



CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA

SALA PENAL PERMANENTE

RECURSO CASACIÓN N.º 901-2019/CAÑETE

PONENTE: CÉSAR SAN MARTÍN CASTRO

Título: Delito Tributario. Motivación

Sumilla: 1. Conforme al artículo 172, numeral 1, del Código Procesal Penal, la pericia debe realizarse cuando se requiera conocimiento especializado de naturaleza científica, técnica, artística o de experiencia calificada. Es obvio, por lo demás, cuando en el marco de sus atribuciones interviene al Órgano Administrador del Tributo –en este caso, SUNAT– el Informe que elabore para justificar los cargos por delito tributario tiene pleno carácter pericial, en tanto en cuanto su realización no solo está impuesta por la ley sino que para hacerlo, y desde el aporte probatorio, para la explicación y comprensión de lo tributario, aporta información especializada de carácter técnico. Su necesidad es pues indudable. 2. Específicamente el artículo 194 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo 133-2013-EF, de veintidós de junio de dos mil trece, estatuye que: “Los informes técnicos o contables emitidos por los funcionarios de la SUNAT, que realizaron la investigación administrativa del presunto delito tributario, tendrán, para todo efecto legal, el valor de pericia institucional”. En estas condiciones lo que la ley entiende, desde el artículo 173, apartado 2, del Código Procesal Penal, es que sin designación expresa del Juez –sino por imperio de la ley–, diversos órganos del Estado que desarrollan una labor técnica, prestan auxilio pericial. En este caso se encuentra la SUNAT en su labor técnica de fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, por ende, la persecución a los que infringen la legislación tributaria –sea como meras infracciones tributarias o como delitos tributarios–.

–SENTENCIA DE CASACIÓN–

Lima, cuatro de abril de dos mil veintidós

VISTOS; en audiencia pública: el recurso de casación, por las causales de inobservancia de precepto constitucional y vulneración de la garantía de motivación, interpuesto por la PROCURADURÍA PÚBLICA DE LA SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, contra la sentencia de vista de fojas seiscientos setenta y dos de veinticuatro de octubre de dos mil dieciséis, que confirmando la sentencia de primera instancia de fojas cuatrocientos once, de catorce de junio de dos mil dieciséis, absolvió a Miriam Luz Mateo Guevara, Guillermo Ávalos Ramírez, Maruja Calero Hajar, Benancio Guzmán Tito y Narciso Natalicio Gonzales Chávez de la acusación fiscal formulada en su contra por delito de defraudación tributaria en agravio del Estado – SUNAT; con todo lo demás que al respecto contiene.

Ha sido ponente el señor SAN MARTÍN CASTRO.

FUNDAMENTOS DE HECHO

PRIMERO. Que, según la acusación fiscal, los encausados Mateo Guevara, Ávalos Ramírez, Calero Hajar, Guzmán Tito y Gonzales Chávez cometieron un delito de defraudación tributaria. En efecto, conforme a los cargos, la

encausada Mateo Guevara llevó a cabo la deducción de gasto/costo falso por el ejercicio fiscal del año dos mil seis, mediante la modalidad de obtención indebida de crédito fiscal o tributario, en los periodos de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y diciembre de dos mil seis, de suerte que ocasionó un perjuicio al fisco por la suma de quinientos veintinueve mil cuatrocientos cuarenta y cinco soles.

∞ La citada encausada utilizó el crédito fiscal para el Impuesto General a las Ventas por un monto de doscientos treinta y cinco mil ciento treinta y ocho soles y el costo de venta para el Impuesto a la Renta por un monto de doscientos noventa y cuatro mil trescientos siete soles. Su finalidad fue disminuir los impuestos a pagar mediante la utilización de comprobantes de pago por operaciones no reales por el transporte de chala picada cuyo presunto proveedor era Asterio Bernardino Ramos Mendoza, titular de la empresa “Transportes Santa Rosa” –la relación de comprobantes o facturas usadas se encuentran en el anexo número uno al Informe de Delito Tributario 002-2010– SUNAT.

