

42

**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**  
**SALA PENAL TRANSITORIA**  
**R. N. N° 3297-2009**  
**MOQUEGUA**

Lima, veintiuno de julio de dos mil diez.-

**VISTOS:** los recursos de nulidad interpuestos por el Fiscal Adjunto Superior y por el representante legal de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT contra la sentencia absolutoria de fecha diecinueve de junio del dos mil nueve, obrante a fojas dos mil ciento diecisiete; interviniendo como ponente el señor Juez Supremo Rodríguez Tineo, y de conformidad con lo opinado por el señor Fiscal Supremo en lo Penal;

**CONSIDERANDO:** Primero: Que, el Fiscal Adjunto Superior en su escrito de fundamentación de agravios, obrante a fojas dos mil ciento cuarenta cuestiona el extremo de la absolución, alegando que pese a haberse demostrado en el presente proceso penal la responsabilidad jurídico-penal de los absueltos, la Sala Penal Superior concluyó erróneamente que la empresa "Hotel Chiribaya Sociedad de Responsabilidad Limitada" al haberse sujetado a sinceramiento y puesto que ésta había estado cancelando fraccionalmente la deuda aceptada a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria —en adelante, SUNAT—, no habría incurrido en el delito de defraudación tributaria ni habría agravio alguno, toda vez que no se habría tomado en cuenta en la recurrida lo establecido en el artículo ciento ochenta y nueve del Código Tributario, refrendo a la improcedencia de la acción penal derivada de la regularización de la situación tributaria o la devolución del reintegro, debiendo entenderse ésta como el pago total de la deuda tributaria o la devolución del reintegro, en consecuencia, debiendo ser procedente la acción penal por cuanto la deuda no habría sido pagada en su totalidad; que, por su parte, el representante legal de la SUNAT en su

37/

**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**  
**SALA PENAL TRANSITORIA**  
**R. N. N° 3297-2009**  
**MOQUEGUA**

recurso de fundamentación de agravios, obrante a fojas dos mil ciento ochenta y nueve, cuestiona el mismo extremo alegando que:

i) no existiría antinomia entre, por un lado, las norma jurídicas descritas, por un lado, en el artículo uno y el literal "a" del artículo dos del Decreto Legislativo número ochocientos trece, y, por otro lado, lo dispuesto en la Ley número veintisiete mil seiscientos ochenta y uno, pues la finalidad de los fraccionamientos tributarios únicamente se limitaría a otorgar beneficios para el pago de la deuda tributaria y no constituiría otro beneficio que extinga la acción penal o limite o restrinja su ejercicio; ii) la procedencia de la abstención del ejercicio de la acción penal presupone la regularización de la situación de la deuda por parte del contribuyente, entendiendo por ello únicamente el pago total de la deuda tributaria, constituida por los tributos, los intereses y las multas, siendo que en el presente caso, la empresa "Hotel Chiribaya Sociedad de Responsabilidad Limitada", hasta la actualidad no había cancelado el íntegro de la deuda tributaria.

**Segundo:** Que, a través de la fiscalización realizada a la empresa "Hotel Chiribaya Sociedad de Responsabilidad Limitada" durante los periodos comprendidos entre enero de mil novecientos noventa y nueve a diciembre de dos mil uno, respecto del Impuesto General a las Ventas y el Impuesto a la Renta, se emitió el Informe Motivado número cero cero nueve – dos mil seis - SUNAT/dos P cero doscientos del que se advierte la comisión del delito de Defraudación Tributaria, puesto que en el mencionado proceso de fiscalización la SUNAT detectó irregularidades consistentes en diferencias entre los montos consignados en la copia-emisor y la copia-usuario de algunos comprobantes de pago emitidos y la emisión de comprobantes de cobranza por los servicios prestados en lugar de los comprobantes de

