



**CORTE SUPREMA
DE JUSTICIA
DE LA REPÚBLICA**

**SALA PENAL PERMANENTE
CASACIÓN N.º 3641-2024
LAMBAYEQUE**

**Exención de persecución penal en el
delito de defraudación tributaria**

Para la configuración del delito de defraudación tributaria, importa la verificación de la lesión al bien jurídico y, para considerar la regularización de la deuda —pago del tributo determinado— como motivo de exención de la acción penal, su pago debe ser realizado en forma oportuna. Lo contrario le quitaría contenido a la institución que contempla el segundo párrafo del artículo 189 del Código Tributario. En el presente caso, el investigado pagó en una fecha posterior a la acusación penal, es decir, fuera de los márgenes del plazo para reclamar el beneficio a no ser perseguido penalmente.

SENTENCIA DE CASACIÓN

Lima, veintinueve de diciembre de dos mil veinticinco

VISTOS: en audiencia pública, el recurso de casación interpuesto por **Agustín Lozano Saavedra** contra el auto de vista emitido el treinta de septiembre de dos mil veinticuatro por la Primera Sala Penal de Apelaciones de la Corte Superior de Justicia de Lambayeque, que confirmó el auto de primera instancia del veinticuatro de enero de dos mil veinticuatro, que declaró infundada su excepción de improcedencia de acción, en el proceso penal en su contra como presunto autor del delito de defraudación tributaria, en la modalidad de ocultamiento de ingresos para anular el tributo a pagar, en agravio del Estado; con los actuados que acompaña.

Intervino como ponente el señor juez supremo PEÑA FARFÁN.



ATENDIENDO

Primero. De los hechos imputados

- 1.1. Se desprende de la acusación fiscal presentada con fecha dos de septiembre de dos mil veintitrés, y subsanada el veinte de diciembre del mismo año, que el dieciocho de mayo de dos mil quince la Comisión de Fiscalización y Contraloría del Congreso de la República solicitó fiscalización a **Agustín Lozano Saavedra** por el presunto delito de lavado de activos y otros, por lo que, en medio del procedimiento de fiscalización, el veintinueve de mayo de dos mil quince la Sunat le requirió diversa documentación contable, económica y financiera sobre el periodo comprendido entre el dos mil diez y el dos mil catorce, incluyendo el detalle de los bienes muebles, los préstamos, las donaciones, los anticipos de legítima, las liberalidades, entre otros.
- 1.2. En el procedimiento, se determinó un incremento patrimonial injustificado por año. Así, del ejercicio del dos mil diez, por el importe de S/ 25 503 (veinticinco mil quinientos tres soles); del ejercicio del dos mil once, por el importe de S/ 26 368 (veintiséis mil trescientos sesenta y ocho soles); del ejercicio del dos mil doce, por el importe de S/ 126 343 (ciento veintiséis mil trescientos cuarenta y tres soles); del ejercicio del dos mil trece, por el importe de S/ 338 532 (trescientos treinta y ocho mil quinientos treinta y dos soles); y, del ejercicio del dos mil catorce, por el importe de S/ 237 169 (doscientos treinta y siete mil ciento sesenta y nueve soles). Se le indicó que debía presentar la documentación que justifique tales hechos y que, de lo contrario, se añadiría dicho monto pecuniario a la renta de trabajo correspondiente a los años dos mil diez a dos mil catorce.



No obstante, pese al plazo brindado, el encausado **Agustín Lozano Saavedra** no cumplió con justificar el incremento no declarado, identificado como maniobra fraudulenta en el ocultamiento de sus ingresos a la Sunat.

