

ACREDITACIÓN SUFICIENTE DE LA RESPONSABILIDAD PENAL POR EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

Sumilla. Se refrenda la naturaleza de pericia institucional que ostenta el Informe de Indicios Tributario, así como su valor probatorio en la dilucidación de delitos tributarios, dado su contenido especializado a ser evaluado por el órgano jurisdiccional.

Los resultados del cruce de información que realizó la administración tributaria en el marco del procedimiento de fiscalización que materializa es determinante.

La suma de instrumentales refrenda el conocimiento doloso de los recurrentes en la festinación de documentación, operaciones y transacciones dirigidas únicamente a aparentar obligaciones, en aras de obtener beneficios de la administración tributaria contrarios a derecho.

La condena penal impuesta reviste entidad y corresponde ser confirmada.

Lima, diecinueve de septiembre de dos mil veinticinco

VISTOS: los recursos de nulidad interpuestos por la **representante del Ministerio Público, el Procurador Público de la SUNAT y los procesados Sandro Manuel Tirado Gallegos, José Antonio Iván Eduardo Zambrano Ramos, Orlando Christofer Bedoya Higinio y Karina Lisset Villaverde Flores** contra la sentencia del siete de noviembre de dos mil veinticuatro, emitida por la Primera Sala Penal de Apelaciones de la Corte Superior de Justicia del Lima (foja 5969), **en los extremos que:**

- i. **Absolvió a Beatriz Julia Montoya Vizcarra, Evangelina Catalina Gavino Tadeo, Rita Azucena Brizuela Gutiérrez, Erika Roxana Urbano Gabino, Sarita Lucy Zapana Rosales, Cruz Moisés Ynilupu Urepeque, Christian Ricardo Villaverde Flores, Jorge Luis Morales Burgos, Elsa Janet Rodríguez Torres y Gustavo William Jorge Cueva,** como cómplices primarios del delito de defraudación tributaria con circunstancia agravante, en la modalidad de obtención indebida de saldo a favor de exportador, obtención indebida de devolución y obtención indebida de crédito fiscal, en perjuicio del Estado-SUNAT.
- ii. **Condenó a Sandro Manuel Tirado Gallegos (autor), José Antonio Iván Eduardo Zambrano Ramos, Orlando Christofer Bedoya Higinio y Karina Lisset Villaverde Flores (cómplices primarios),** por el delito de defraudación tributaria con circunstancia agravante, en la modalidad de obtención indebida de saldo a favor de exportador, obtención indebida de devolución y obtención indebida de crédito fiscal, en perjuicio del Estado-SUNAT.
- iii. En consecuencia, **impuso** contra **Sandro Manuel Tirado Gallegos y José Antonio Iván Eduardo Zambrano Ramos,** 5 años pena privativa de libertad efectiva, 456 días multa e inhabilitación por el plazo de 6 meses para el ejercicio del comercio en general incluyendo contrataciones con el Estado; contra **Orlando**

Cristofer Bedoya Higinio, Karina Lisset Villaverde Flores, 4 años de pena privativa de la libertad suspendida por el periodo de prueba de 3 años bajo cumplimiento de reglas de conducta, 365 días multa e inhabilitación por 6 meses para el ejercicio del comercio en general incluyendo contrataciones con el Estado; y, contra **Leyla Pilar Escudero Marrufo y Tania Libertad Estela Bazán**, 3 años de pena privativa de libertad suspendida con periodo de prueba 2 años bajo cumplimiento de normas de conducta, 273 días multa e inhabilitación por 6 meses para el ejercicio del comercio incluyendo contrataciones con el Estado.

iv. Asimismo, respecto a la **reparación civil** a pagar a favor del Estado estableció los siguientes montos:

- La suma de S/ 2 150 000,00 que deberán abonar de forma solidaria los sentenciados Sandro Manuel Tirado Gallegos y José Antonio Iván Eduardo Zambrano Ramos con las empresas T&S Omega Trading y Creative Accounting SAC.
- La suma de S/ 50 000,00 que deberán abonar de forma solidaria los sentenciados Karlo Alfonso Zambrano Ramos con la empresa Puritech Water Solutions S.A.C., Orlando Cristofer Bedoya Higinio con la empresa NGB International Trading S.R.L., Gustavo Adolfo Reátegui Maldonado con la empresa R.J. Stone Wild S.A.C. y Proyectos e Inversiones STS Asociados S.A.C., Karina Lisset Villaverde Flores con la empresa Costa Dorada Comercializadora de Minerales S.A.C., Leyla Pilar Escudero Marrufo y Tania Libertad Estela Bazán con la empresa Consorcio Industrial First Class S.A.C.
- La suma de S/ 50 000,00 que deberán pagar cada una de las empresas Port Bell Comercios y Distribuciones S.A.C.; Comercial y Corporación 36 S.A.C.; Aretech Servicios y Comercios S.A.C.; Consorcio de Inversiones Cetres S.A.C.; Consorcio Inversiones y Servicios del Mar S.A.C.; y, Grupo Empresarial Allier S.A.C. Todos los obligados deberán pagar de forma solidaria con los sentenciados Sandro Manuel Tirado Gallegos, José Antonio Iván Eduardo Zambrano Ramos; y, con las empresas T&S Omega Trading S.A.C. y Creative Accounting S.A.C.

De conformidad en parte con la opinión del Fiscal Supremo en lo penal

Intervino como ponente la jueza suprema **VÁSQUEZ VARGAS**.

CONSIDERANDO

PRIMERO. MARCO LEGAL DE PRONUNCIAMIENTO

El recurso de nulidad está regulado en el artículo 292 del Código de Procedimientos Penales (en adelante, C de PP) y constituye el medio de impugnación de mayor jerarquía entre los recursos ordinarios de aquel ordenamiento procesal¹. Está sometido a motivos específicos y no tiene (salvo las excepciones de los artículos 330 y 331), efectos suspensivos de conformidad con el artículo 293 del mismo texto procesal. El ámbito de

¹ Cfr. MIXAN MASS, Florencio, en SAN MARTÍN CASTRO, César Eugenio. *Derecho procesal penal*. Lima: Grijley, 2014, p. 892.

análisis de este tipo de recurso permite la revisión total o parcial de la causa sometida a conocimiento de la Corte Suprema, tal y como lo regula el contenido del artículo 298 del C de PP.

