

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
SALA PENAL PERMANENTE
CASACIÓN N° 128-2010
AREQUIPA

SENTENCIA CASATORIA

Lima, dieciséis de agosto de dos mil once.-

VISTOS; en audiencia pública; el recurso de casación por apartamiento de la doctrina jurisprudencial establecida por la Corte Suprema de Justicia de la República interpuesta por el encausado Víctor Enrique Linares Silva contra la resolución de vista de fecha veinte de mayo de dos mil diez, obrante a fojas ochocientos dieciocho, en el extremo que revocó la resolución número cuarenta y tres de fecha dieciocho de noviembre de dos mil nueve, que declaró fundada la excepción de improcedencia de acción y ordenó el sobreseimiento del proceso seguido en su contra por la presunta comisión del delito de defraudación tributaria, en agravio de la SUNAT, y ordenó el archivo definitivo de la causa en dicho extremo; y reformándola, declararon improcedente dicha excepción; interviene como ponente el señor Juez Supremo José Antonio Neyra Flores.

ANTECEDENTES

Primero: Que, el Segundo Juzgado de Investigación Preparatoria de la Corte Superior de Justicia de Arequipa, emitió la resolución número cuarenta y tres de fecha dieciocho de noviembre de dos mil nueve, obrante a fojas seiscientos catorce, que declaró fundada la excepción de improcedencia de acción deducida por Víctor Enrique Linares Silva, y sobreseído el proceso que se le sigue por el delito de defraudación tributaria, previsto en los artículos uno y cuatro del Decreto Legislativo

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
SALA PENAL PERMANENTE
CASACIÓN N° 128-2010
AREQUIPA

número ochocientos trece, concordante con el artículo veintisiete del Código Penal, en agravio del Estado, representado por el Procurador Público a cargo de los asuntos judiciales de la SUNAT, con lo demás que contiene; resolución judicial contra la cual el representante del Ministerio Público interpuso recurso de apelación (ver fojas seiscientos sesenta y tres).

Segundo: Que, la Sala Penal de Apelaciones de la Corte Superior de Justicia de Arequipa, previo trámite de audiencia, emitió la resolución número cincuenta y cinco de fecha veinte de mayo de dos mil diez, obrante a fojas ochocientos dieciocho, que entre otros, revocó la resolución de primera instancia número cuarenta y tres de fecha dieciocho de noviembre de dos mil nueve -que declaró fundada la excepción de improcedencia de acción y ordenó el sobreseimiento del proceso seguido contra Víctor Enrique Linares Silva por la presunta comisión del delito de defraudación tributaria, en agravio de la SUNAT-; y reformándola, declararon improcedente dicha excepción, así como el sobreseimiento subsecuente de la causa; decisión judicial contra la cual el encausado Víctor Enrique Linares Silva interpuso recurso de casación que fue declarado admisible mediante resolución superior de fecha veinticuatro de agosto de dos mil diez, obrante a fojas ochocientos sesenta y dos.

Tercero: Que, mediante Ejecutoria Suprema de calificación de casación, de fecha veinticuatro de febrero de dos mil once, obrante a fojas treinta y ocho del cuadernillo formado en esta instancia, se declaró bien concedido el recurso de casación por apartamiento de la doctrina jurisprudencial establecida por la Corte Suprema de Justicia, prevista en el inciso cinco del artículo cuatrocientos veintinueve del Nuevo Código Procesal Penal, y cumplido el trámite previsto en el inciso

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
SALA PENAL PERMANENTE
CASACIÓN N° 128-2010
AREQUIPA

uno del artículo cuatrocientos treinta y uno del referido Texto legal, sin que las partes procesales hayan presentado alegatos ampliatorios, se ha llevado a cabo en la fecha la audiencia de casación conforme a los términos que constan en el acta correspondiente.

Cuarto: Que, deliberada la causa en sesión secreta y producida la votación en la fecha, corresponde dictar sentencia absolviendo el grado, que se leerá en acto público –con las partes que asistan-, conforme a la concordancia de los artículos cuatrocientos treinta y uno, apartado cuatro, y artículo cuatrocientos veinticinco, inciso cuatro del Nuevo Código Procesal Penal, el día treinta y uno de agosto de dos mil once, a las ocho horas con cuarenta y cinco minutos.