- 1.3.** En consecuencia, se le añadió a su renta neta de trabajo, conforme a la Ley del Impuesto a la Renta y su respectivo Reglamento, y se determinó la deuda tributaria, sumándose los intereses, en el monto de S/ 356 219 (trescientos cincuenta y seis mil doscientos diecinueve soles), que sería la suma del perjuicio fiscal ocasionado por el imputado. Entre las pruebas relevantes figura el Informe de Indicios de Delito Tributario n.º 027-2019-SUNAT/7R0200, elaborado por la División de Auditoría de la Intendencia Regional de Lambayeque de la Sunat.
- 1.4.** Por tales hechos, el Ministerio Público acusó a **Agustín Lozano Saavedra** como presunto autor del delito de defraudación tributaria, en la modalidad de ocultamiento de ingresos para anular el tributo a pagar, en agravio del Estado.

Segundo. Itinerario del procedimiento

- 2.1.** Ante ello, el veinticinco de octubre de dos mil veintitrés el imputado dedujo excepción de improcedencia de acción, alegando que el hecho imputado no es sancionable penalmente por haber obrado la excusa absolutoria prevista en el segundo párrafo del artículo 189 del Código Tributario, que señala que, ante la regularización de la situación tributaria, con el pago de las deudas originadas por conductas constitutivas de delito tributario, no procede el ejercicio de la acción penal ni la



comunicación de indicios de delito tributario, esto es, antes de una investigación por el Ministerio Público o cualquier procedimiento de fiscalización por parte del órgano administrador del tributo.

- 2.2.** Con ello, el veinticuatro de enero de dos mil veinticuatro el Noveno Juzgado de Investigación Preparatoria Especializado en Delitos Aduaneros, Tributarios, de Mercado y Ambientales de la Corte Superior de Justicia de Lambayeque emitió el auto que declaró infundada la excepción de improcedencia de acción deducida por el imputado **Agustín Lozano Saavedra**.
- 2.3.** No conforme con lo resuelto, el citado imputado interpuso recurso de apelación contra la citada resolución de primera instancia, por lo que el treinta de septiembre de dos mil veinticuatro la Primera Sala Penal de Apelaciones de la Corte Superior de Justicia de Lambayeque emitió el auto de vista, que confirmó el auto de primera instancia en todos sus extremos.
- 2.4.** Esto último fue impugnado por el citado imputado mediante recurso de casación excepcional, por lo que, elevados los actuados pertinentes a la Corte Suprema, se emitió el auto del cuatro de julio de dos mil veinticinco, que declaró admisible el recurso. Por lo tanto, se dejó el expediente por diez días en la Secretaría de esta Sala Suprema para los fines correspondientes —conforme al artículo 431.1 del Código Procesal Penal (en adelante, CPP)—. Vencido el plazo, se fijó fecha de audiencia de casación para el pasado viernes diecinueve de diciembre; en virtud de lo cual, tras la votación respectiva, corresponde pronunciar la presente sentencia de casación, con voto en mayoría de los señores jueces supremos Altabás Kajatt, Peña Farfán, Campos



Barranzuela y Maita Dorregaray, y el voto singular del señor juez supremo San Martín Castro, cuya lectura se dará en audiencia pública en la fecha.

Tercero. Motivo de la concesión del recurso de casación

- 3.1.** La defensa del encausado **Agustín Lozano Saavedra** invocó como motivo casacional inobservancia de precepto constitucional, infracción de precepto material y vulneración de la garantía de la motivación (artículo 429, incisos 1, 3 y 4, del CPP). Desde el acceso excepcional, propuso que se defina el alcance del delito de defraudación tributaria, por mecanismos fraudulentos, en el caso de que el agente, a sabiendas de su obligación tributaria, persiga anular la obligación tributaria o reducir el monto del tributo, y se verifique la correcta aplicación del artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 189 del Código Tributario.
- 3.2.** En tal sentido, mediante auto de calificación expedido el cuatro de julio de dos mil veinticinco, la Sala Penal Permanente declaró bien concedido el presente recurso de casación excepcional y determinó que se deben analizar los elementos objetivos y subjetivos del tipo delictivo imputado y correlacionarlos con las disposiciones tributarias citadas, a partir de las causales casacionales de quebrantamiento de precepto procesal, infracción de precepto material y vulneración de la garantía de la motivación.