SEGUNDO. IMPUTACIÓN FÁCTICA Y JURÍDICA

2.1. HECHOS

De acuerdo con la acusación fiscal formulada mediante el Dictamen N.º 1103-2017, del 1 de diciembre de 2017 (foja 3718), subsanado por Dictamen N.º 253-19, del 7 de marzo de 2019 (foja 3976), y expuesto en audiencia oral (sesión de audiencia de juicio oral N.º 3, del 7 de diciembre de 2021, foja 4414), el hecho incriminado, en el extremo objeto del presente análisis, refiere, en síntesis:

2.1.1. El acusado **Sandro Manuel Tirado Gallegos**, en su condición de gerente general de la empresa T&S Omega Trading S.A.C², con Registro Único de Contribuyente – RUC 20522622169, habría incurrido en el delito de defraudación tributaria en las modalidades de: **i.** Obtención indebida de saldo a favor de exportador por los periodos de tributarios febrero, marzo, abril, junio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre-2011; **ii.** Obtención indebida de devolución por los periodos de marzo, octubre y diciembre-2011, y **iii.** Obtención indebida de crédito fiscal por los periodos de abril y junio-2011.

2.1.2. En la materialización de esta conducta se señala que el acusado Tirado Gallegos suscribió el formulario 4949 (foja 454) con el cual solicitó de manera inadecuada ante la Administración Tributaria (SUNAT) y obtuvo una devolución tributaria indebida a favor de su empresa. Pretensión que sustentó en las facturas señaladas en los Anexos 1, 2 y 4 del Informe de Indicios de Delito Tributario N.º 52-2014-SUNAT/6E4200 (foja 42), donde se consignaron operaciones no reales relacionadas con supuestas adquisiciones de bienes. Para dicho efecto se contó con la participación de presuntas empresas proveedoras, que por intermedio de sus representantes legales facilitaron las facturas que contenían las operaciones inexistentes y que son materia del presente caso.

2.1.3. Los supuestos proveedores de servicio fueron los siguientes:

- i. Leyla Pilar Escudero Marruffo**, representante legal de la empresa Consorcio Industrial First Class S.A.C. con RUC 20537912716.
- ii. Tania Libertad Estela Bazán**, socia mayoritaria de la empresa Consorcio Industrial First Class S.A.C. con RUC 20537912716

² Previamente llamada Exportaciones Textiles Rojas S.A.C.

- iii. **Beatriz Julia Montoya Vizcarra**, representante legal de la empresa Port Bell Comercios Y Distribuciones S.A.C. con RUC 20544721969.
- iv. **Evangelina Catalina Gavino Tadeo**, representante de las empresas Port Bell Comercios y Distribuciones S.A.C. con RUC 20544721969 y Grupo Empresarial Allier S.A.C. con RUC 20544722850.
- v. **Rita Azucena Brizuela Gutiérrez**, socia y representante de las empresas Comercial Corporación 36 S.A.C. con RUC 20392921142 y Consorcio Inversiones y Servicios del Mar S.A.C. con RUC 20535942391. Asimismo, socia y gerente de Grupo Empresarial Allier S.A.C, con RUC 20544722850.
- vi. **Erika Roxana Urbano Gavino**, socia de la empresa Comercial y Corporación 36 S.A.C. con RUC 20392921142 y Consorcio de Inversiones Cetres S.A.C. con RUC 20392930052.
- vii. **Orlando Cristopher Bedoya Higinio**, en su condición de representante de la empresa NGB International Trading S.R.L con RUC 20515330896.
- viii. **Sarita Lucy Zapana Rosales**, representante y socia de la empresa Aretech Servicios Y Comercios S.A.C. con RUC 20544923839.
- ix. **Gustavo Adolfo Reategui Maldonado**, representante de la empresa R.J. Stone Wild S.A.C. RUC 20508950251 y de Proyectos e Inversiones STS Asociados S.A.C. con RUC 20517535690.
- x. **Elsa Janet Rodríguez Torres**, representante de la empresa RJ Stone Wild S.A.C. con RUC 20508950251.
- xi. **Cruz Moisés Ynilupu Urupeque**, representante legal de la Consorcio de Inversiones Cetres S.A.C. con RUC 20392930052.
- xii. **Gustavo William Jorge Cueva**, socio de la empresa Consorcio Inversiones y Servicios del Mar S.A.C. con RUC 0535942391.
- xiii. **Karina Lisset Villaverde Flores**, representante de la empresa Costa Dorada Comercializadora de Minerales S.A.C. con RUC 20543224961.
- xiv. **Christian Ricardo Villaverde Flores**, socio mayoritario de la empresa Costa Dorada Comercializadora de Minerales S.A.C. con RUC 20543224961.
- xv. **Jorge Luis Morales Burgos**, apoderado de la empresa Costa Dorada Comercializadora de Minerales S.A.C. con RUC 20543224961.
- xvi. **Karlo Alfonso Zambrano Ramos**, representante legal de la empresa Puritech Water Solutions S.A.C. con RUC 20524263671, quien además de facilitar las facturas con operaciones no reales se **encargó de cobrar los cheques** ante la solicitud de devolución de saldo a favor del exportador a favor de esta última empresa.

2.1.4. Por otro lado, se imputa al acusado **José Iván Eduardo Zambrano Ramos**, como gerente general y socio mayoritario de la empresa Creative Accounting S.A.C., se encargó de llevar la contabilidad de la empresa T&S Omega Trading S.A.C. Esta responsabilidad le dio el acceso a los libros y registros contables de la citada empresa, donde contabilizó las facturas de compras por operaciones no reales, detalladas en los Anexos 1, 2 y 4 del Informe de Indicios de Delito Tributario N.º 52-2014-SUNAT/6E4200. Por lo cual se le constituyó como cómplice primario del delito de defraudación tributaria.

