



CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA

SALA PENAL PERMANENTE

RECURSO CASACIÓN N.º 1001-2023/LAMBAYEQUE
PONENTE: CESAR SAN MARTIN CASTRO

Título. Excepción de improcedencia de acción. Delito de defraudación tributaria

Sumilla 1. A partir de las exigencias típicas del delito tributario contextualizadas en la obligación jurídica tributaria del autor, que cada modalidad especial de defraudación tributaria no necesariamente debe reunir todos los elementos del tipo básico pues tiene sus propios contornos normativos. En el caso del artículo 2, literal a), de la Ley Penal Tributaria (materia de imputación específica), una de las formas de actuación delictiva es mediante la ocultación de bienes, ingresos o rentas, de suerte que el agente impide que la administración tributaria tome conocimiento de ciertos ingresos patrimoniales que resultan relevantes para la determinación de la obligación tributaria. El autor busca mantener al fisco en una situación de desconocimiento sobre sus incrementos patrimoniales obviando el pago, total o parcial, de los tributos que corresponde pagar. Este comportamiento apunta a anular o reducir el tributo a pagar (elemento subjetivo de tendencia del autor) y lo que se requiere es que se oculten ciertos datos relevantes para determinar la base imponible o la cuantía del tributo. 2. La excepción de improcedencia de acción, según línea jurisprudencial constante de este Tribunal Supremo, está en relación con el juicio de subsunción normativa entre el hecho imputado o acusado, de un lado, y el tipo delictivo, el tipo de permisión (antijuridicidad) o los presupuestos de la punibilidad (condiciones objetivas de punibilidad y excusas legales absolutorias o causas personales de exclusión de pena), de otro lado. El análisis solo está en función a la relación de hechos formulada por el Ministerio Público –tal y como los presente–, sin cuestionarlos, negarlos o modificarlos y sin plantear en su mérito valoración del material investigativo que sustentaron los cargos. Asimismo, no es del caso incorporar, expresa o implícitamente, un cuestionamiento acerca de la claridad o precisión del relato fáctico –si se está ante una imputación concreta y bien delimitada–, pues otro es el remedio procesal ante este defecto.

–SENTENCIA DE CASACIÓN–

Lima, treinta y uno de enero de dos mil veinticuatro

VISTOS; en audiencia pública: el recurso de casación, por la causal de **infracción de precepto material**, interpuesto por la defensa del encausado ERNESTO FLORES VÍLCHEZ contra el auto de vista de fojas mil treinta y dos, de uno de julio de dos mil veintidós, que confirmando el auto de primera instancia de fojas quinientos sesenta y uno, de treinta de diciembre de dos mil veintiuno, declaró infundada la excepción de improcedencia de acción que dedujo; con todo lo demás que contiene. En el proceso penal seguido en su contra por delito de defraudación tributaria en agravio del Estado. Ha sido ponente el señor SAN MARTÍN CASTRO.

FUNDAMENTOS DE HECHO

PRIMERO. Que, según la acusación fiscal de fojas dos, de cinco de agosto de dos mil veintiuno, el encausado FLORES VÍLCHEZ habría utilizado el engaño y diferentes artificios para no pagar parte de los tributos que le correspondían



al ocultar parcialmente sus bienes e ingresos y rentas y, con ello, reducir el tributo a pagar. La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria –en adelante, SUNAT– habría detectado un incremento patrimonial no justificado del ejercicio dos mil trece por un importe de un millón novecientos trece quinientos mil veintiocho soles y del ejercicio dos mil catorce por un importe de un millón quinientos veintiséis mil quinientos ochenta soles. El imputado FLORES VÍLCHEZ no demostró el origen lícito de los fondos. Ocasionó un perjuicio económico al Estado, determinado por la SUNAT, ascendente a la suma de un millón doscientos cincuenta y dos mil trescientos treinta soles.