CONSIDERANDOS

Primero: Que, conforme a la Ejecutoria Suprema de fecha veinticuatro de febrero de dos mil once –calificación de casación-, obrante a fojas treinta y ocho del cuadernillo formado en esta instancia, el motivo de casación admitido está referido al presunto apartamiento de la doctrina jurisprudencial establecida por la Corte Suprema de Justicia de la República (Acuerdo Plenario número 2-2009/CJ-116) en el auto de vista de fecha veinte de mayo de dos mil diez, respecto al extremo de la solicitud de excepción de improcedencia de acción del investigado Víctor Enrique Linares Silva, en el proceso que se le sigue por el delito de defraudación tributaria, en agravio del Estado.

Segundo: Que, el encausado Víctor Enrique Linares Silva en su recurso de casación de fojas ochocientos cuarenta y nueve, alega que el extremo del auto de vista que cuestiona se aparta de la doctrina

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
SALA PENAL PERMANENTE
CASACIÓN N° 128-2010
AREQUIPA

jurisprudencial establecida por la Corte Suprema de Justicia en el Acuerdo Plenario número 2-2009/CJ-116 de fecha trece de noviembre de dos mil nueve, por cuanto, convierte el segundo párrafo del apartado doce del referido acuerdo plenario, que desarrolla el contenido del concepto de "requerimiento" en dos conceptos, hechos, circunstancias o razones distintas (requerimiento y referencia), cuando es solo una, esto es, el requerimiento específico, vinculado a un delito tributario concreto y enmarcado temporalmente.

Indica que en el auto de vista en cuestión se estableció lo siguiente: que *"Apreciando el contenido de los actos de administración tributaria en relación a ambos períodos fiscalizados, no se advierte la presencia de ningún requerimiento específico vinculado a un delito tributario concreto (es decir expresamente referido), enmarcado temporalmente (...)* De modo tal que los requerimientos genéricos efectuados por la SUNAT en este concreto caso, no cumplían las exigencias precisadas por el máximo Tribunal de Justicia de la República como cuestiones vinculantes para todos los órganos jurisdiccionales del País"; sin embargo, a pesar de ello, con una interpretación diferente a la señalada en la doctrina jurisprudencial se crea un tercer nivel: La Referencia a conductas delictivas, motivo por el cual, al particular parecer de la sala Penal Superior, se indica que la Resolución número 052-03-0000689 del tres de marzo de dos mil (Resolución de Determinación) contiene una referencia a una conducta de interés delictivo, así se observa del punto 3.10.5 en donde se consignó que *"Pero, la Resolución número 052-03-0000689 de tres de marzo de dos mil nueve contenía referencia concreta a conductas de interés delictivo (vg. Realización de operaciones inexistentes y uso de documentos falsos); así lo glosa el propio interesado en el esquema que ha confeccionado"*.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
SALA PENAL PERMANENTE
CASACIÓN N° 128-2010
AREQUIPA

Es en base a esta segunda forma de Bloqueo de Regularización "La Referencia" que deduce la Sala Superior Penal, que establece a su criterio, que no operaría la eximente de punición, por lo cual declara fundada la apelación interpuesta y declara improcedente la excepción de improcedencia de acción deducida por el recurrente; sin embargo, no se tuvo en cuenta, que conforme al artículo ciento ochenta y nueve del Código Tributario, para que opere la excusa absolutoria, se tiene que producir sólo dos supuestos: **i)** regularización de la situación tributaria antes de la investigación fiscal; hecho que en el caso se ha cumplido, por cuanto, canceló la deuda tributaria el treinta y uno de octubre de dos mil siete, mientras que la formalización de la investigación preparatoria aconteció el seis de noviembre de dos mil ocho; y **ii)** regularización de la situación tributaria antes de un Requerimiento de la SUNAT, específico, vinculado a un delito concreto y enmarcado temporalmente; lo que se cumplió, debido a que no se le remitió requerimiento alguno con las características indicadas; por tanto, la Sala Penal Superior creó un supuesto distinto "Referencia en Resolución" que no debe ser tomado en cuenta, por no encontrarse establecido en la Ley Tributaria y el Acuerdo Plenario respectivo.