CONSIDERANDO

Cuarto. Cuestiones preliminares

- 4.1.** El recurso de casación deviene en un medio impugnatorio de carácter extraordinario, justificado en la concurrencia de



causales casacionales —previstas en el artículo 429 del CPP— que deben ser acreditadas. Por lo tanto, este mecanismo es limitado y no de plena jurisdicción, tendiente a un ajuste de la legalidad de las decisiones judiciales que se adoptan en segunda instancia. Las causales casacionales admitidas, en este caso, se refieren a quebrantamiento del precepto procesal, infracción del precepto material y vulneración de la garantía de la motivación.

- 4.2.** Se evaluará la interpretación del artículo 52 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 189 del Código Tributario, previstos como sigue:

Artículo 52 (Ley del Impuesto a la Renta)

Se presume que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, constituyen renta neta no declarada por éste. Los incrementos patrimoniales no podrán ser justificados con:

- a) Donaciones recibidas u otras liberalidades que no consten en escritura pública o en otro documento fehaciente.
- b) Utilidades derivadas de actividades ilícitas.
- c) El ingreso al país de moneda extranjera cuyo origen no esté debidamente sustentado.
- d) Los ingresos percibidos que estuvieran a disposición del deudor tributario pero que no los hubiera dispuesto ni cobrado, así como los saldos disponibles en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero que no hayan sido retirados.
- e) Otros ingresos, entre ellos, los provenientes de préstamos que no reúnan las condiciones que señale el reglamento.

Artículo 189 (Código Tributario)

No procede el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, ni la comunicación de indicios de delito tributario por parte del Órgano Administrador del Tributo 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 dispuesta por el Ministerio Público o a falta de ésta, el Órgano Administrador del Tributo inicie cualquier procedimiento de fiscalización relacionado al tributo y período en que se realizaron las conductas señaladas, de acuerdo a las normas sobre la materia. [...]

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.

4.3. Los alcances del pronunciamiento del Tribunal Supremo vía recurso de casación han sido delimitados en el CPP del siguiente modo:

Artículo 432. Competencia (CPP)

1. El recurso atribuye a la Sala Penal de la Corte Suprema el conocimiento del proceso sólo en cuanto a las causales de casación expresamente invocadas por el recurrente, sin perjuicio de las cuestiones que sean declarables de oficio en cualquier estado y grado del proceso.
2. La competencia de la Sala Penal de la Corte Suprema se ejerce sobre los errores jurídicos que contenga la resolución recurrida. Está sujeta de manera absoluta a los hechos legalmente comprobados y establecidos en la sentencia o auto recurridos.
3. Los errores jurídicos de la sentencia recurrida que no influyeren en su parte dispositiva no causan nulidad. La Sala deberá corregirlos en la sentencia casatoria.

Quinto. Análisis jurisdiccional del caso concreto

5.1. El presente recurso de casación tiene por objeto uniformizar la interpretación y aplicación del derecho objetivo, conforme a lo previsto en el artículo 427.4 del CPP. Así, serán materia de análisis



los elementos objetivos y subjetivos del tipo penal de defraudación tributaria y su correlación con la correcta aplicación del artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 189 del Código Tributario, desde el enfoque de las causales de quebrantamiento de precepto procesal, infracción de precepto material y debida motivación de las resoluciones judiciales.

- 5.2.** Es necesario señalar que existen límites al Tribunal de Casación. Desde el ámbito de la naturaleza jurídica del recurso de casación se tiene que este, a diferencia de la apelación, es uno excepcional y circunscrito únicamente a las pretensiones del recurrente que hayan sido admitidas en el auto de calificación, esto es, luego del control de admisibilidad, lo que quiere decir que el recurso de casación debe ser entendido como un escrito sistemático que indica y demuestra, lógica y jurídicamente, los errores cometidos en la sentencia, violatorios de una norma sustancial o de una garantía procesal. A través del recurso de casación se efectúa un juicio de legalidad, jurisprudencia y cumplimiento de garantías procesales y sustanciales de la sentencia recurrida. En este caso, además, se admitió el desarrollo de doctrina jurisprudencial, que justifica el acceso excepcional.
- 5.3.** Ahora bien, en el caso concreto, mediante auto del cuatro de julio de dos mil veinticinco, se admitió el presente recurso de casación contra el auto de vista del treinta de septiembre de dos mil veinticuatro, emitido por la Primera Sala Penal de Apelaciones de la Corte Superior de Justicia de Lambayeque, y se especificaron las causales casacionales admitidas. En