SEGUNDO. Que, respecto del trámite del proceso penal, se tiene lo siguiente:

1. Que el representante del Ministerio Público acusó al encausado FLORES VÍLCHEZ por la comisión de los delitos de defraudación tributaria y de lavado de activos con agravantes, y solicitó una pena de seis años de privación de libertad por el primer delito y trece años y cuatro meses de privación de libertad por el segundo, que al tratarse de un concurso real totalizaron diecinueve años con cuatro meses de pena privativa de libertad.
2. Que la defensa del acusado FLORES VÍLCHEZ dedujo excepción de improcedencia de acción en la audiencia de control de acusación (procedimiento intermedio).
3. Tras llevarse a cabo la audiencia correspondiente, el juez del Noveno Juzgado de la Investigación Preparatoria Especializado en delitos aduaneros, tributarios, de mercado y ambiental emitió el auto de fojas quinientos sesenta y uno, de treinta de diciembre de dos mil veintiuno, que declaró infundada la excepción de improcedencia de acción. Consideró que la excepción de improcedencia de acción procede cuando el hecho no constituye delito, esto es, cuando no se encuentra una norma preestablecida para establecer que una determinada conducta es delito, es decir que falta tipificación penal; que los hechos acusados han sido subsumidos por la Fiscalía en el delito de defraudación tributaria, en la modalidad de ocultar total o parcialmente, bienes ingresos y rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos, para anular o reducir el tributo a pagar, previsto y sancionado por el artículo 1 en concordancia con el literal a) del artículo 2 de la Ley Penal Tributaria – Decreto Legislativo 813; que, en consecuencia, el precepto citado cumple con el principio de legalidad y sanciona la conducta atribuida al imputado, por lo que debe desestimarse la excepción planteada. De otro lado, con respecto a que los hechos imputados no se subsumirían en las disposiciones legales antes citadas, desde que, según la defensa del imputado, no se precisó el engaño, la manera cómo se habría defraudado al Estado, es del caso anotar lo siguiente: (i) la imputación contra FLORES

VÍLCHEZ consiste en que habría declarado falsamente ante la Administración Tributaria respecto de sus bienes, ingresos y rentas durante los años dos mil trece y dos mil catorce, a consecuencia de lo cual generó una afectación patrimonial al fisco ascendente a un millón doscientos cincuenta y dos mil trescientos treinta nuevos soles; *(ii)* los hechos antes citados fácilmente se subsumen en las disposiciones contenidas en el artículo 1 en concordancia con el inciso a) del artículo 2 de la Ley Penal Tributaria; *(iii)* la descripción de la modalidad de delito de defraudación tributaria, consistente en “ocultar total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas o consignar pasivos total o parcialmente falsos” contiene los hechos atribuidos al encausado FLORES VÍLCHEZ, pues ocultar implica engañar o no decir la verdad y tal circunstancia conlleva a no establecer el monto de tributo que debió pagar el contribuyente al erario público.

4. La defensa del acusado FLORES VÍLCHEZ interpuso recurso de apelación por escrito de fojas mil dieciséis, de dieciocho de enero de dos mil veintidós.
5. Concedido el recurso de apelación, declarado bien concedido por el Tribunal Superior y culminado el trámite impugnativo, la Primera Sala Penal de Apelaciones profirió el auto de vista de fojas mil treinta y dos, de uno de julio de dos mil veintidós, que confirmó el auto de primera instancia. Argumentó que la defensa cuestionó el hecho de no haberse explicado de modo suficiente en qué consiste el engaño, pues según la Fiscalía su patrocinado habría dejado de pagar los tributos que le correspondía abonar, la referida imputación contiene defectos concretos; que, empero, estas observaciones son ajenas a los fines que persigue la excepción de improcedencia de acción, que es concluir la prosecución del proceso por un hecho que manifiestamente no reviste caracteres de delito; que, por tanto, no es esta la vía idónea para exigir precisión o detalles específicos respecto de la imputación.
6. Contra este auto de vista la defensa del investigado Flores Vílchez interpuso recurso de casación, concedido por auto de fojas mil cuarenta y uno, de diecisiete de julio de dos mil veintidós.