pago autorizados, ingresos obtenidos que inciden en la determinación del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría en el periodo antes señalado; que, dentro de este contexto, a) el procesado Percy Enrique Portugal Romero (Gerente General y representante legal de la mencionada empresa) habría generado las diferencias entre los montos consignados en la copia-emisor y la copia-usuario de algunos comprobantes de pago emitidos y la emisión de "comprobantes de cobranza" por los servicios prestados en lugar de comprobantes de pago autorizados; b) Daisy Haydee Portugal Valenzuela (Subgerente General) encargaba del manejo de la administración y la economía del hotel, mediante delegación de funciones conferidas por el Gerente General, firmaba las declaraciones juradas tributarias, autorizaba los estados financieros en los que se omitió los ingresos gravables del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta, autorizaba la impresión y emisión de los comprobantes de cobranza no autorizados que fueron emitidos en vez de los comprobantes de pago autorizados por la SUNAT; c) Eduardo Mostajo Mostajo, como Administrador del hotel en ausencia de la Subgerente, se encargaba de supervisar al personal que laboraba en el hotel —entre ellos a los recepcionistas, quienes a su vez eran los encargados de emitir los comprobantes de pago, entre los cuales estaban los no autorizados—, elaboraba conjuntamente con los recepcionistas la relación de las boletas de venta y las declaraciones juradas, archivando los documentos del hotel, y daba cuenta de cada uno de sus actos al Gerente y Subgerente; es decir, participó en la emisión de los comprobantes de emisor con la consignación de montos menores a los reales y del uso de comprobantes no autorizados; finalmente, d) Alfredo Guillermo

us)

**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**  
**SALA PENAL TRANSITORIA**  
**R. N. N° 3297-2009**  
**MOQUEGUA**

e

Aguirre Colque (Contador de la empresa), se encargaba de asesorar y contabilizar en los libros y registros contables la documentación del hotel, recibiendo periódicamente los documentos del Administrador (Eduardo Mostajo Mostajo) para la elaboración de las declaraciones de impuestos, habiendo asumido que las omisiones pudieron haber sido premeditadas y admitió que en algunos meses se determinó un saldo acreedor en caja, respecto del cual la subgerente señaló que las diferencias habían sido financiadas con préstamos de su padre (Percy Portugal Romero), razón por la cual el procesado lo contabilizó como un préstamo contribuyendo así, a las omisiones objeto de la acusación. **Tercero:** Que, si bien es cierto que el representante del Ministerio Público en su acusación fiscal, obrante a fojas mil ochocientos cincuenta, les imputó a los procesados la comisión del delito de Defraudación Tributaria, tipificado en los artículos uno y el literal "a" del artículo dos del Decreto Legislativo número ochocientos trece, Ley Penal Tributaria, también lo es que el artículo ciento ochenta y nueve del Código Tributario establece que no procede el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público ni por el órgano administrador del tributo cuando se regulariza la situación tributaria en relación con las deudas originadas por la realización de algunas de las conductas constitutivas del delito tributario, siempre que dicha regularización sea realizada antes de que se inicie la correspondiente investigación fiscal, o, a falta de ésta, que el citado órgano administrador notifique cualquier requerimiento relacionado al tributo y período en que se realizaron las conductas señaladas. **Cuarto:** Que, las mencionadas normas sin embargo deben concordarse con lo establecido en los artículos siete y ocho de la Ley Penal Tributaria —modificados por el numeral cinco de la Segunda Disposición

P

46/

**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**  
**SALA PENAL TRANSITORIA**  
**R. N. N° 3297-2009**  
**MOQUEGUA**

Modificatorias y Derogatorias del Decreto Legislativo número novecientos cincuenta y siete de fecha veintinueve de julio de dos mil cuatro—; que, en ese sentido, el Acuerdo Plenario dos – dos mil nueve / CJ – ciento dieciséis de las Salas Penales Permanente y Transitorias de la Corte Suprema de Justicia de la República ha establecido que la regularización voluntaria para ser tal "sólo se requiere del inicio de actuaciones de investigación, que muy bien pueden tratarse de diligencias preliminares en tanto en cuanto exista suficiente precisión de los cargos de su presunta relevancia delictiva", en caso contrario, la procedencia de la denuncia penal o del auto de apertura de instrucción se encuentra fuera del alcance de cualquier duda, lo cual tiene mucho sentido si se toma en cuenta que este mecanismo "se fundamenta en la autodenuncia, lo que implica que la regularización sea espontánea y no una simple aceptación de una responsabilidad ya descubierta" <sup>1</sup>. **Quinto:** Que, este razonamiento se complementa con el hecho —indiscutido— de que el delito de Defraudación tributaria, a pesar de estar sistemáticamente adherido a la normativa tributaria, no deja de tener naturaleza jurídico-penal, en cuya virtud la acción penal recae sobre el Ministerio Público, por lo que, una vez que dicho ente ejerce la acción penal, los otros entes pierden competencia respecto de ella; en ese sentido, puesto que se prevé la imposibilidad absoluta para ellos de perseguir penalmente el hecho, la regularización voluntaria de la situación tributaria es "(...) una causal de cancelación de la pena, condicionada al pago de la deuda tributaria, de la multa y del interés generado, es una cláusula de regularización tributaria ex post factum (posterior al hecho

