



Exclusión absoluta de penalidad por regularización tributaria

Una interpretación formal del límite temporal —inicio de fiscalización tributaria— no favorece la voluntariedad de la regularización tributaria, como tampoco incentiva el cumplimiento del pago del tributo al condenar a las personas pese a que efectuaron el pago de la deuda. Por ello, el inicio de fiscalización no es una causa de bloqueo de la regularización tributaria. En cambio, la determinación de irregularidades, deudas o malos comportamientos tributarios se produciría cuando se emitiera la resolución de multa o la resolución de informes de indicios de delito tributario.

Lima, diecisiete de junio de dos mil veintiuno

VISTOS: en audiencia pública, el recurso de casación, por aplicación errónea de la norma penal, interpuesto por **Luis Alberto Mundaca Cardozo, César Augusto Rodríguez Gómez y Alex Richard Seytuque Limo** contra la sentencia emitida el veintiséis de junio de dos mil veinte por la Primera Sala Penal de Apelaciones de la Corte Superior de Justicia de Lambayeque, que confirmó la sentencia expedida el nueve de diciembre de dos mil diecinueve por el Primer Juzgado Penal Colegiado Permanente de la referida Corte, que: **a)** declaró infundada la excepción de improcedencia de acción penal interpuesta por Mundaca Cardozo, Rodríguez Gómez y Seytuque Limo; **b)** condenó a Mundaca Cardozo —autor—, Rodríguez Gómez y Seytuque Limo —cómplices primarios— por el delito de defraudación tributaria en su forma agravada —ilícito previsto y sancionado en los artículos 1 y 4, letra a), del Decreto Legislativo número 813 (Ley Penal Tributaria)—, en agravio del Estado —Sunat—, y les impuso ocho años de pena privativa de libertad y fijó en S/ 10 000 —diez mil soles— el monto de pago solidario por concepto de reparación civil; con lo demás que contiene.



Intervino como ponente el señor juez supremo SEQUEIROS VARGAS.

FUNDAMENTOS DE HECHO

Primero. Ámbito del pronunciamiento

Elevada la causa a la Corte Suprema de Justicia, se avocaron a su conocimiento los señores jueces que integraron la Sala Penal Permanente, quienes luego de cumplido el trámite de traslado a las partes procesales con interés y legitimidad para obrar expedieron el auto de calificación del once de diciembre de dos mil veinte —folios 200-208— y lo declararon bien concedido por el motivo previsto en el inciso 3 del artículo 429 del Código Procesal Penal —en lo sucesivo, CPP— (infracción de norma material).

Segundo. Fundamentos de la impugnación

Los recurrentes pretenden que se evalúe y determine la aplicación debida del artículo 189 del Código Tributario y su modificatoria —Decreto Legislativo número 1113—, referido a la exclusión absoluta de penalidad, pues no se habría considerado que los impugnantes cancelaron la totalidad de la deuda tributaria antes del inicio de la investigación preliminar.

Tercero. Imputación fáctica

- 3.1** Luis Alberto Mundaca Cardozo (autor/gerente general de la empresa Cerámicos Lambayeque S. A. C.), César Augusto Rodríguez Gómez (cómplice primario/gerente administrativo de la empresa) y Álex Richard Seytuque Limo (cómplice primario/contador de la empresa) fueron condenados por el delito de defraudación tributaria agravada —artículo 1 y literal a) del artículo 4 del Decreto Legislativo número 813—, pues dedujeron como crédito fiscal el impuesto general a las



ventas durante el periodo tributario de dos mil doce por la suma de S/ 125 828 —ciento veinticinco mil ochocientos veintiocho mil soles— y dedujeron como gasto o costo del impuesto a la renta un monto de S/ 209 713 —doscientos nueve mil setecientos trece soles—, lo que sumó en total S/ 335 541 —trescientos treinta y cinco mil quinientos cuarenta y un soles—.