2.1.5. De acuerdo con los hechos descritos se causó un perjuicio fiscal del Estado por un monto de S/ 2 882 782,00 de tributo insoluto. Lo antes referido, se corrobora con el Informe de Indicios de Delito Tributario 52-2014-SUNAT/6E4200 (foja 42), donde se refiere al registro e ingreso en la contabilidad comprobantes de pago por compras de tejido plano y alcohol etílico que corresponden a

operaciones no reales, declarándolas al fisco en el rubro compras, para poder beneficiarse con la obtención indebida de saldo a favor de exportador, obtención indebida de devolución y obtención indebida de crédito fiscal en perjuicio del, en el periodo de enero a diciembre del 2011.

2.2. CALIFICACIÓN JURÍDICA

Los hechos antes descritos se subsumieron en el artículo 1 del Decreto Legislativo 813³-Ley Penal Tributaria, concordado con el literal a del artículo 4 de la misma norma, cuyas descripciones legales son las siguientes:

Artículo 1

El 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, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa.

Artículo 4

La defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa cuando:

a) Se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos.

[...]

TERCERO. FUNDAMENTOS DE LOS IMPUGNANTES

3.1. El FISCAL ADJUNTO SUPERIOR DE LA FISCALÍA SUPERIOR PENAL DE LIMA en su recurso formalizado por escrito del 25 de noviembre de 2024 (foja 6129) recurrió el extremo de las absoluciones y de la pena impuesta contra las sentenciadas Leyla Pilar Escudero Marrufo y Tania Libertad Estela Bazán. Preciso como agravios los siguientes:

Respecto a las absoluciones:

- i. **Acusada Sarita Lucy Zapana Rosales:** No se consideró que participó en la constitución de la supuesta empresa proveedora, que fungió como gerente, como tal era la responsable de la conducción y el manejo de la empresa. Además, tramitó el RUC de esta persona jurídica, sin embargo entregó la clave SOL de la empresa a tercera persona percibiendo a cambio regalos como ropa para su bebé, víveres y otros. Asimismo, la acusada Rita Brizuela Gutiérrez indicó que la persona de Fryda Terry Bustamante le entregaba S/ 100,00 mensuales.

³ Publicada el 20 de abril de 1996.

- ii. **Acusada Elsa Janet Rodríguez Torres:** Según Partida Registral 11670695 fue designada como gerente general por Junta General de Accionistas del 2 de diciembre de 2010, aceptándose su renuncia según acta de Junta General de Accionistas del 19 de diciembre de 2011, fecha en que se designa como nuevo gerente general a Gustavo Adolfo Reátegui Maldonado. Según el acusado Zambrano Ramos, la acusada tenía conocimiento de ser gerente, realizando firmas y cobrando cheques de la empresa en cuestión, y que su hermano Karlo Zambrano Ramos, entonces esposo de la acusada, manejaba la empresa, la cual facturó S/ 4 081 423,03, con un crédito fiscal de S/ 622 589,95 entre setiembre y noviembre del 2011.
- iii. **Acusada Evangelina Catalina Gabino Tadeo:** No se valoró que la recurrente concurrió a las notarías para la constitución de las distintas empresas, tramitó los RUC para las mismas, donde figuraba como representante legal. Como gerente era la responsable de las actividades económicas que generaba la empresa. Además, i) Port Bell Comercios y Distribuciones S.A.C. emitió facturas por S/ 1 867 939,59 con un crédito fiscal indebido de S/ 284 939,94, ii) Grupo Empresarial Allier S.A.C. emitió facturas por S/ 422 318,26 con un crédito fiscal indebido de S/ 61 421,43 y iii) Aretech Servicios y Comercios S.A.C. emitió facturas por S/ 1 427 436,63 con un crédito fiscal indebido de S/ 217 744,54.
- iv. **Acusada Rita Azucena Brizuela Gutiérrez:** Figura como gerente y socia de las empresas Comercial y Corporación 36 S.A.C., Grupo Empresarial Allier S.A.C. y Consorcio Inversiones y Servicios del Mar S.A.C., responsable de las actividades de la empresa y de los tributos generados. Admitió la realización de trámites en la SUNAT, relacionados con la obtención del RUC de las empresas y las claves SOL, documentación que eran entregadas a Terry Bustamante, por lo cual percibía S/ 100,00 mensuales. Del informe de indicios se advierte que las empresas en cuestión facturaron: i) Grupo Empresarial Allier S.A.C.: octubre de 2011, S/ 422 318,26–Crédito fiscal indebido: S/ 64 421,43. ii) Comercial y Corporación 36 S.A.C. entre junio y setiembre de 2011–S/ 1 621 092,00–Crédito fiscal indebido: S/ 247 285,22. iii) Consorcio Inversiones y Servicios del Mar S.A.C. abril de 2011–S/ 336 075,99–Crédito fiscal indebido: S/ 51 265,83.
- v. **Acusada Erika Roxana Urbano Gabino:** Participó en la constitución de empresas, concurrió a notarías y Terry Bustamante le brindó dádivas (pañales, ropa, enseres, etc.) para su hijo. Las empresas Comercial y Corporación 36 S.A.C. y Consorcio de Inversiones Cetres S.A.C. donde aparece como socia, facturaron S/ 1 621 092,00 (crédito fiscal indebido S/ 247 258,22) y S/ 1 130 006,52 (crédito fiscal indebido S/ 172 373,88) correspondientemente.
- vi. **Acusada Beatriz Julia Montoya Vizcarra:** No se valoró que entregó documentos a Luis Reyes Matos, que aceptó ir a la notaría y a SUNAT a realizar firma de documentos, por lo que aparece constituyendo Port Bell Comercios y Distribuciones S.A.C., figurando como gerente general. Además, según Rita Azucena Brizuela Gutiérrez, la acusada acudía a notarías con Fryda Isabel Terry Bustamante y percibía S/ 100,00 mensuales. Se debe considerar que en las declaraciones de Montoya Vizcarra indicó que laboró con la madre de Terry Bustamante. La empresa en cuestión facturó S/ 1 867 939,59, generando un crédito fiscal indebido de S/ 284 939,94.
- vii. **Acusado Christian Ricardo Villaverde Flores:** Posee responsabilidad penal por cuanto se prestó para la constitución de la empresa Costa Dorada Comercializadora de Minerales S.A.C. como accionista mayoritario, la cual emitió