Tercero: Que, el Acuerdo Plenario número 2- 2009/CJ-116 de fecha trece de noviembre de dos mil nueve, emitido por las Salas Penales Permanente y Transitorias de la Corte Suprema de Justicia de la República, establece – de importancia para el presente caso- como doctrina legal respecto al tema de regularización tributaria lo siguiente: **a)** el artículo ciento ochenta y nueve del Código Tributario, modificado por la Ley número veintisiete mil treinta y ocho, incorpora una causa material de exclusión de pena concebida procesalmente como un

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
SALA PENAL PERMANENTE
CASACIÓN Nº 128-2010
AREQUIPA

impedimento procesal, cuyo efecto es, de un lado, excluir la punibilidad del hecho típico, antijurídico y culpable, y, de otro lado, impedir la iniciación del proceso penal, prescribiendo la citada norma, en sus párrafos segundo, tercero y cuarto que *"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 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", "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" y "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"; b) la regularización tributaria, en aras de alentar la regularización tributaria y su propia eficacia, y acudiendo a un argumento "a Fortiori", abarca tanto el conjunto de delitos comprendidos en la Ley Penal Tributaria, en tanto en cuanto perjudiquen la Hacienda Pública: omisión del pago de tributos debidos u obtención efectiva de beneficios tributarios – entendidos ampliamente, en cuya virtud se comprende a todos los mecanismos que por el resultado disminuyen o eliminan la carga tributaria, como por imperio del tercer párrafo del artículo ciento ochenta y nueve del Código Tributario "...las posibles irregularidades contables y otras falsedades instrumentales que se hubieran cometido exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización". La extensión de la impunidad, en estos casos, sólo puede admitirse en la medida en que éstas carezcan de*

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
SALA PENAL PERMANENTE
CASACIÓN N° 128-2010
AREQUIPA

autonomía punitiva frente a los delitos tributarios; es decir, aquellas irregularidades contables y falsedades realizadas con finalidad y efectos exclusivos de tipo tributario; **c)** La regularización tributaria está sujeta a dos requisitos esenciales: **i)** la regularización o actuación voluntaria a través de una autodenuncia; esta exigencia o condicionante temporal plantea que la regularización se realice en forma voluntaria o espontánea, la que debe concretarse antes de la intervención de la autoridad tributaria o penal. De otro lado, la regularización no necesariamente debe ser obra del obligado; además, los motivos internos que determinan la regularización no son relevantes, sólo lo es el momento en que tiene lugar; **ii)** el pago total de la deuda tributaria o devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente; no sólo se trata de que se formule una autodenuncia a través de una declaración rectificatoria, sino de que pague efectivamente la deuda tributaria o efectúe la devolución correspondiente; **d)** El delito tributario, desde la reforma de la Ley Pernal Tributaria por el Nuevo Código Procesal Penal – en especial del artículo ocho- es un delito de persecución pública a cargo del Ministerio Público, aunque con la necesaria intervención de la autoridad administrativa tributaria. A partir de esas modificaciones tiene sentido que la regularización pueda realizarse: **(i)** antes que la Fiscalía inicie diligencias preliminares de averiguación sobre la posible comisión de un delito tributario – no necesariamente, como era antes de la reforma, una denuncia por delito tributario debe ser de previo conocimiento de la autoridad tributaria, aunque su ulterior intervención es preceptiva-; y, en su defecto – ante la inexistencia de la intervención de la Fiscalía, del inicio de actuaciones de averiguación-, **(ii)** antes que el Órgano Administrador del Tributo notifique un requerimiento en relación al tributo

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
SALA PENAL PERMANENTE
CASACIÓN N° 128-2010
AREQUIPA

y período en que se realizaron las conductas presuntamente delictivas señaladas. El requerimiento de la administración tributaria debe ser específico, vinculado a un delito tributario concreto, enmarcado temporalmente. El bloqueo a la regularización necesita de un requerimiento expreso en cuanto al delito presuntamente cometido o la referencia a las conductas delictivas que le dan por su naturaleza relevancia penal; y **e)** la única causa material de exclusión de punibilidad es aquella, referida a la regularización tributaria y ésta importa no el aplazamiento o el fraccionamiento del pago sino su total cancelación. Esta exigencia es compatible con la finalidad de política fiscal de toda regularización tributaria, que persigue que se paguen los tributos, no sólo que espontánea o voluntariamente se indique el faltante, única posibilidad que haría cesar la necesidad de pena.