- 3.2** Para lograr esto, simularon operaciones de compra con diversas empresas e ingresaron sus facturas en los libros y registros contables de la empresa Cerámicos Lambayeque S. A. C. como si fueran compras verdaderas de enero a octubre y diciembre de dos mil doce.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Cuarto. Fundamentos de este Tribunal Supremo

- 4.1** El artículo 189 del Código Tributario norma la regularización tributaria, excusa absolutoria que supone la comisión de un delito que no es justiciable penalmente —limitación del *ius puniendi* vinculado con la persecución de determinados objetivos de política criminal—.
- 4.2** Para su cumplimiento se requieren dos aspectos: **a)** que la regularización sea voluntaria a través de una autodenuncia, la que se concreta antes de la intervención de la autoridad penal o administrativa, y **b)** el pago total de la deuda tributaria o la devolución del íntegro.
- 4.3** Respecto al primer aspecto, el Recurso de Casación número 128-2010/Arequipa —emitido el dieciséis de agosto de dos mil once por la Sala Penal Permanente—, en el literal d) de su apartado tercero, señala lo siguiente: **i)** la regularización tributaria puede

realizarse antes de que la Fiscalía inicie diligencias preliminares de averiguación sobre la comisión de un delito tributario y **ii)** la regularización tributaria puede realizarse también antes de que el órgano administrador del tributo notifique un requerimiento en relación con el tributo y el periodo en que se realizó la conducta delictiva.

4.4 Sobre este último requerimiento, la referida casación señala que:

El requerimiento de la administración tributaria debe ser específico, vinculado a un delito tributario concreto, enmarcado temporalmente. El bloqueo de la regularización necesita un requerimiento expreso en cuanto al delito presuntamente cometido a la referencia de conductas delictiva que le dan por su naturaleza relevancia penal.

Reseña que realiza del apartado doce del Acuerdo Plenario número 2-2009/CJ-116 —emitido el diez de septiembre de dos mil diecinueve (regularización tributaria)—.

4.5 En ese sentido, la Primera Sala Penal de Apelaciones de la Corte Superior de Justicia de Lima, en el Expediente número 00105-2015-11-1826-JR-PE-01 —expedido el cinco de abril de dos mil dieciocho—, señaló en su apartado 6.8 que los requerimientos efectuados al inicio de fiscalización realizado por la Sunat¹ no excluyen la regularización tributaria, la cual se efectuó antes de emitirse el informe de indicios del delito tributario —por tal motivo, declaró fundada la excepción de naturaleza de acción por atipicidad relativa, pues el hecho no era justiciable penalmente—.

¹ Se anota que en dichos requerimientos se menciona la presunta infracción tipificada en el inciso 1 del artículo 178 del Código Tributario: no declarar ingresos y/o rentas.



- 4.6** Por su parte, el apartado séptimo del Recurso de Casación número 128-2010/Arequipa —mencionado en el apartado 4.3 de esta sentencia de casación— indicó que la resolución de determinación de deuda^{2/3} “no constituye un requerimiento en la forma legal”, es decir, dicho requerimiento de la administración tributaria no estuvo vinculado con un delito tributario concreto, enmarcado temporalmente, por lo que la regularización tributaria fundó el sobreseimiento penal.
- 4.7** La Sala Superior —sentencia de vista: folios 81-101 del cuadernillo de casación— señaló que, con posterioridad al Acuerdo Plenario número 2-2009/CJ-116, se publicó el Decreto Legislativo número 1113 —del cinco de julio de dos mil doce—, en el que se indica que procede la regularización tributaria antes de que el órgano administrador inicie cualquier procedimiento de fiscalización relacionado con el tributo y el periodo en que se realizaron las conductas delictivas.
- 4.8** Se advierte que el referido decreto legislativo modificó la Ley número 27038 —emitida el treinta de diciembre del noventa y ocho—, cuyo tenor literal no difiere respecto al Decreto Legislativo

² Primer párrafo del artículo 76 del Código Tributario: “La resolución de determinación es el acto por el cual la administración tributaria pone en conocimiento del deudor tributaria el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria”.

³ La Resolución de Multa número 052-02-0000706 se realizó con anterioridad al pago de la deuda tributaria. Empero, la empresa fiscalizada presentó con anterioridad la declaración rectificatoria, que fue posterior a la orden de fiscalización. Dicha rectificación evidenció la voluntad de la empresa de regularizar su deuda.

número 1113 en cuanto al momento de la regularización tributaria ante la intervención administrativa⁴.