facturas por S/ 1 618 917,52 que generaron S/ 246 953,53 en I.G.V., por supuestas ventas de óxido de zinc y cloruro de plata. Además, el testigo C.P.C. Julio César Chumacero Minuche indicó que la empresa no tenía licencia para trabajar en extracción de una parcela, por lo que vendía zapatos, carretillas y botas, entre otros. En igual sentido, se estableció que la empresa no tenía trabajadores declarados.

- viii. **Acusado Jorge Luis Morales Burgos:** Su responsabilidad se establece debido a que en su condición de apoderado de la empresa Costa Dorada Comercializadora de Minerales S.A.C. fue sindicado por el testigo C.P.C. Julio Cesar Chumacero Minuche, quien señaló que lo contactó para llevar la contabilidad de la empresa de manera externa acudiendo así al domicilio de la empresa en La Molina, donde recibió documentos y habló con Morales Burgos. Según la tesis fiscal Morales Burgos participó en la facilitación de las facturas.
- ix. **Acusado Cruz Moisés Ynilupu Urepeque:** Figura como socio de la empresa Consorcio Inversiones Cetres S.A.C., para lo cual reconoció que proporcionó documentos a su esposa Julia Montoya Vizcarra, quien se los entregó a Reyes Matos para la constitución de la empresa y que concurrió a la notaría. De acuerdo con el Informe de indicios, la citada empresa emitió facturas por S/ 1 130 006,52 con un crédito fiscal de S/ 172 373,88 en operaciones no reales.
- x. **Acusado Gustavo Adolfo Jorge Cueva:** El hecho de no tener condición de garante por ser socio fundador de la empresa Consorcio Inversiones Cetres S.A.C., no implica desconocimiento y/o participación de los actos imputados.

En cuanto a la pena impuesta

- xi. En la imposición de la pena contra las acusadas **Leyla Pilar Escudero Marrufo** y **Tania Libertad Estela Bazán** no se valoró que son merecedoras de un mayor reproche penal porque no solo pretendieron la realización de operaciones inverosímiles, sino que laboraban en otras empresas y se prestaron para simular las operaciones ante la administración pública por First Class S.A.C.

3.2. De otro lado, la **parte civil** por escrito del 25 de noviembre de 2024 (foja 6123) formuló recurso de nulidad en el extremo relacionado con las absoluciones y el monto de la reparación civil. Postuló la vulneración del deber de motivación, interdicción de la arbitrariedad, además de la indebida valoración de la prueba. Sostuvo los siguientes agravios:

En cuanto a las absoluciones

- i. **Acusado Jorge Luis Morales Burgos:** No se consideró que el domicilio fiscal señalado por Morales Burgos (avenida Melgarejo 481 – interior 1, La Molina), es la misma donde el testigo Chumacero Minuche señala haberse apersonado, y donde no vio al representante legal, sino al acusado. Además, según Villaverde Flores este domicilio es la oficina del acusado. Ello establece su participación en la gestión de la empresa Costa Dorada Comercializadora de Minerales S.A.C.
- ii. **Acusado Christian Ricardo Villaverde Flores:** No se valoró el aporte necesario que brindó en la constitución de una persona jurídica sin intención alguna de realmente desempeñar actividades comerciales.
- iii. **Acusado Cruz Moisés Ynilupu Urepeque:** No se considera que su aporte necesario fue participar en su designación como gerente general de

CONSORCIO INVERSIONES CETES SAC, asumiendo así la responsabilidad legal, pero sin intención de desempeñar actividades comerciales.

- iv. **Acusada Erika Roxana Urbano Gabino:** No se valoró que su aporte necesario fue participar en la constitución de Consorcio Inversiones Cetres S.A.C., sin intención de desempeñar actividades comerciales.
- v. **Acusada Beatriz Julia Montoya Vizcarra:** No se consideró que, de acuerdo con la naturaleza del delito tributario, al proveedor le asiste un deber especial como contribuyente, el cual fue quebrantado a partir de la constitución de la empresa Port Bell Comercios y Distribuciones S.A.C., y su designación como gerente general, sin intenciones de desempeñar actividades comerciales.
- vi. **Acusada Rita Azucena Brizuela Gutiérrez:** No se valoró que reconoció del pago de S/ 100,00 mensuales por la aceptar ser socia y gerente en las mencionadas empresas Comercial y Corporación 36 S.A.C. y Consorcio Inversiones y Servicios del Mar S.A.C., y socia y gerente de la empresa Grupo Empresarial Allier S.A.C., que evidencia el incumplimiento a los deberes de contribuyente y la constitución dolosa de empresas sin la intención real de desempeñar actividades comerciales.
- vii. **Acusada Elsa Janet Rodríguez Torres:** Se omitió considerar que el núcleo central de la imputación es que fue gerente general de la empresa R.J. Stone Wild S.A.C. pese a que nunca ejerció dicha función.
- viii. **Acusada Evangelina Catalina Gabino Tadeo:** No se analizó que la acusada reconoció haber recibido un pago mensual de S/ 100,00 por aceptar figurar como socia y gerente de las empresas Port Bell Comercios y Distribuciones S.A.C. y Grupo Empresarial Allier S.A.C.; y socia de la empresa Aretech Servicios y Comercios S.A.C., claro caso de incumplimiento al deber de contribuyente.
- ix. **Acusado Gustavo William Jorge Cueva:** Se omitió evaluar que el aporte principal y necesario radica en la constitución de la persona jurídica sin intención de desempeñar actividades comerciales.
- x. **Acusada Sarita Lucy Zapana Gonzales:** No se consideró que aceptó el pago de S/ 50,00 mensuales por realizar la constitución de la empresa Aretech Servicios y Comercios S.A.C., lo cual refleja el incumplimiento a los deberes como contribuyente.