Cuarto: Que, en concreto, es de relevancia precisar que el Acuerdo Plenario número 2-2009/CJ-116 determina que la regularización tributaria (pago total de la deuda tributaria) es causal de exención de pena respecto a la comisión de un delito tributario, si se realiza voluntariamente (autodenuncia) y antes que la Fiscalía inicie diligencias preliminares de averiguación sobre la posible comisión de un delito tributario o que el Órgano Administrador del Tributo notifique un requerimiento específico, vinculado a un delito tributario concreto, enmarcado temporalmente o en cuyo requerimiento se realice referencia a las conductas delictivas que le dan por su naturaleza relevancia penal.

Quinto: Que, el sustento fáctico de imputación fiscal respecto al acusado Víctor Enrique Linares Silva, está referido a que mediante

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
SALA PENAL PERMANENTE
CASACIÓN N° 128-2010
AREQUIPA

formularios ciento cincuenta y ocho, números 3771809 y 607772 correspondientes a los períodos tributarios de abril y octubre de mil novecientos noventa y ocho, respectivamente, la empresa A & D Ingenieros E.I.R.L. (de la cual es el Gerente), declaró y usó el crédito proveniente de las facturas emitidas por la Asociación Villa Médica números 001-72 y 001-77, presentadas el veintidós de mayo de mil novecientos noventa y ocho; y las facturas números 001-133, 001-134, 001-136, 001-139 y 001-141, presentadas el dieciséis de noviembre de mil novecientos noventa y ocho, facturas que corresponden a alquiler de maquinaria y asesoría técnica, beneficiándose de crédito fiscal indebidamente; conducta que ha sido encuadrada en los artículos uno y cuatro del Decreto Legislativo número ochocientos trece – Ley Penal Tributaria-, concordante con el artículo veintisiete del Código Penal, en agravio del Estado.

Sexto: Que, revisado el auto de vista cuestionado, se advierte que se consigna el esquema del historial del proceso de fiscalización en vía administrativa efectuado por SUNAT a la empresa A & D Ingenieros E.I.R.L., de donde se advierte lo siguiente: **i)** el treinta y uno de enero de dos mil, se le notificó a la empresa la orden de fiscalización por el período de enero a diciembre de dos mil ocho, así como se le exigió la exhibición de documentos; **ii)** el dos de febrero de dos mil, se le comunicó a la empresa que la intervención se efectuará en su domicilio fiscal, y se exigía la presentación de documentación adicional; **iii)** el dieciséis de febrero de dos mil, la empresa presenta la declaración rectificatoria correspondiente al mes de abril de mil novecientos noventa y ocho; **iv)** el dieciocho de febrero de dos mil, la empresa presenta la declaración rectificatoria correspondiente al mes de

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
SALA PENAL PERMANENTE
CASACIÓN N° 128-2010
AREQUIPA

octubre de mil novecientos noventa y ocho; **v)** el tres de marzo de dos mil, mediante resolución número 052-03-0000689, se le notifica a la empresa la Resolución de Determinación, en la que se señala que ésta se emite por utilizar comprobantes de pago que corresponden a operaciones no reales; y mediante resolución número 052-02-0000706 se le multa por haber incluido datos falsos en la declaración tributaria; **vi)** el catorce de abril de dos mil, mediante Resolución de Intendencia número 051-4-01492 se declaró procedente la solicitud de fraccionamiento de la deuda por un total de noventa y cuatro mil doscientos veinte nuevos soles, la que fue fraccionada en setenta y dos cuotas; **vii)** el veintiuno de diciembre de dos mil uno, mediante Resolución de Intendencia número 051-4-04013, se resuelve considerar válido el acogimiento al Régimen Especial de Fraccionamiento (REFT) por un número de ciento veinte cuotas; **viii)** el catorce de enero de dos mil tres, mediante Resolución de Intendencia número 051-4-05174, se resolvió declarar válido el acogimiento a la Ley de Reactivación a través del sinceramiento de las Deudas Tributarias (RESIST), por un total de ciento veinte cuotas; y **ix)** el treinta y uno de octubre de dos mil siete, la empresa cumple con la cancelación total de la deuda tributaria.