<sup>1</sup> SANTISTEBAN DE NORIEGA, Jorge. "Regularización Tributaria. Naturaleza de los derechos y efectos derivados del artículo ciento ochenta y nueve del Código Tributario". En: Actualidad Jurídica, número ciento quince Editorial Gaceta Jurídica, Lima, junio de dos mil tres, página trece.

44

**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**  
**SALA PENAL TRANSITORIA**  
**R. N. N° 3297-2009**  
**MOQUEGUA**

punible), con efectos liberatorios de la sanción penal."<sup>2</sup>; que, en el caso de autos se advierte que los procesados no concurrieron voluntariamente a la SUNAT a cancelar las deudas de la empresa contribuyente, sino que, por el contrario, no fue hasta que comenzaron las investigaciones y se abrió proceso penal en su contra que se acogieron a la Ley de Reactivación a través del Sinceramiento de las Deudas Tributarias, tal como se desprende del examen de la documentación obrante en autos, así como de la declaración de la Subgerente de la mencionada empresa, Daisy Haydee Portugal Valenzuela, obrante a fojas mil novecientos cuarenta y cuatro, que corrobora el contenido de la documentación; que, por lo tanto, la acción del procesado no puede beneficiarse con la aplicación de una consecuencia de exención de su responsabilidad jurídico-penal.

**Sexto:** Que, respecto al fraccionamiento de la prestación jurídico-tributaria, se debe tener en consideración que, de acuerdo con la teoría de las relaciones obligatorias, las obligaciones de dar aluden no sólo a la transmisión de propiedad sino a la de todas aquellas en las que el acreedor tiene adquirido algún derecho sobre algún bien<sup>3</sup>, y que se extinguen, normalmente, por medio del pago, el cual no es sino el "cumplimiento de la obligación"<sup>4</sup>; que, asimismo, de acuerdo con el principio de integridad del pago<sup>5</sup>, el pago se entiende como efectuado cuando el solvens ha cumplido íntegramente con la prestación; que, de otro lado, el principio de indivisibilidad del pago<sup>6</sup> establece que el accipiens no podrá ser compelido a recibir

<sup>2</sup> CARO CORIA, Dino y SAN MARTÍN CASTRO, César. "La cancelación de la sanción penal mediante el 'pago debido'". En: Actualidad Jurídica, tomo sesenta y seis B, Editorial Gaceta Jurídica: Lima, mayo de mil novecientos noventa y nueve.

<sup>3</sup> FERRERO COSTA, Raúl. *Curso de Derecho de las Obligaciones*. Grijley: Lima, dos mil cuatro. Segunda reimpresión de la tercera edición, página treinta y uno.

<sup>4</sup> *Ibid.*, página ciento sesenta y uno.

<sup>5</sup> Artículo mil doscientos veinte del Código Civil.

<sup>6</sup> Artículo mil doscientos veintiuno del Código Civil.

parcialmente la prestación debida, salvo que la ley o el contrato así lo permitan. **Sétimo:** Que, la forma tradicional de extinción de la relación obligatoria tributaria es el pago, id est, "la conducta a través de la cual, el deudor tributario cumple con efectuar la prestación tributaria, así como solventar los intereses moratorios, si el cumplimiento de la misma es tardío."<sup>7</sup>; que, sin embargo, por el principio de especificidad, en materia tributaria es posible que el pago pueda realizarse de varias formas, siendo el pago fraccionado "aquél que se realiza en el marco de un beneficio tributario y consiste en permitir el diferimiento del pago en cuotas mensuales, a las que se agrega un interés específico en substitución del interés moratorio aplicable por el retraso en el cumplimiento de la prestación tributaria."<sup>8</sup>, tal como se advierte de la redacción del artículo treinta y seis de Código Tributario —este artículo permite a los contribuyentes el aplazamiento o el fraccionamiento—. **Octavo:** Que, sin embargo, debe considerarse que, desde criterios de política criminal, la criminalización de esta infracción administrativa (incumplimiento de la obligación tributaria) responde al objetivo de reforzamiento de "(...) la contribución económica del ciudadano al Estado mediante el recurso al derecho penal, asegurándose, mediante la función preventiva que cumple la sanción penal, el cumplimiento de tales obligaciones, a la vez que afirma el carácter esencial del sistema tributario como bien jurídico digno de protección penal."<sup>9</sup>; que, en ese sentido, no existen dudas respecto del orden de la criminalización de la infracción tributaria: la consecución de que los tributos dejados