TERCERO. Que la defensa del encausado FLORES VÍLCHEZ en su escrito de recurso de casación de fojas mil cuarenta y uno, de diecisiete de julio de dos mil veintidós, invocó los motivos de casación de inobservancia de precepto constitucional e infracción de precepto material (artículo 429, incisos 1 y 3, Código Procesal Penal –en adelante, CPP–).

∞ Desde el acceso excepcional, propuso se interprete que los jueces deben evaluar la presencia o ausencia del “engaño bastante” o con capacidad e idoneidad para inducir a error y superar de este modo los controles tributarios; se determine si el incumplimiento de obligaciones tributarias al declarar menos patrimonio del que se tiene es una hipótesis subsumible en el



tipo delictivo de defraudación tributaria; y, se precise si debe verificarse el cumplimiento de la causalidad entre conducta fraudulenta, generación de error e impago de tributos, así como el acatamiento de los criterios de imputación objetiva.

CUARTO. Que, conforme a la Ejecutoria Suprema de fojas mil setenta y uno, de quince de setiembre de dos mil veintitrés, del cuaderno formado en esta sede suprema, es materia de dilucidación en sede casacional:

- A.** La causal de **infracción de precepto material**: artículo 429, inciso 3, del CPP.
- B.** Corresponde determinar si los hechos atribuidos pueden incardinarse en el supuesto del artículo 2 de la Ley 27038, de treinta y uno de diciembre de mil novecientos y ocho, modificatoria de la Ley Penal Tributaria, vigente cuando los hechos; es decir, si la imputación cumple con las exigencias de la comisión de una conducta fraudulenta por la que se ocultaron ingresos o rentas para anular o reducir el tributo a pagar. Por tanto, ha de precisarse los elementos típicos de esta figura delictiva.

QUINTO. Que, instruidas las partes de la admisión del recurso de casación, materia de la resolución anterior –sin la presentación de alegatos ampliatorios–, se expidió el decreto de fojas mil setenta y siete que señaló fecha para la audiencia de casación el día veinticuatro de enero último.

SEXTO. Que, según el acta adjunta, la audiencia pública de casación se realizó con la intervención de la defensa del encausado FLORES VÍLCHEZ, doctor Luis Martín Morón Sigwas, y de la abogada de la SUNAT, doctora Victoria Amada Acevedo Velez.

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. Continuada la deliberación y realizada la votación correspondiente y obtenido el número de votos necesarios (por unanimidad), corresponde dictar la sentencia casatoria pertinente, cuya lectura se programó en la fecha.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Que el análisis de la censura casacional, desde la causal de **infracción de precepto material**, estriba en determinar si los hechos acusados al encausado FLORES VÍLCHEZ pueden subsumirse en el supuesto del artículo 2 de la Ley 27038, de treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, modificatoria de la Ley Penal Tributaria, vigente cuando los hechos, en cuanto modalidad específica del delito de defraudación tributaria; es decir, si la relación de los hechos acusados cumple con las exigencias de una conducta



fraudulenta por la que se ocultaron ingresos o rentas para anular o reducir el tributo a pagar.

SEGUNDO. Que la acusación fiscal de fojas una identificó dos delitos: defraudación tributaria y lavado de activos. Es materia de análisis solo el primer delito, al que se ha circunscripto el recurso de casación. Al respecto, la acusación fiscal apuntó, de modo general, que el imputado utilizó diferentes artificios para que fraudulentamente deje de pagar parte de los tributos (impuesto a la renta) que le correspondían por los ejercicios dos mil trece y dos mil catorce, para lo cual ocultó parcialmente sus bienes e ingresos y rentas para reducir el tributo a pagar. Se detectó, insiste la acusación fiscal, un incremento patrimonial no justificado –fondos que no pudieron ser demostrados por el encausado, por lo que se adicionó a la renta neta de trabajo de esos años–, y el perjuicio al Estado ascendió a un total de un millón doscientos cincuenta y dos mil trescientos treinta soles– [folio tres de la acusación]. Esta imputación es producto de una fiscalización realizada por la SUNAT por disposición del Ministerio Público y, antes, por una comunicación de un juzgado civil, que dio lugar al Informe de indicios de delito tributario 000168-2016-SUNAT/1T0300. El citado imputado presentó declaraciones anuales de los años dos mil trece y dos mil catorce, pero recién cuando fue sometido a fiscalización –así quedó determinado en la audiencia de casación por afirmación de los abogados del imputado y de la SUNAT–, determinándose incrementos patrimoniales no justificados (un millón novecientos trece mil quinientos veintiocho soles y un millón quinientos veintiséis mil quinientos ochenta soles, respectivamente) [folios cinco a siete de la acusación]. La Fiscalía calificó estos hechos en los artículos 1 y 2, literal a), de la Ley Penal Tributaria [folios trescientos treinta y dos y trescientos sesenta y seis de la acusación fiscal].