Sétimo: Que, siendo ello así, de los actos de administración tributaria anotados, no se advierte que antes de que la empresa haya realizado el total del pago de la deuda tributaria – treinta y uno de octubre de dos mil siete-, se le haya notificado requerimiento específico, vinculado a un delito tributario concreto, enmarcado temporalmente o en el que se realice referencia a las conductas delictivas que le dan por su naturaleza relevancia penal, o se haya iniciado la investigación penal respectiva; por tanto, corresponde en el presente caso, la aplicación de

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
SALA PENAL PERMANENTE
CASACIÓN N° 128-2010
AREQUIPA

la exención de pena prevista en el artículo ciento ochenta y nueve del Código Tributario; sin perjuicio de indicar, que el fundamento del auto de vista por el cual se concluye que no es aplicable al caso *in comento* la exención de pena, resulta contrario a la doctrina legal establecida en el Acuerdo Plenario número 02-2009/CJ-116, por cuanto, la Resolución número 052-03-0000689 de fecha tres de marzo de dos mil, está referida a una resolución de determinación de deuda, emitida debido a las declaraciones rectificatorias de la empresa A & D Ingenieros E.I.R.L. correspondientes a los meses de abril y octubre de dos mil ocho (períodos tributarios cuestionados), por cuya razón se precisa en la misma, que es emitida por utilizar comprobantes de pago que corresponden a operaciones no reales, lo cual, no constituye un requerimiento con la forma legal previamente anotada; más aún, si se tiene en cuenta, que como se ha referido anteriormente, en aras de alentar la regularización tributaria y su propia eficacia, y acudiendo a un argumento "*a Fortiori*", abarca tanto el conjunto de delitos comprendidos en la Ley Penal Tributaria, en tanto y en cuanto perjudiquen la Hacienda Pública: omisión del pago de tributos debidos u obtención efectiva de beneficios tributarios – entendidos ampliamente, en cuya virtud se comprende a todos los mecanismos que por el resultado disminuyen o eliminan la carga tributaria, como por imperio del tercer párrafo del artículo ciento ochenta y nueve del Código Tributario "...las posibles irregularidades contables y otras falsedades instrumentales que se hubieran cometido exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización". La extensión de la impunidad, en estos casos, sólo puede admitirse en la medida en que éstas carezcan de autonomía punitiva frente a los delitos tributarios; es decir, aquellas irregularidades contables y

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
SALA PENAL PERMANENTE
CASACIÓN N° 128-2010
AREQUIPA

falsedades realizadas con finalidad y efectos exclusivos de tipo tributario, lo cual aconteció en el caso *sub examine*.

DECISIÓN

Por estos fundamentos:

I. Declararon **FUNDADO** el recurso de casación por apartamiento de la doctrina jurisprudencial establecida por la Corte Suprema de Justicia de la República, interpuesto por el encausado Víctor Enrique Linares Silva.

II. En consecuencia: **revocaron** el auto de vista de fecha veinte de mayo de dos mil diez, obrante a fojas ochocientos dieciocho, en el extremo que revocando la de primera instancia de fecha dieciocho de noviembre de dos mil nueve, obrante a fojas seiscientos catorce, declaró improcedente la excepción de improcedencia de acción deducida por el encausado Víctor Enrique Linares Silva, en el proceso que se le sigue por el delito de defraudación tributaria, en agravio del Estado; y **reformándolo**: declararon **FUNDADA** la excepción de improcedencia de acción a favor del encausado Víctor Enrique Linares Silva; y declararon el **SOBRESEIMIENTO** del proceso en el extremo que se le imputa al acusado Víctor Enrique Linares Silva, la comisión del delito de defraudación tributaria, previsto en los artículos uno y cuatro del Decreto Legislativo número ochocientos trece, concordante con el artículo veintisiete del Código Penal, en agravio del Estado, representado por el Procurador Público a cargo de los asuntos de la SUNAT.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
SALA PENAL PERMANENTE
CASACIÓN N° 128-2010
AREQUIPA

III. ORDENARON el archivo definitivo de la causa respecto al extremo materia de pronunciamiento.

IV. DISPUSIERON que la presente sentencia casatoria se lea en audiencia pública por intermedio de la Secretaria de esta Suprema Sala Penal; y, acto seguido, se notifique a todas las partes apersonadas a la instancia, incluso a las no recurrentes.

V. MANDARON que cumplidos estos trámites se devuelvan los autos al Órgano Jurisdiccional de origen, y se archive el cuaderno de casación en esta Corte Suprema.

SS.

VILLA STEIN

RODRÍGUEZ TINEO

PARIONA PASTRANA

NEYRA FLORES

CALDERÓN CASTILLO

NF/rjmr

SE PUBLICO CONFORME A LEY

Dr. Lucio Jorge Ojeda Barazorda
Secretario de la Sala Penal Permanente
CORTE SUPREMA