- 4.9** No obstante, el *ad quem* trajo a colación la exposición de motivos del citado decreto legislativo —folio 98 del cuadernillo de casación—, que señaló lo siguiente:

La Corte Suprema permite que el autor de un delito tributario pueda regularizar su situación tributaria, con la consecuente exención de responsabilidad penal, incluso con posterioridad a la intervención del órgano administrador del tributo, supuesto contrario al espíritu normativo orientado a evitar la actuación innecesaria de este órgano.

- 4.10** Sobre esta base, la Sala Superior, mediante una interpretación teleológica, señaló que:

- i.** El diez de abril de dos mil catorce la Sunat emitió la Orden de Fiscalización número 140071270380-01 por los hechos imputados, la cual se inició doce días después.
- ii.** El veintinueve de septiembre de dos mil quince la Sunat emitió la resolución de determinación de multa, mientras que el informe de indicios del delito se expidió el trece de octubre de dos mil quince. La autoridad penal formalizó la investigación preparatoria el veintitrés de enero de dos mil dieciséis.
- iii.** Sin embargo, los casacionistas cancelaron el total de la deuda tributaria⁵ —objeto de reconocimiento que no es la cuota

⁴ Difieren respecto a que la Ley número 27038 requería la omisión de denuncia penal por parte del órgano administrador del tributo cuando se regularizaba la situación tributaria. En cambio, para este último supuesto el Decreto Legislativo número 1113 declara improcedente la comunicación de indicio de delito tributario por el referido órgano.

⁵ Artículo 28 del Código Tributario: "La administración tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo, las multas y los intereses que



tributaria (que era el objeto del inicial deber de cooperación), sino la deuda tributaria (cuota tributaria, interés de demora y demás recargos) originada por la comisión del delito tributario anterior. Este objeto solo puede existir en virtud de la previa comisión de una defraudación—⁶ el nueve de marzo de dos mil quince.

iv. En virtud de la finalidad de la norma alegada por la exposición de motivos del Decreto Legislativo número 1113, el *ad quem* consideró que el inicio de fiscalización realizado por la Sunat el veintidós de abril de dos mil catorce supuso la intervención del órgano administrador del tributo, por lo que el pago de la deuda —nueve de marzo de dos mil quince— no cumplió la voluntariedad que exige la regularización tributaria.

4.11 Sin embargo, la interpretación del *ad quem*, antes que teleológica, es literal. Si la regularización tributaria tiene como presupuesto acciones —el reconocimiento y pago de la deuda— y factores coercitivos —causas de bloqueo, como la intervención de la autoridad penal o administrativa⁷— que limitan la voluntariedad del agente, la concurrencia formal de estas últimas, como en este caso lo fue el Inicio de Fiscalización número 140071270380-01, no anula automáticamente la posibilidad de la regularización tributaria.

comprende: 1) el interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo (art. 33 CT); 2) el interés moratorio aplicable a las multas (art. 181 CT), y 3: el interés por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago (art. 36 CT)".

⁶ Montero, Federico. (2020). La regularización tributaria como equivalente funcional de la pena retributiva. *InDret Penal. Revista para el Análisis del Derecho*, (2), p. 338. Recuperado de <https://indret.com/la-regularizacion-tributaria-como-equivalente-funcional-de-la-pena-retributiva/>

⁷ Distinción tomada de Montero, Federico, *op. cit.*, p. 335.

4.12 Esto porque aquella prioriza la voluntariedad de la conducta, por lo que un límite temporal estrictamente formal no se condice con dicha cualidad. En todo caso, el inicio de fiscalización se erige como un factor coercitivo que puede perturbar el carácter voluntario del comportamiento regularizador⁸, pero no lo elimina.

4.13 Esta conclusión se condice con lo señalado en los apartados 4.5 —Expediente número 00105-2015-11-1826-JR-PE-01— y 4.6 —Casación número 128-2010/Arequipa— de esta ejecutoria suprema, cuya conclusión, en síntesis, es que el inicio de fiscalización no se erige en una causa de bloqueo de la regularización tributaria. En cambio, la determinación de irregularidades, deudas o malos comportamientos tributarios se produciría cuando se emitiera la resolución de multa —para este caso, el veintinueve de septiembre de dos mil quince— y/o la resolución de informes de indicios —trece de octubre de dos mil quince—.