TERCERO. Que, al respecto, el artículo 1 de la Ley Penal Tributaria determina el tipo básico del delito de defraudación tributaria, que castiga al que: “[...], en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes...”. Una modalidad específica de este delito está contemplada en el artículo 2, literal a), de la Ley Penal Tributaria, que sanciona el hecho de: “ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar”.

∞ Recuérdese que el bien jurídico protegido es el sistema de recaudación tributaria para el cumplimiento de los fines del Estado –se toma en cuenta importantes valores constitucionales en juego en la materia, cuya proyección no se agota sino que trasciende la significación estrictamente dineraria del tributo: STCE 46/2000–, para lo cual los contribuyentes están sometidos a

determinadas cargas y obligaciones cuya infracción a través de actos fraudulentos de diversa índole importa la comisión de un delito tributario [ORÉ SOSA, EDUARDO: *Delictum – Apuntes de Derecho Penal*, Editores del Centro – Universidad de Piura, Lima, 2022, pp. 217 y 219. STSE 1505/2005, de 25 de noviembre, de 14 de febrero].

∞ Es relevante precisar, a partir de las exigencias típicas del delito tributario contextualizadas en la obligación jurídico tributaria del autor, que cada modalidad especial de defraudación tributaria no necesariamente debe reunir todos los elementos del tipo básico pues tiene sus propios contornos normativos. En el caso del artículo 2, literal a), de la Ley Penal Tributaria (materia de imputación específica), una de las formas de actuación delictiva es mediante la ocultación de bienes, ingresos o rentas, de suerte que el agente impide que la administración tributaria tome conocimiento de ciertos ingresos patrimoniales que resultan relevantes para la determinación de la obligación tributaria. El autor, con su comportamiento, busca mantener al fisco en una situación de desconocimiento sobre sus incrementos patrimoniales obviando el pago, total o parcial, de los tributos que corresponde pagar. Esta conducta apunta a anular o reducir el tributo a pagar (elemento subjetivo de tendencia del autor) y lo que se requiere es que se oculten ciertos datos relevantes para determinar la base imponible o la cuantía del tributo [GARCÍA CAVERO, PERCY: *Derecho Penal Económico – Parte Especial II*, 1ra. Edición, Editorial Grijley Lima, 2007, pp. 611, 656-658]. En todo caso, lo común de todo acto defraudatorio es que para ser tal –de ahí que, ampliamente, todo delito tributario tiene una nota específica– deba exigirse en todo caso una ocultación de bases o datos fiscales esenciales que sea idónea para imposibilitar o dificultar la liquidación del tributo [MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS y otros: *Derecho Penal Parte Especial*, 8va. Edición, 2023, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2023, p. 579]. Al impago del tributo debe añadirse una conducta de ocultación del hecho imponible efectuada con la finalidad de eludir [evadir o evitar] el pago del tributo o de pagar menos de lo realmente debido (STSE 974/2012, de 5 de diciembre).