Con relación a la reparación civil

- xi. La sentencia aplica un criterio propio para fijar la reparación civil y ordenar el pago de un monto por parte del contribuyente y su contador, y otro monto para los cómplices primarios, sin considerar que el artículo 95 del Código Penal establece el pago solidario entre todos los responsables, sin diferencias autores y cómplices.
- xii. La reparación civil en los delitos tributarios se encuentra determinada por la deuda tributaria que en el caso asciende a S/ 3 236 284,00 más los intereses hasta su cancelación total, ordenando el pago solidario entre todos los partícipes, por lo que solicita se fije en dicho monto la reparación civil.

3.3. Los procesados **Orlando Christofer Bedoya Higino** y **Karina Lisset Villaverde Flores**, en unidad de defensa, formularon recurso de nulidad por escrito del 13 de noviembre de 2024 (foja 6051) y solicitaron su absolución de los cargos incoados. Plantearon los siguientes agravios:

Con relación al acusado **Bedoya Higino**:

- i. No se acreditó el ejercicio de sus funciones de gerente de la empresa NGB International Trading S.R.L. Si bien en el periodo de junio a octubre de 2005 laboró en la empresa Creative Accounting S.A.C. únicamente fue archivando documentos.
- ii. Durante el periodo en que se cometió el ilícito no ejerció la administración de la empresa. La sentencia detalla que por junta general del 17 de enero de 2011 se le autorizó al gerente suscribir un contrato de administración temporal con Creative Accounting S.A.C., por tanto desde dicha fecha transfirió, otorgó, se deshizo de su función gerencial. En este sentido, durante la emisión de las 13 facturas de ventas que obran en el Informe de Indicios, correspondientes al periodo del 3 de febrero al 30 de diciembre de 2011, el recurrente no formaba parte de la empresa NGB International Trading S.R.L.
- iii. En el periodo del 2011 el recurrente laboraba en el Hospital Daniel Alcides Carrión, de acuerdo con la Resolución N.º 171-2018-CG/TSRA-SALA 2, debido a la falta de operatividad de la empresa en ese momento, lo que lo obligó a trabajar en otra empresa para percibir un ingreso estable.
- iv. En base al principio de confianza otorgó las facultades de administración a la empresa de contabilidad, en la época que se cometieron los ilícitos.

Con relación a la acusada **Villaverde Flores**:

- v. La empresa Costa Dorada Comercializadora de Minerales S.A.C., es la única empresa que afrontó la fiscalización durante todas las diligencias que requirió la Sunat. La recurrente demostró que las facturas eran reales.
- vi. Si bien la Sunat indicó que durante la fiscalización no vio al personal laborando es porque solo se apersonó a las oficinas administrativas, mas no al lugar donde se producen los minerales que contaba con permiso expreso del Ministerio de Energía y Minas. A su vez, según el mismo testigo de la fiscalía confirmó ver al personal de la empresa laborando. Además, la empresa contaba con los permisos de explotación provisional de minerales y procesamiento de los mismos y las facturas emitidas han sido validadas, registradas, declaradas y se pagaron los impuestos correspondientes.
- vii. La fiscalía utilizó terminología tributaria sin tener en cuenta que se trata de un principio que se promulgó en el 2022 y entró en vigencia en el 2023. Tampoco se consideró que no existe medio probatorio que acredite de que la empresa no contaba con las facultades para comercializar minerales, ni que comercializara minerales, menos que las facturas se emitieron de favor o fueran falsas.

3.4. Por su parte, el acusado **José Antonio Iván Eduardo Zambrano Ramos** por escrito del 20 de noviembre de 2024 (foja 6086) formuló recurso de nulidad contra la sentencia dictada en su contra y solicitó su absolución. Sostuvo esencialmente los siguientes agravios:

- i. No se realizó una debida valoración de los medios probatorios en el extremo del contrato suscrito entre la empresa acusada (T&S Omega Trading S.A.C.) y la empresa prestadora del servicio contable (Creative Accounting S.A.C.). En el juicio oral no se identificaron las facturas que fueron partícipes en las

operaciones no reales y que el recurrente haya tenido conocimiento de dicho hecho delictivo. Tampoco se analizó que el servicio prestado es de naturaleza externa, fuera de las oficinas de la empresa y que la omisión de documentos, operaciones y hechos de importancia era solo responsabilidad de la empresa contratante.