consecuencia, el análisis se realizará dentro de este marco debidamente delimitado.

- 5.4.** De la revisión del auto de vista se advierte que confirmó el auto de primera instancia, que declaró infundada la excepción de improcedencia de acción deducida por **Agustín Lozano Saavedra**, en el proceso penal en su contra como presunto autor del delito de defraudación tributaria, en la modalidad de ocultamiento de ingresos para anular el tributo a pagar, en agravio del Estado.
- 5.5.** Sus fundamentos fueron que, si bien el pago de la obligación tributaria finalmente se regularizó, este no se efectuó antes de que la Sunat iniciara el procedimiento de fiscalización tributaria o antes de que el Ministerio Público iniciara la investigación fiscal, como lo tiene previsto el artículo 189 del Código Tributario; sino mucho después, cuando el proceso penal ya contaba con acusación fiscal, por lo que el hecho imputado no se convirtió en no justiciable penalmente, al no cumplir con la norma expresa ni con los parámetros desarrollados en la jurisprudencia.
- 5.6.** Cabe precisar que, en el análisis de una excepción de improcedencia de acción, se debe tener en cuenta que, conforme al artículo 6.1, literal b), del CPP, este mecanismo de defensa será viable solo bajo dos supuestos: **(a)** cuando el hecho objeto del proceso penal no constituye delito y **(b)** cuando ese hecho puede ser típico, pero no es justiciable penalmente, esto es, ante la falta de tipicidad y antijuricidad, o punibilidad, el proceso será sobreseído definitivamente.
- 5.7.** En el presente caso, el casacionista alega que finalmente la situación tributaria se regularizó con el pago de la deuda



tributaria, por lo que debió aplicarse la excusa absolutoria prevista en el artículo 189 del Código Tributario, aun cuando ya se había emitido la acusación penal, en interpretación de la Casación n.º 595-2020/Lambayeque, que indica que las acciones investigativas del Ministerio Público o fiscalizadoras de la Sunat no limitan la voluntariedad del agente en el pago total de la deuda tributaria. Acepta que no pagó la deuda tributaria cuando le fue requerida y justifica su acción indicando que la Sunat realizó un cálculo errado del monto adeudado y, ante su recurso de apelación, fue el Tribunal Fiscal, con fecha once de octubre de dos mil veintitrés, quien determinó que la deuda ascendía a S/ 327 000 (trescientos veintisiete mil soles). Por ello, recién cumplió con el pago el dieciséis de octubre de dos mil veintitrés.

5.8. Al respecto, en el presente caso se advierte que el recurrente ha sustentado la excepción de improcedencia de acción en el supuesto de carencia de punibilidad en el hecho imputado, indicado que el supuesto calza en la excusa absolutoria, prevista en el artículo 189 del Código Tributario.

5.9. Sobre el caso, a fin de definir lo reclamado, corresponde citar exactamente lo que precisa el segundo párrafo del artículo 189 del Código Tributario:

No procede el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, ni la comunicación de indicios de delito tributario por parte del Órgano Administrador del Tributo 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 dispuesta por el Ministerio Público o a falta de ésta, el Órgano Administrador del Tributo inicie cualquier procedimiento de



fiscalización relacionado al tributo y período en que se realizaron las conductas señaladas, de acuerdo a las normas sobre la materia.