∞ Los comprobantes de pago se los proporcionó Narciso Natalicio Gonzales Chávez, quien le prestaba los servicios de transporte de chala picada en la localidad de Cañete, como también de Chíncha a Cañete. Estos comprobantes de pago los adquirió previo pago del tres por ciento del importe consignado en ellos a su ex vecino Guillermo Avalos Ramírez. Este último aprovechaba que le prestaba servicios contables a Asterio Bernardino Ramos Mendoza por medio del “Estudio Contable Yactayo” de Juana Yactayo Sama –su esposa–, a la que le hacía sus declaraciones mensuales y anuales, para lo cual le requería sus facturas, boletas, tanto de ingreso como egreso; documentación que quedaba en poder de Guillermo Avalos Ramírez. Este último encausado, Avalos Ramírez, mandó imprimir los comprobantes de pago con Benancio Guzmán Tito, quien le efectuaba labores de forma independiente a Maruja Calero Hajar, y repartió los comprobantes de pago por encargo del primero, Avalos Ramírez, a cuyo efecto llevó los documentos a la imprenta para la impresión de los comprobantes de pago (facturas) e incluso suscribió los formularios ochocientos dieciséis y otros para tramitar ante la SUNAT la autorización de impresión de las boletas de Asterio Bernardino Ramos Mendoza, con la documentación que le era entregada por Guillermo Avalos Ramírez.

∞ La encausada Calero Hajar es la propietaria de la imprenta donde se imprimieron los comprobantes de pago de Asterio Bernardino Ramos Mendoza, imprenta ubicada en el jirón Azángaro seiscientos setenta y uno, interior mil seiscientos cuarenta y uno, de la galería “La Providencia”, en Lima, cuya autorización de impresión no fue realizada por su titular Asterio Bernardino Ramos Mendoza. Estos comprobantes impresos fueron utilizados por la encausada MIRIAM LUZ MATEO GUEVARA para cometer el delito de defraudación tributaria.

SEGUNDO. Que el trámite de la causa se llevó a cabo como continuación se expone:

1. Culminado el control de acusación, como consta del auto de fojas siete, de once de diciembre de dos mil catorce, se emitió el auto de enjuiciamiento de fojas trece, de once de diciembre de dos mil catorce. En esta resolución Félix Salvador Trillo y Juan Manuel Gil Medina figuran como testigos y se aceptó como medio de prueba documental el Informe 002-2010-SUNAT, que es la Auditoria que estos últimos realizaron al negocio de la encausada Miriam Luz Mateo Guevara. Son medios de prueba ofrecidos por la Fiscalía.
2. En el plenario, cuando correspondía la actuación de pruebas, el Juzgado Penal por resolución veintiuno de fojas cuatrocientos treinta y cinco, de la misma fecha, declaró en abandono la participación de la Procuraduría Pública por un retraso de la abogada. En el mismo acto, la abogada interpuso reposición, pero el Juzgado por resolución veintidós de fojas cuatrocientos treinta y cinco, de la misma fecha, declaró infundado el citado recurso. Asimismo, se solicitó la nulidad de ambas resoluciones para permitir la intervención procesal de la actora civil – Procuraduría Pública de la SUNAT, pero el Juzgado Penal la rechazó de plano, por lo que la Procuraduría Pública actuó solo como agraviada.
3. Culminado el juicio oral, el Juzgado Penal dictó sentencia absolutoria. Consideró (i) que los señores Salvador Trillo y Gil Medina fueron aceptados como medio de prueba testimonial, no pericial, por lo que sus aportes se tienen en cuenta sobre hechos y no como órgano de prueba respecto del Informe 002-2010-SUNAT; (ii) que las facturas presentadas no fueron determinadas como falsas; (iii) que las facturas no han sido determinadas como falsas, inclusive una disposición fiscal lo archivó por el indicado delito; (iv) que las declaraciones de los acusados tildados de cómplices secundarios no superaron el juicio de fiabilidad, por lo que no tienen relevancia penal; (v) que la imputación a Avalos Ramírez como un pseudo contador no puede prosperar porque no se está ante un delito de ejercicio ilegal de la profesión, tanto más si no se aprovechó de su condición de contador de Ramos Mendoza para obtener facturas para posteriormente vendérselas por un pago del tres por ciento del valor de cada una al acusado Narciso Natalicio Gonzales Chávez; (vi) que no se presentó documento o medio probatorio alguno que acredite tal situación y no se acreditó el referido pago por el monto del tres por ciento de cada factura; (vii) que tampoco se demostró que los acusados actuaron concertadamente para perjudicar a la SUNAT; (viii) que, respecto a los acusados Guzmán Tito y Calero Mijar, en el caso del primero el formulario ochocientos dieciséis pudo ser presentado por tercera persona y no se estableció que falsificó la firma de Ramos Mendoza; (ix) que, en lo atinente a Calero Mijar, ella es la dueña de la imprenta donde se habrían impreso las facturas presuntamente utilizadas para encubrir una operación no real, pero cuya falsedad no se demostró; (x) que son facturas auténticas.
4. La sentencia de primera instancia fue apelada por la SUNAT y el Ministerio Público. La SUNAT, en lo pertinente, puntualizó que pese a