- ii. Se señala que prestó su domicilio para alguna de las actividades de la empresa e incluso para la llegada de los bienes en las guías de remisión, pero no se define el tiempo de uso de tal domicilio, tampoco las guías ni los proveedores que accedieron al lugar en mención, lo cual limita el derecho de defensa y doble instancia.
- iii. Se advierte una incongruencia con relación a las operaciones con la proveedora Consorcio First Class S.A.C., al no establecer la vinculación con el recurrente y el rol que ha incumplido.
- iv. Las acusadas Tania Libertad Estela Bazán y Leyla Pilar Escudero Marrufo confirmaron la realización de operaciones, pero precisaron que fueron manejadas por una tercera persona⁴, sin embargo ello no se ha valorado adecuadamente, pues no se comprendió a dicha tercera persona ni se actuó prueba dirigida a establecer dicho supuesto como hecho probado.
- v. Se estableció que las operaciones de la empresa Creaciones Y Servicios Múltiples S.A.C. Comercial y Corporación 36 S.A.C.; Consorcio De Inversiones Cetres S.A.C., donde se consignó como chofer a Félix Valderrama CH. o Félix Chuquillanqui, fueron no reales, pero sin precisar el periodo al que corresponden dichas operaciones.
- vi. Se acreditó la falsedad de uso del vehículo de placa PZ-4845 sin acto procesal que corrobore el dicho de Elsa Janet Rodríguez Torres, con lo cual se omitieron los criterios establecidos en el Acuerdo Plenario 2-2005-CJ-116.
- vii. No se establece la incidencia de su participación como administrador de las empresas R.J. Stone Wild S.A.C., Proyectos Inversiones STS Asociados. S.A.C., NGB International Trading SRL y que la empresa Creative AccountinG S.A.C. en los hechos, pues sus actos eran avalados por la Ley General de Sociedades. En este sentido, no se acreditó que haya adecuado su rol a la resolución delictiva. El delito imputado es uno de infracción de deber por lo que se debió atender a lo desarrollado en el Acuerdo Plenario 2-2009/CJ-116 (fundamento 8).
- viii. No se valoraron las DUAS que preceden cada una de las solicitudes que formuló ante la Sunat, las cuales no fueron cuestionadas.
- ix. Existe incongruencia en los Considerandos 9.3, 9.3.6, 9.6, 9.6.3, 9.7, 9.7.7 de la sentencia al establecer su responsabilidad en razón de poseer la administración de las empresas, dado que los representantes de estas no habrían ejercido el cargo, sin embargo, también se establece responsabilidad de estos. Se vulnera el principio de congruencia, lógica, debido proceso y tutela jurisdiccional.
- x. La responsabilidad se estableció en mérito a la prueba por indicios, empero no se cumplieron con las pautas establecidas en el precedente vinculante contenido en el Recurso de Nulidad 1912-2005/Piura.
- xi. **En cuanto a la pena:** Existe contradicción entre los considerandos 10.8, 10.9 y la parte resolutive, pues se le aplicó una pena efectiva cuando se desarrolló

⁴ Edwin Apaza Zevallos, según testimonio de las acusadas.

que la misma debería ser de carácter suspendida. Además, debió considerarse la garantía del plazo razonable.

- xii. **En cuanto a la reparación civil:** De acuerdo con el Informe de Indicios el perjuicio fiscal asciende a S/ 1 692 090,00, sin precisarse monto adicional; sin embargo, se fija una reparación civil de S/ 2 150 000,00 y S/ 50 000,00, lo cual carece de motivación suficiente.
- xiii. Existen omisiones en el Informe de indicios: **a)** convocar como testigo de Álvaro Moscoso, gerente general de la empresa Proyectos e Inversiones STS ASOCIADOS S.A.C, **b)** convocar como testigo a Roberto Sarco Santa Cruz, como accionista del 50% y socio de Sandro Tirado Gallegos, administrador y financiero T&S Omega Trading S.A.C., **c)** solicitar la ampliación y fiscalización del periodo 2012, para la aclaración de las devoluciones, pagos y demás participaciones, **d)** convocar como testigo al CPC Isela Membrillo, para la descripción de las circunstancias en las que firmó como contadora de T&S Omega Trading S.A.C., **e)** no se indica en el Informe de Indicios de Delito Tributario la aplicación de la "Trazabilidad en las operaciones comerciales de la empresa recurrida". **f)** citar de testigos a los funcionarios de la SUNAT, que emitieron las DUAS de exportación y de la empresa T&S Omega Trading S.A.C. para la verificación de la aplicación de la norma, **g)** citar a los funcionarios del banco emisor las cartas fianza, las cuales avalaron las devoluciones solicitadas, **h)** citar como a testigos a los funcionarios del Banco Central de Reserva, como receptor de las divisas producto de las exportaciones y su posterior transferencia, **i)** solicitar a los bancos correspondientes copias de los cheques girados por la contribuyente y cobrado por sus proveedores, para determinar la correcta participación de los imputados, **j)** incluir en el Informe de Indicios de Delito Tributario el "Estado de Flujo de Efectivo" del periodo 2011 para la determinación de las entradas y salidas de los recursos de la empresa, y **k)** incluir en el Informe de Indicios las "Conciliaciones Bancarias" del periodo 2011, para determinar el movimiento tanto en soles como en dólares.
- xiv. Al emitir sentencia no se actuó en el juicio oral los extremos que la SUNAT debió de aclarar para establecer qué proveedores y en qué periodo se materializó cada modalidad delictiva. Tampoco se otorgó valor íntegro a la pericia de parte ni al debate pericial.
- xv. Adicionalmente, se ha producido el quiebre del proceso, toda vez que las sesiones de juicio oral se han realizado fuera del plazo ordinario (8 días).

3.5. Por último, el acusado **Sandro Manuel Tirado Gallegos** en su recurso de nulidad formulado por escrito del 22 de noviembre de 2024 (foja 6104), postuló como pretensión su absolución y sostuvo esencialmente los siguientes agravios:

- i. No existen suficientes elementos de prueba que acredite su responsabilidad penal, al no concurrir los elementos constitutivos de delito tributario.
- ii. El Informe de Indicio de Delito Tributario N.º 52-2014-SUNAT/6E4200, obrante en autos, es deficiente e inconsistente. No se tomaron en cuenta los 23 estados de cuenta corriente sobre las operaciones comerciales sostenidas con sus proveedores lo que demuestra la capacidad económica de la empresa.
- iii. Su representada siempre se dedicó a la exportación de productos textiles (tejido plano), así como de alcohol etílico y otros afines a la República de Venezuela, adquiriendo los productos de los proveedores cuestionados, no realizando ventas de sus productos en el mercado local. La mercadería física siempre existió y las operaciones se materializan con los comprobantes de pago, ninguno de los cuales fue tachado ni cuestionado por el Ministerio Público o la parte civil.