- 5.10. Corresponde, entonces, examinar si, como se expresó en la decisión judicial impugnada, la regularización de la deuda se hizo fuera del plazo que señala la norma —después de emitida la acusación fiscal—, específicamente cuando el proceso penal ya se encontraba en etapa intermedia, o si, como reclama el casacionista, una vez regularizada la deuda, ya no procede continuar con la acción penal, y debe entenderse en su caso que la conducta penal que se le imputa devino en no justiciable penalmente.
- 5.11. De los actuados, se observa que el imputado **Agustín Lozano Saavedra**, ante la advertencia de irregularidades por incremento patrimonial entre los años dos mil diez y dos mil catorce, no presentó la justificación del origen de los montos ante el órgano fiscalizador, por lo que, ante la falta de una respuesta, en aplicación del artículo 52 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, se consideró renta neta no declarada, por lo cual no se advierte error en la aplicación de la citada norma, y los hechos están claros.
- 5.12. Con base en esa información, el órgano encargado de la administración tributaria (Sunat) determinó un monto preciso y exigible de deuda tributaria e inmediatamente requirió su pago al obligado, pero el contribuyente no pagó y siguió cuestionando la determinación de la obligación tributaria por la vía administrativa tributaria. El ahora imputado, entonces, como contribuyente, conocía perfectamente la base de la determinación de la deuda y el monto exigible. Pudo haber



pagado y, entonces, sería de aplicación la no persecución de la acción penal.

- 5.13.** De la revisión de la doctrina desarrollada respecto al delito de defraudación tributaria y la aplicación de la excusa absolutoria (Acuerdo Plenario n.º 2-2009/CJ-116, fundamentos octavo a duodécimo), se aprecia que se trata de un delito especial propio, de infracción de deber, cuyo bien jurídico protegido es la recaudación de ingresos y de distribución de estos en el gasto público, y se consuma con el resultado lesivo, ante la elusión del pago de tributos o el disfrute de un beneficio tributario indebidamente obtenido.
- 5.14.** Conforme se prevé en la norma, en este delito cabe excusa absolutoria, cuyo sustento teleológico reside en la regularización en el pago de los tributos dejados de pagar. Por eso, aun cuando el supuesto constituye delito, se puede excluir de la punibilidad ante la verificación de los requisitos esenciales, como la voluntariedad en la regularización, donde lo relevante es el momento en el que se paga, sin ahondar más en los motivos internos de su pago, y el pago total de la deuda tributaria, que incluya el tributo, los intereses y las multas. Así, se especifica que, en caso de que se cuestione el monto de la deuda tributaria, la autoridad tributaria puede cuestionar la rectificación y exigir un monto mayor, mas no se prevé una justificación de la falta de pago por el cuestionamiento a la obligación.
- 5.15.** Asimismo, en la Casación n.º 9-2020/Arequipa —fundamento decimoctavo—, del veintidós de marzo de dos mil veintidós, se indica que la regularización tributaria con el pago del adeudo



es una situación eximente de la investigación penal, pues, al haberse cumplido con la finalidad recaudadora de la administración tributaria antes de la investigación, no procede más la acción penal.

- 5.16.** Por otro lado, en la Casación n.º 595-2020/Lambayeque —fundamentos 4.11 a 4.15—, del diecisiete de junio de dos mil veintiuno, se deja claro que el inicio de una fiscalización no anula automáticamente la posibilidad de regularización tributaria, por lo que, aun cuando la norma —artículo 189 del Código Tributario— especifica que cabe la excusa absolutoria con la regularización de la situación tributaria antes del inicio de una investigación penal o la fiscalización del ente rector, en una interpretación teleológica de la norma, se prioriza la voluntariedad de la conducta; entonces, la fiscalización puede constituir un factor que perturbe, mas no elimine la voluntad de cumplir con la obligación tributaria. Así, si esta se reconoce, se incentiva el pago del tributo.
- 5.17.** En tal virtud, correctamente se define que el inicio de investigación penal o fiscalización fiscal no constituye un obstáculo para el cumplimiento de la obligación tributaria. No obstante, la aplicación del beneficio absolutorio no puede aplicarse en cualquier momento del proceso, pues tiene una limitación temporal y ha sido precisada en la Casación n.º 3429-2024/Huánuco, del uno de septiembre de dos mil veinticinco, donde se indica que, una vez que intervino el Ministerio Público, lo relevante es la fecha en que se ejerce la acción penal, la que se promueve con la formalización de la investigación preparatoria, por lo que se usa esta disposición como punto