existir medios probatorios válidos no fueron debidamente valorados, sin que se hubiere incorporado argumentos consistentes para su desestimación; que con los medios de pruebas presentados por la SUNAT se demostró que las operaciones de compra que supuestamente le dio el derecho a deducir como gasto o costo y como crédito fiscal corresponden a operaciones que nunca se realizaron; que no existen razones válidas para desestimar el Informe 002-2010-SUNAT, y la motivación es insuficiente e incongruente.

5. El Tribunal Superior por sentencia de vista de veinticuatro de octubre de dos mil dieciséis, de fojas seiscientos setenta y dos, confirmó la sentencia de primera instancia. Expuso que, desde la perspectiva de la corrección formal, la sentencia recurrida no adolece de vicio alguno; que, conforme al auto de enjuiciamiento, los autores del Informe 002-2010-SUNAT fueron admitidos como testigos, no como peritos –ni siquiera como testigos técnicos–, y como tal fueron evaluados, razón por la cual su aporte se encuentra limitado en ese sentido; que, acerca de los hechos acusados, no se presentó medio de prueba que acredite su comisión, por lo que existe duda razonable; que el órgano jurisdiccional no puede aceptar que un Informe efectuado por la propia entidad, parte en la causa, se le considere como pericia y otorgársele el carácter de prueba plena, pues es un documento de parte; que para tal acreditación se requeriría de una pericia formal, a fin de darle consistencia y otorgarle prueba plena a dicho informe, cuya pretensión es la de demostrar el delito imputado a los procesados; que si se acepta la posición de la SUNAT se inclinaría la balanza de la justicia hacia una de las partes (agraviada), que se traduciría en una afectación del derecho de las partes acusadas) a ser juzgado por un órgano jurisdiccional imparcial.
6. Contra la sentencia de vista la SUNAT interpuso recurso de casación. El recurso de casación corre en el escrito de fojas de fojas setecientos ocho, de ocho de noviembre de dos mil dieciséis.

TERCERO. Que la Procuraduría Pública de la SUNAT en el mencionado escrito de recurso de casación, como *causa de pedir*, invocó las causales de inobservancia de precepto constitucional, vulneración de la garantía de motivación insuficiente y apartamiento de doctrina jurisprudencial (artículo 429, incisos 1, 4 y 5, del Código Procesal Penal –en adelante, CPP–).

∞ Alegó que *(i)* se vulneró la debida motivación de las resoluciones judiciales (motivación insuficiente y sustancialmente incongruente), pues el Tribunal Superior no consideró el Informe Técnico 2-2010-SUNAT, que tiene calidad de pericia institucional, el cual detectó, a través de la contabilidad, que se usaron facturas que contenían operaciones no reales, de suerte que generó un indebido crédito fiscal a su favor; *(ii)* los peritos contables ofrecidos por el representante del Ministerio Público se presentaron como testigos y no como peritos; *(iii)* se inobservó su derecho de defensa al declarar en abandono el proceso por el actor civil al haber llegado

tarde a la audiencia de continuación de juicio oral; (iv) el Tribunal se apartó de la doctrina jurisprudencial.