CUARTO. Que, por otro lado, es de tener presente que la excepción de improcedencia de acción, según línea jurisprudencial constante de este Tribunal Supremo, está en relación con el juicio de subsunción normativa jurídico penal entre el hecho imputado o acusado, de un lado, y el tipo delictivo, el tipo de permisión (antijuridicidad) o los presupuestos de la punibilidad (condiciones objetivas de punibilidad y excusas legales absolutorias o causas personales de exclusión de pena), de otro lado. El análisis solo está en función a la relación de hechos formulada por el Ministerio Público –tal y como los presente–, sin cuestionarlos, negarlos o modificarlos y sin plantear en su mérito valoración del material investigativo que sustentaron los cargos.

Asimismo, no es del caso incorporar, expresa o implícitamente, un cuestionamiento acerca de la claridad o precisión del relato fáctico –si se está ante una imputación concreta y bien delimitada–, pues otro es el remedio procesal ante este defecto.

QUINTO. Que, en el *sub judice*, la acusación fiscal contiene una relación de hechos basada, respecto del encausado FLORES VÍLCHEZ, en el ocultamiento parcial de sus bienes, ingresos o rentas para reducir el tributo a pagar, y que se pudo establecer a partir de una indagación de la SUNAT –siempre según los cargos– (advertidos mediante inferencias o presunciones legalmente configuradas en sede tributaria), los que no fueron declarados a fin de reducir el impuesto a la renta que debía pagarse anualmente (años dos mil trece y dos mil catorce), montos que fueron concretamente cuantificados por los Auditores Tributarios: un millón novecientos trece mil quinientos veintiocho soles en dos mil trece y un millón quinientos veintiséis mil quinientos ochenta soles en dos mil catorce).

∞ Otro aspecto será, desde luego, dilucidar si, en efecto, desde las exigencias de Derecho procesal penal –que exige enervar la presunción constitucional de inocencia (cfr.: STSE 872/2002, de 16 de mayo)–, se produjo un incremento patrimonial no declarado ocultando deliberadamente su realidad a la SUNAT con perjuicio del interés fiscal, que es lo que el tipo delictivo acusado sanciona, y que ha de acreditarse a través de prueba indiciaria (por ejemplo, SSTSE 2846/2001, de 21 de diciembre; 1755/2000, de 17 de noviembre; 2846/2001, de 21 de diciembre; y, 20/2001, de 28 de noviembre).

∞ En consecuencia, la desestimación de la excepción deducida es correcta jurídicamente. Los argumentos centrales son los expuestos en esta sentencia. El recurso defensivo no puede prosperar.

SEXTO. Que, en cuanto a las costas, es de aplicación el artículo 497, apartado 1, del CPP. No cabe su imposición por haberse recurrido un auto interlocutorio.

DECISIÓN

Por estas razones: **I.** Declararon **INFUNDADO** el recurso de casación, por la causal de **infracción de precepto material**, interpuesto por la defensa del encausado ERNESTO FLORES VÍLCHEZ contra el auto de vista de fojas mil treinta y dos, de uno de julio de dos mil veintidós, que confirmando el auto de primera instancia de fojas quinientos sesenta y uno, de treinta de diciembre de dos mil veintiuno, declaró infundada la excepción de improcedencia de acción que dedujo; con todo lo demás que contiene. En el proceso penal seguido en su contra por delito de defraudación tributaria en agravio del Estado. En consecuencia, **NO CASARON** el auto de segunda instancia. **II.** Sin costas. **III. ORDENARON** se transcriba la presente sentencia al Tribunal Superior



RECURSO CASACIÓN N.º 1001-2023/LAMBAYEQUE

de origen, al que se devolverán las actuaciones; registrándose. **IV. DISPUSIERON** se lea esta sentencia en audiencia pública, se notifique inmediatamente y se publique en la página web del Poder Judicial. **INTERVINO** el señor Peña Farfán por licencia del señor Luján Túpez. **HÁGASE** saber a las partes personadas en esta sede suprema.

Ss.

SAN MARTÍN CASTRO

ALTABÁS KAJATT

SEQUEIROS VARGAS

CARBAJAL CHÁVEZ

PEÑA FARFÁN

CSMC/AMON