<sup>7</sup> BRAVO CUCCI, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Grilley: Lima, dos mil nueve. Tercera edición, página cuatrocientos uno.  
<sup>8</sup> *Ibid.*, página cuatrocientos tres.  
<sup>9</sup> BRAMONT-ARIAS TORRES, Luis et al. *Manual de Derecho Penal – Parte Especial*. Editorial San Marcos: Lima, quinta reimpresión de la cuarta edición, dos mil seis, página cuatrocientos setenta y tres.

u

**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**  
**SALA PENAL TRANSITORIA**  
**R. N. N° 3297-2009**  
**MOQUEGUA**

de pagar efectivamente se recauden y su fundamento dogmático reside en la reparación del daño<sup>10</sup>. **Noveno:** Que, por lo tanto, si bien de acuerdo con la teoría de las relaciones obligatorias, el pago se cumple cuando se realiza íntegramente en el lugar y en el tiempo acordado, en materia tributaria es jurídicamente posible su fraccionamiento del pago, siendo que, sin embargo, el pago íntegro de todas y cada una de las cuotas extingue la obligación tributaria, extinción que es el propósito de la creación del delito de Defraudación Tributaria, tal como se desprende, además, del artículo ciento ochenta y nueve del Código Tributario establece que la regularización es "(...) 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". **Décimo:** Que, finalmente, una vez convertido en delito el contribuyente no puede acogerse a la Ley de Reactivación a través del Sinceramiento de las Deudas Tributarias - RESIT, puesto que la norma tributaria "tiene que prever en su hipótesis, la descripción de un hecho lícito y jurídicamente posible y no uno que contravenga el ordenamiento jurídico."<sup>11</sup>, criterio recogido, además, por este Supremo Tribunal en el mencionado Acuerdo Plenario; que, en ese sentido, los procesados nunca pudieron haberse acogido a la citada ley, puesto que su conducta ya había devenido antijurídica; que, en conclusión, debemos citar el mencionado Acuerdo Plenario en el sentido de que "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

<sup>10</sup> GARCÍA CAVERO, Percy. Derecho Penal Económico – Parte Especial, tomo II, Editorial Grijley: Lima, dos mil siete, páginas seiscientos noventa y tres.

<sup>11</sup> BRAVO CUCCI, Jorge. Op. cit., página cuarenta y cuatro.



cancelación"; que, por lo tanto, los procesados al no pagar el monto fraccionado no han incurrido en ninguna causal de exclusión de punibilidad. Por estos fundamentos: declararon **NULA** la sentencia de fecha diecinueve de junio de dos mil nueve, obrante a fojas dos mil ciento diecisiete, que absolvió a Percy Enrique Portugal Romero, Daisy Haydee Portugal Valenzuela, Eduardo Mostajo Mostajo y Alfredo Guillermo Aguirre Colque de la acusación fiscal, por el Delito Tributario —defraudación tributaria— en su modalidad de ocultamiento parcial de ingresos y rentas para reducir el tributo que se debe pagar, en agravio del Estado representado por la SUNAT; **MANDARON** la realización de un nuevo Juicio Oral por otro colegiado; y los devolvieron.-

S. S.

**RODRÍGUEZ TINEO**

**BIAGGI GÓMEZ**

**BARRIOS ALVARADO**

**BARANDIARÁN DEMPWOLF**

**NEYRA FLORES**

RT/hapf

SE PUEDE CONFORME A LEY

MIGUEL ANGEL SOTELO TASAYCO  
SECRETARIO (e)  
Sala Penal Transitoria  
CORTE SUPREMA