CUARTO. Que el Tribunal Superior rechazó de plano el recurso de casación, pero con motivo del recurso de queja 25-2019/Cañete este Tribunal Supremo por Ejecutoria de uno de diciembre de dos mil diecisiete declaró fundada la queja y concedió el recurso de casación.

∞ Los motivos de casación aceptados son los de inobservancia de precepto constitucional y vulneración de la garantía de motivación (artículo 429, incisos 1 y 4, del CPP). Así se reiteró en la Ejecutoria Suprema de fojas trescientos noventa y uno, de diez de marzo de dos mil veintiuno.

QUINTO. Que, instruidas las partes de la admisión del recurso de casación, sin la presentación de alegatos ampliatorios por alguna de ellas, se expidió el decreto de fojas cuatrocientos tres, de ocho de marzo último, que señaló fecha para la audiencia de casación para el día lunes veintiocho de marzo de este año.

SEXTO. Que, según el acta adjunta, la audiencia pública de casación se realizó con la intervención de la abogada delegada de la Procuraduría Pública de SUNAT, doctora Ynes Flores Salazar.

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. Efectuada ese mismo día la votación correspondiente y obtenido el número de votos necesarios corresponde dictar la sentencia casatoria pertinente, cuya lectura se programó en la fecha.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Que la censura casacional se circunscribe a dilucidar, desde las causales de inobservancia de precepto constitucional y vulneración de la garantía de motivación, el valor que se atribuyó al Informe Técnico expedido por la SUNAT (además, el carácter de las explicaciones de los auditores tributarios) y los argumentos hechos valer al respecto, así como las implicancias sobre la calidad de actor civil de la SUNAT y si se afectó su derecho de defensa procesal [vid.: cuarto fundamento jurídico de la Ejecutoria de Calificación de diez de marzo de dos mil veintiuno].

SEGUNDO. Que, como ha quedado expuesto, el Tribunal Superior consideró que el Informe Técnico elaborado por el órgano competente de la SUNAT no puede ser considerado una pericia y que, además, el Juzgado de la Investigación Preparatoria al admitir a trámite la intervención en juicio de los autores del referido Informe Técnico lo hizo como testigos, no como peritos.

TERCERO. Que, ahora bien, es de precisar que conforme al artículo 172, numeral 1, del CPP, la pericia debe realizarse cuando se requiera conocimiento especializado de naturaleza científica, técnica, artística o de experiencia calificada. Es obvio, por lo demás, que cuando en el marco de sus atribuciones interviene el Órgano Administrador del Tributo –en este caso, SUNAT– el Informe que elabora para justificar los cargos por delito tributario tiene pleno carácter pericial, en tanto en cuanto su realización, además de estar impuesta por la ley, y para hacerlo, desde el aporte probatorio en orden a la explicación y comprensión de lo tributario, aporta información especializada de carácter técnico. Su necesidad es pues indudable.

∞ Específicamente el artículo 194 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo 133-2013-EF, de veintidós de junio de dos mil trece, estatuye que: “*Los informes técnicos o contables emitidos por los funcionarios de la SUNAT, que realizaron la investigación administrativa del presunto delito tributario, tendrán, para todo efecto legal, el valor de pericia institucional*”. En estas condiciones lo que la ley entiende, desde el artículo 173, apartado 2, del CPP, es que sin designación expresa del Juez –sino por imperio de la ley–, diversos órganos del Estado que desarrollan una labor técnica, prestan auxilio pericial. En este caso se encuentra la SUNAT en su labor técnica de fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, por ende, la persecución a los que infringen la legislación tributaria –sea como meras infracciones tributarias o como delitos tributarios–. De este modo deben interpretarse los artículos 1, 2 y 5 de la Ley General de la SUNAT, aprobada por Decreto Legislativo 501, de noviembre de mil novecientos ochenta y ocho.