límite, y debe procurarse la regularización antes de ello. Por lo tanto, en el caso concreto, se advierte que el recurrente no cumplió con este requisito, tanto más si el pago de la deuda tributaria fue realizado en una fecha posterior a la acusación fiscal. Siendo así, ya había perdido la oportunidad de exigir el beneficio de ser eximido de la investigación penal por regularización tributaria.

- 5.18.** Luego, lo alegado por el casacionista sobre que se reclamaba que el monto de la deuda tributaria debía reducirse, y que no estaba conforme, es un tema de un proceso administrativo tributario, donde se discuten cuestiones extrapenales. En el caso del delito de defraudación tributaria, importa la verificación de la lesión al bien jurídico para configurarse el delito y, si hay lugar a alguna causal eximente de punibilidad, la regularización de la deuda, para ser considerada causa de excusa absolutoria, debía ser realizada en forma oportuna. Más aún si el proceso penal no puede quedar sujeto a la futura respuesta de un proceso extrapenal. De ser así, se le quitaría contenido a la institución de la regularización que contempla el segundo párrafo del artículo 189 del Código Tributario:

Antes de que se inicie la correspondiente investigación dispuesta por el Ministerio Público o a falta de ésta, el Órgano Administrador del Tributo inicie cualquier procedimiento de fiscalización relacionado al tributo y período en que se realizaron las conductas señaladas, de acuerdo a las normas sobre la materia.

- 5.19.** En ese sentido, se advierte que, en el auto recurrido, no se incurrió en inobservancia de precepto constitucional, infracción de precepto material ni vulneración de la garantía de la motivación. Se trata de un pronunciamiento que sustenta su



decisión en la adecuada interpretación de la norma sustantiva y procesal. Por lo tanto, en este caso, el recurso de casación interpuesto debe ser desestimado y, por tratarse de un auto que no pone fin al proceso, de conformidad con el artículo 497.1 del CPP, no corresponde imponer el pago costas.

DECISIÓN

Por estos fundamentos, los señores jueces supremos integrantes de la Sala Penal Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, en mayoría:

- I. **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por **Agustín Lozano Saavedra** contra el auto de vista emitido el treinta de septiembre de dos mil veinticuatro por la Primera Sala Penal de Apelaciones de la Corte Superior de Justicia de Lambayeque, que confirmó el auto de primera instancia del veinticuatro de enero de dos mil veinticuatro, que declaró infundada su excepción de improcedencia de acción, en el proceso penal en su contra como presunto autor del delito de defraudación tributaria, en la modalidad de ocultamiento de ingresos para anular el tributo a pagar, en agravio del Estado. En consecuencia, **NO CASARON** el auto de vista. **SIN COSTAS**, conforme lo expuesto en el punto 5.19. de la presente resolución.
- II. **DISPUSIERON** que la presente sentencia casatoria sea leída en audiencia pública, que se notifique a todas las partes apersonadas en esta sede suprema y que, acto seguido, se publique en la página web del Poder Judicial.



**CORTE SUPREMA
DE JUSTICIA
DE LA REPÚBLICA**

**SALA PENAL PERMANENTE
CASACIÓN N.º 3641-2024
LAMBAYEQUE**

III. MANDARON que, cumplidos estos trámites, se devuelva el proceso al órgano jurisdiccional de origen para los fines de ley.

Intervino el señor juez supremo Campos Barranzuela por licencia del señor juez supremo Luján Túpez.

SS.

ALTABÁS KAJATT

PEÑA FARFÁN

CAMPOS BARRANZUELA

MAITA DORREGARAY

SPF/ylac