4.14 En ese sentido, el pago de la deuda tributaria se efectuó con anterioridad —nueve de marzo de dos mil quince— a dichas resoluciones, motivo por el que la conducta de los casacionistas calzó con el propósito de la norma sobre regularización tributaria, la cual se indica en la exposición de motivos del Decreto Legislativo número 1113:

El artículo 189 del Código Tributario [...] recoge la figura de la excusa absolutoria y responde a la necesidad de incrementar la recaudación fiscal a través del pago de las deudas tributarias ocultas, permitiendo así que los contribuyentes que han desarrollado conductas evasoras, retornen a la legalidad; con lo cual se fortalece la moral física y el sistema tributario.

⁸ *Ibidem*, p. 335.



- 4.15** De ello se desprende que una interpretación formal del límite temporal —inicio de fiscalización tributaria— ni favorece la voluntariedad de la regularización tributaria ni tampoco incentiva el cumplimiento del pago del tributo al condenar a las personas pese a que efectuaron el pago de la deuda.
- 4.16** Razonamiento que es compatible con el artículo IV del Título Preliminar del Código Penal, que requiere que la pena necesariamente precise de la lesión o puesta en peligro de un bien jurídico —en la defraudación tributaria, el de la efectiva realización de la recaudación tributaria—, es decir, el llamado principio de lesividad, que no se advierte en este caso porque la deuda tributaria se regularizó oportunamente.
- 4.17** En consecuencia, la sentencia de vista objeto de casación aplicó indebidamente el artículo 189 del Código Tributario —exclusión absoluta de penalidad por regularización tributaria—, teniendo en cuenta el elemento fundante de la norma, por lo que el inciso 3 del artículo 429 CPP se configuró. Como tal, se declara fundado el recurso interpuesto, por lo que debe casarse la resolución de vista y, con ello, los efectos que esta declaración genera.

DECISIÓN

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

- I. DECLARARON FUNDADO** el recurso de casación por el inciso 3 del artículo 429 del CPP; en consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista emitida el veintiséis de junio de dos mil



veinte por la Primera Sala Penal de Apelaciones de la Corte Superior de Justicia de Lambayeque, que confirmó la sentencia expedida el nueve de diciembre de dos mil diecinueve por el Primer Juzgado Penal Colegiado Permanente de la referida Corte, que: **a)** declaró infundada la excepción de improcedencia de acción penal interpuesta por **Luis Alberto Mundaca Cardozo, César Augusto Rodríguez Gómez y Álex Richard Seytuque Limo**, y **b)** condenó a Mundaca Cardozo —autor—, Rodríguez Gómez y Seytuque Limo —cómplices primarios— por el delito de defraudación tributaria en su forma agravada —ilícito previsto y sancionado en los artículos 1 y 4, letra a), del Decreto Legislativo número 813 (Ley Penal Tributaria)—, en agravio del Estado —Sunat—, y les impuso ocho años de pena privativa de libertad y fijó en S/ 10 000 —diez mil soles— el monto de pago solidario por concepto de reparación civil; con lo demás que contiene. En consecuencia, actuando en sede de instancia, **REVOCARON** la sentencia de primera instancia y, **REFORMÁNDOLA, ABSOLVIERON** a Luis Alberto Mundaca Cardozo (autor), César Augusto Rodríguez Gómez y Álex Richard Seytuque Limo (cómplices primarios) del delito de defraudación tributaria, en agravio de la Sunat.

- II. **DISPUSIERON** que la presente sentencia casatoria sea leída en audiencia pública y, acto seguido, se notifique a todas las partes personadas en esta sede suprema.
- III. **ANULARON** a favor de los absueltos los antecedentes policiales y judiciales generados a partir de la presente causa.
- IV. **ORDENARON** que se levanten las órdenes de captura contra los citados procesados, oficiándose como corresponde.



**CORTE SUPREMA
DE JUSTICIA
DE LA REPÚBLICA**

**SALA PENAL PERMANENTE
CASACIÓN N.º 595-2020
LAMBAYEQUE**

V. MANDARON que, cumplidos estos trámites, se devuelva el proceso al órgano jurisdiccional de origen y se archive el cuadernillo de casación en la Corte Suprema.

S. S.

SAN MARTÍN CASTRO

SEQUEIROS VARGAS

COAGUILA CHÁVEZ

TORRE MUÑOZ

CARBAJAL CHÁVEZ

IASV/ojsr