∞ La SUNAT es una Institución Pública Descentralizada del Sector Economía y Finanzas, entre otras, con autonomía funcional y técnica; y, su finalidad, es administrar, aplicar, fiscalizar y recaudar los tributos (artículo 1 de su Ley General). Por consiguiente, es erróneo sostener que por corresponderle la fiscalización de los tributos no puede desarrollar labor pericial oficial –igual lo hace, por ejemplo, la Contraloría General de la República respecto de la ejecución del presupuesto del Estado o de actos de las instituciones sujetas a control–. El área de la SUNAT que realiza los Informes Técnicos constituye un cuerpo técnico del Estado y, como tal, debe contribuir a la impartición de justicia penal, siendo el más indicado, en su materia, para brindar aportes periciales y criminalísticos o forenses de carácter tributario al órgano jurisdiccional. Como la SUNAT está integrada por funcionarios que constituyen una línea de carrera y bajo controles internos propios de aquélla, éstos –con plena autonomía técnica, cuya capacidad deben demostrarla en sede judicial– están autorizados tanto para elaborar los informes técnicos o contables (según el caso) cuanto para someterse al interrogatorio en el plenario en cumplimiento del principio de contradicción. No existe en esta disposición (la del artículo 194 del Texto Único Ordenado del Código Tributario) vulneración del debido proceso ni de la garantía de defensa procesal, desde que el imputado conoce desde un principio el tenor del Informe Técnico, puede contradecirlo con eficacia,

puede presentar una pericia de parte y prueba documental alternativa, y está autorizado a interrogar al auditor tributario designado por la SUNAT para explicar el aludido Informe Técnico.

CUARTO. Que, como es conocido, el informe pericial no es una prueba documental, integra la prueba pericial. La pericia es una prueba compleja que se compone de tres actos: (1) labor perceptiva del perito que importa el análisis del material peritado, (2) elaboración del informe pericial escrito, y (3) explicación por el perito de la labor pericial en el Plenario. Es, pues, un hecho procesal evidente que más allá que equívocamente se denomine “documento” al informe pericial y que se llame como “testigo” al auditor tributario, se trata todo ello de una prueba pericial y, por tanto, más allá de todo formalismo enervante, así debe ser considerada y apreciada por el órgano judicial.

∞ Por consiguiente, excluir de eficacia procesal al Informe Técnico de la SUNAT por su presunta falta de carácter pericial y su hipotética ausencia de imparcialidad, y además entenderlo como un documento y al auditor tributario que se somete a contradicción en el Plenario de mero testigo, sin entender las diferencias entre un testigo (incluso un testigo-técnico) y un perito, importó un quebrantamiento ostensible de las reglas del debido proceso –de las reglas de la prueba pericial– y de la tutela jurisdiccional –al sostener, en este último supuesto, una conclusión indebida mediante una argumentación defectuosa, por irracional e insuficiente–.

QUINTO. Que, por lo demás, no es correcto utilizar categorías ya superadas como la de “prueba plena”, pues se refiere a criterios de prueba tasada y no al principio de la libre valoración de la prueba, que nuestro CPP la concreta en el de la sana crítica racional. Una cosa es que una prueba sea apreciable por su legalidad y legitimidad de origen y otra es que deba ser inutilizada por su ilicitud. Las categorías de pleno y semipleno no se condicen con la concepción propia de un proceso acusatorio y de completa contradicción.

∞ A ello se agrega que el conjunto de pruebas ofrecidas y producidas en el plenario no han sido objeto de riguroso examen individual y, luego, de conjunto. El mérito de las facturas aportadas está en función a que no reflejan operaciones reales, de suerte que su análisis tiene esta concreción, no que, aisladamente, hayan sido objeto de vulneración de su autenticidad o de su veracidad o contenido –el campo de apreciación es lo tributario no exclusivamente lo falsario del documento, aunque obviamente existe una conexidad material al respecto–. Esto revela una motivación insuficiente y parcialmente impertinente.