- iv. La empresa Creative Accounting SAC, facilitó el domicilio fiscal a T&S Omega Trading SAC, solamente para efectos de recepción de diferentes documentos, ya que en febrero de 2011, la oficina de T&S Omega Trading SAC estaba en acondicionamiento, más aun cuando no necesitaba de un gran almacén para realizar sus operaciones comerciales, dado que contrató los servicios de la empresa de carga ANDEAN PERU CARGO, que trasladaba la mercadería desde el local de los diversos proveedores hasta los almacenes aduaneros.
- v. Cuestiona las declaraciones de Félix Alberto Valderrama Chuquiyanqui, Julio César Chumacero Minuche, Antonio Sottec Cartagena y los peritos SUNAT Cesar Rodríguez Zegarra y Yovana Ponce Andrade. Además, precisa que se minimizó el valor probatorio de lo declarado por Juan Jaime Urqueaga Flores y el perito de parte Rolando Pingo Flores.
- vi. Niega la imputación y reafirma que todas las operaciones comerciales de su representada con los proveedores se encuentran sustentadas, siendo operaciones reales, no ocasionando ningún perjuicio al Estado. Si los proveedores no exhibieron ni proporcionaron documentación en el proceso de auditoría y/o fiscalización no significa, que hayan incurrido en alguna modalidad de defraudación tributaria más aun cuando la mercadería física adquirida pasó los canales de controles aduaneros.
- vii. Se debieron considerar sus condiciones personales: 52 años, conviviente con un hijo de 10 meses de nacido, grado de instrucción secundaria completa, ocupación asesor de exportaciones en el sector pesquero de manera independiente por lo cual percibe S/ 3000,00, demostrando un comportamiento procesal positivo y carece de antecedentes penales y judiciales.

CUARTO. OPINIÓN DE LA FISCALÍA SUPREMA EN LO PENAL

Por Dictamen 344-2025-MP-FN-SFSP, del 15 de agosto de 2025 (foja 385 del cuadernillo supremo), la Segunda Fiscalía Suprema Penal desarrolló lo siguiente:

- 4.1. En cuanto a la condena de **Sandro Manuel Tirado Gallegos José Antonio Iván Eduardo Zambrano Ramos, Orlando Christofer Bedoya Higinio y Karina Lisset Villaverde Flores** se demostró de forma plena su responsabilidad penal por lo cual opina porque se declare **no haber nulidad**, ratificando su condena.
- 4.2. Con relación a las absoluciones de **Jorge Luis Morales Burgos, Christian Ricardo Villaverde Flores, Erika Roxana Urbano Gabino y Gustavo William Jorge Cueva**, opina porque se declare **no haber nulidad**, toda vez que el ámbito de competencia de los citados no se vincula con las operaciones defraudatorias emprendidas por sus coimputados.
- 4.3. Respecto a las absoluciones de **Beatriz Julia Montoya Vizcarra, Evangelina Catalina Gabino Tadeo, Rita Azucena Brizuela Gutiérrez, Sarita Lucy Zapana Rosales, Cruz Moisés Ynilupu Urupeque y Elsa Janet Rodríguez Torres**, estimó que la decisión de absolución se basó en la propia versión de los imputados, sin analizar la constitución de la empresa, estos trámites, desde la inscripción hasta la obtención del RUC, son de carácter personal donde los mismos funcionarios verifican la voluntariedad de los ciudadanos. No se valoraron debidamente los

medios probatorios actuados, por lo que opina porque se declare **nula** la sentencia y se **ordene** un nuevo juicio oral.

4.4. Por otro lado, en el caso de la sentenciada **Tania Libertad Estela Bazán**, resulta evidente la identidad de fundamento que sostiene su condena frente al fundamento para absolver a sus coprocesados quienes ostentan la misma condición de “socios de la empresa proveedora”, por lo que en base al artículo 301 del C de PP opina porque se declare **haber nulidad** en la sentencia y **reformándola** se la **absuelva**.

4.5. En cuanto al **extremo de la reparación civil**, sostuvo que se debe declarar **haber nulidad** y **reformándola** se fije en S/ 3 236 284,00, a pagar de manera solidaria por la totalidad de sentenciados.

QUINTO. FUNDAMENTOS DEL TRIBUNAL SUPREMO

CONSIDERACIONES PRELIMINARES

5.1. En la dilucidación de toda controversia, las decisiones emitidas por los órganos jurisdiccionales pueden ser objeto de discusión y cuestionamiento por quien se considere agraviado con lo resuelto. Dicha facultad se encuentra prevista a nivel constitucional en el numeral 6 del artículo 139 de la Carta Magna que reconoce el derecho a la pluralidad de instancias como expresión del debido proceso y tutela jurisdiccional. Asimismo, en la regulación internacional corresponde remitirnos a lo normado en el literal h del numeral 2 del artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, según el cual toda persona tiene: “El derecho de recurrir [...] el fallo ante juez o tribunal superior”.

5.2. Como correlato al derecho a impugnar se erige la obligación procesal del Tribunal de revisión de ceñirse, en su conocimiento y decisión del asunto que lo convoca, a la expresión de agravios y pretensiones planteadas por quien recurre. Rige el principio de limitación o congruencia recursal; de forma que, el órgano de segunda instancia solo se pronunciará respecto de aquellos ámbitos expresamente cuestionados por las partes legitimadas (*tantum devolutum quantum appellatum*), estos son los que delimitan su ámbito de competencia en la decisión a emitir.

5.3. En el caso, convoca a análisis la impugnación defensiva de los procesados Sandro Manuel Tirado Gallegos, José Antonio Iván Eduardo Zambrano Ramos, Orlando Christofer Bedoya Higino y Karina Lisset Villaverde Flores frente al estándar de prueba que sustentó la condena penal en su contra.

Por otro lado, los recursos planteados por el titular de la acción penal y la parte civil cuestionan el sustento de la absolución dictada por la Sala superior por el delito de defraudación tributaria respecto de diez procesados. Ambas partes coinciden en postular, en lo medular, que la sentencia contiene un deficiente análisis y valoración de la prueba de cargo actuada.

Finalmente, se verifica un planteamiento recursal directamente dirigido a modificar el quantum de la pena y el monto de la reparación civil.

