **I. Declararon INFUNDADO** el recurso de casación, por la causal de **inobservancia de precepto constitucional (presunción de inocencia)**, interpuesto por la defensa del encausado [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] contra la sentencia de vista de fojas ciento veintiséis, de veintidós, de noviembre de dos mil veintidós, que confirmando en un extremo y revocando en otro la sentencia de primera instancia de fojas veintinueve, de treinta y uno de agosto de dos mil veintidós, lo condenó como autor del delito de defraudación tributaria en agravio del Estado – Superintendencia Nacional de Administración Tributaria a ocho años de pena privativa de libertad y al pago de treinta y siete mil cuatrocientos doce soles, respectivamente por concepto de reparación civil; con todo lo demás que al respecto contiene. En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista. **II. CONDENARON** al citado encausado recurrente al pago de las costas del recurso, cuya ejecución corresponderá al Juzgado de la Investigación Preparatoria competente, previa liquidación de las mismas por la Secretaría de esta Sala Suprema. **III. ORDENARON** se transcriba la presente sentencia al Tribunal Superior para la continuación de la ejecución procesal de la sentencia condenatoria por ante el Juzgado de la Investigación Preparatoria competente; registrándose. **IV. DISPUSIERON** se lea la sentencia casatoria en audiencia pública, se notifique inmediatamente y se publique en la página web del



Poder Judicial. **INTERVINO** el señor León Velasco por licencia de la señora Altabás Kajatt. **HÁGASE** saber a las partes procesales personadas en esta sede suprema.

Ss.

SAN MARTÍN CASTRO

LUJÁN TÚPEZ

PEÑA FARFÁN

MAITA DORREGARAY

LEÓN VELASCO

CSMC/AMON