SEXTO. Que, por otro lado, el Juzgado Penal declaró el abandono de la constitución en actor civil de la Procuraduría Pública de la SUNAT porque no estuvo presente en el primer momento para dar por instalada la primera sesión de la audiencia. La abogada delegada llegó tarde a dicha sesión y pese a que, en ese mismo acto, interpuso recurso de reposición se le denegó su

actuación como parte procesal, con todo lo que ello implica desde el derecho de defensa de la SUNAT.

∞ El artículo 359, numeral 7, del CPP prevé, en su primera parte, que si el actor civil o el tercero civil no concurre a la audiencia o a las sucesivas sesiones del juicio –se entiende, una vez ya instala la audiencia en la primera sesión–, el juicio proseguirá sin su concurrencia (es obvio porque el actor civil y el tercero civil no son partes necesarias); y, en su segunda parte, que si el actor civil no concurre a la instalación del juicio o a dos sesiones, se tendrá por abandonada su constitución en parte.

∞ En estos casos, por imperio del artículo VII, numeral 3, del Título Preliminar del CPP, corresponde una interpretación extensiva (es decir, comprende la zona marginal del núcleo de significación de la norma) de las garantías de actuación del actor civil. Luego, se castiga la incomparecencia efectiva e injustificada, no la tardanza o la ausencia justificada. De ahí que resulta necesario, si bien continuar con la audiencia, solo declarar el abandono al finalizar la sesión, siempre condicionada a la ausencia de una justificación inmediata de carácter razonable. La tardanza no se sanciona con tan grave consecuencia, solo la ausencia injustificada.

∞ Siendo así, la declaración de abandono fue desproporcionada y, por tanto, ilegítima. Con ello, secuencialmente, se afectaron las garantías de defensa procesal y de tutela jurisdiccional del actor civil, que es del caso declarar.

SÉPTIMO. Que la sentencia debe ser rescindente. Comprende exclusivamente el objeto civil de la sentencia de vista y, en atención a que el vicio se extiende a la sentencia de primer grado, así es de rigor declararlo. El objeto penal quedó firme al no recurrir el Ministerio Público.

DECISIÓN

Por estas razones: **I.** Declararon **FUNDADO** el recurso de casación, por las causales de inobservancia de precepto constitucional y vulneración de la garantía de motivación, interpuesto por la PROCURADURÍA PÚBLICA DE LA SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, contra la sentencia de vista de fojas seiscientos setenta y dos de veinticuatro de octubre de dos mil dieciséis, que confirmando la sentencia de primera instancia de fojas cuatrocientos once, de catorce de junio de dos mil dieciséis, absolvió a Miriam Luz Mateo Guevara, Guillermo Ávalos Ramírez, Maruja Calero Hjar, Benancio Guzmán Tito y Narciso Natalicio Gonzales Chávez de la acusación fiscal formulada en su contra por delito de defraudación tributaria en agravio del Estado – SUNAT; con todo lo demás que al respecto contiene. En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista respecto del objeto civil. **II.** Y, reponiendo la causa al estado que le corresponde: **ANULARON** la sentencia de primera instancia en cuanto al objeto civil. **III. ORDENARON** se realice nuevo juicio oral de primera instancia, con la plena intervención como actor civil de la Procuraduría Pública de la SUNAT y la consideración del Informe Técnico de la SUNAT



como pericia institucional y de los auditores tributarios como peritos; causa en la que intervendrán otros jueces –sea de primera y, en su caso, de segunda instancia–. **IV. DISPUSIERON** se dé lectura en audiencia pública la presente sentencia casatoria, se notifique inmediatamente, se publique en la página web del Poder Judicial, y se transcriba la presente Ejecutoria al Tribunal Superior de origen para los fines de ley; devolvieron los actuados; registrándose. **HÁGASE** saber a las partes procesales personadas en esta sede suprema.

Ss.

SAN MARTÍN CASTRO

ALTABÁS KAJATT

SEQUEIROS VARGAS

COAGUILA CHÁVEZ

CARBAJAL CHÁVEZ

CSMC/YLPR