5.4. En línea de lo expuesto, se procederá a evaluar los fundamentos desarrollados en la sentencia en el marco de los agravios sostenidos por las partes impugnantes, previo a lo cual corresponde indicar que en la valoración de la prueba en materia penal sus fundamentos y criterios se sostienen en la garantía de presunción de inocencia normada en el literal e del inciso 24 del artículo 2 de la Constitución Política del Estado, elemento esencial para la realización efectiva del derecho a la defensa y que acompaña al acusado durante toda la tramitación del proceso hasta que una sentencia condenatoria que determine su culpabilidad quede firme⁵. En segundo lugar, rige lo normado en el artículo 283 del Código de Procedimientos Penales, según el cual los hechos y las pruebas que los abonen serán apreciados por los jueces, con criterio de conciencia.

5.5. Además, en materia probatoria no se debe soslayar que los hechos se acreditan de dos formas: a través de la prueba directa (corroborada periféricamente); y, ante la ausencia de esta, por indicios, mediante el método probatorio indiciario. Al respecto, Miranda Estrampes sostiene que “[...] responde a una sistemática y estructura [...] de cuyo cumplimiento estricto depende su propia validez y eficacia probatoria”⁶. El Acuerdo Plenario N.º 1-2006/ESV-22⁷ estableció como precedente vinculante, entre otros, al Recurso de Nulidad N.º 1912-2005/Piura⁸ que en su fundamento cuarto

⁵ Corte IDH. Caso Corte IDH. Caso J. vs. Perú. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia del veintisiete de noviembre de dos mil trece. Serie C N.º 275, párr. 233.

⁶ MIRANDA ESTRAMPES, Manuel. *La prueba en el proceso penal acusatorio*. Jurista Editores, 2012, Pp. 34.

⁷ Del trece de octubre de dos mil seis.

⁸ Del seis de septiembre de dos mil cinco, cuarto fundamento jurídico.

señaló con relación a la prueba indiciaria que lo característico de esta es que su objeto no es directamente el hecho constitutivo del delito, tal y como está regulado en la ley penal, sino otro hecho intermedio que permite llegar al primero por medio de un razonamiento basado en el nexo causal y lógico existente entre los hechos probados y los que se trata de probar. Se exige partir de un hecho base plenamente probado, seguido de indicios plurales (excepcionalmente pueden ser únicos, pero de singular fuerza acreditativa), antecedentes, concomitantes y posteriores al hecho que se pretende probar; así como, interrelacionados o imbricados entre sí, de modo que se refuercen y que no excluyan el hecho consecuencia.

La verificación de las exigencias propias de la naturaleza de este método de prueba y el rechazo de los contraindicios que se puedan postular, permiten el juzgador corroborar el hecho propuesto por el Ministerio Público y establecer la responsabilidad penal sobre la base de prueba de cargo, garantizando el derecho a la motivación debida⁹, regulada en el numeral 5 del artículo 139 de la norma fundamental.

ANÁLISIS DEL CASO CONCRETO

SEXTO. RESPECTO AL EXTREMO CONDENATORIO

6.1. Fluye del estudio de los actuados que componen la presente causa que la sentencia de alzada declaró probado que con motivo de la fiscalización administrativa-tributaria que efectuó la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria —en adelante Sunat— a la empresa T&S Omega Trading S. A. C. se verificó que el acusado Sandro Tirado Gallegos, en su calidad de gerente general durante el ejercicio gravable de marzo a diciembre de 2011, incluyó en la contabilidad de la citada persona jurídica comprobantes de pago que contenían operaciones no reales, a partir de las cuales sustentó gastos con fines defraudatorios, con lo cual alcanzó devoluciones fiscales en los meses de marzo, octubre y

⁹ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Expediente N.º 728-2008-PHC/TC, LIMA, del trece de octubre de dos mil ocho: “El derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales es una garantía del justiciable frente a la arbitrariedad judicial y garantiza que las resoluciones no se encuentren justificadas en el mero capricho de los magistrados, sino en datos objetivos que proporciona el ordenamiento jurídico o los que se derivan del caso” (fundamento jurídico 7).

diciembre de 2011, así como la obtención indebida de saldo a favor del exportador por los meses de febrero, marzo, abril, junio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 2011, y la obtención indebida de crédito fiscal de los periodos abril y junio de 2011.

6.2. En el análisis de responsabilidad penal se verifica que la declaración de los hechos probados se consolidó en prueba personal y, fundamentalmente, en prueba pericial y documental conforme se pasará a detallar.

En este sentido, concurre como medio de prueba privilegiado el **Informe de Indicios de Delito de Tributario N.º 52-2014-SUNAT/6E4200** (foja 42), que contiene el conjunto de actuaciones desplegadas y de la información acopiada con motivo del proceso de fiscalización realizado a la empresa T&S Omega Trading S.A.C. Esta instrumental fue ampliamente desarrollada y debatida en el plenario por los auditores Giovanna Patricia Ponce Andrade y César Augusto Rodríguez Zegarra (sesiones N.º 48, 49 y 50, del 12 y 19 de junio y del 5 de julio de 2023, foja 5489, 5496 y 5510, respectivamente), oportunidad en la que fueron examinadas por las partes procesales, y despejaron los cuestionamientos sobre el examen realizado, para finalmente ratificar sus conclusiones.

Al respecto, cabe precisar que conforme el Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo 135-99-EF (vigente al momento de los hechos)¹⁰, estableció el carácter pericial del informe de la Sunat. Posteriormente, el artículo 194 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo 133-2013-EF¹¹ le otorgó la connotación de **pericia institucional**: “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”.

¹⁰ Artículo 194 del TUO del Decreto Supremo 135-99-EF: “Los informes técnicos o contables emitidos por los funcionarios de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, que realizaron la investigación administrativa del presunto delito tributario, tendrán, para todo efecto legal, el valor de informe de peritos de parte”.

¹¹ Del veintidós de junio de dos mil trece.

Al respecto, este Tribunal supremo refrenda la naturaleza del citado informe y valor probatorio en la dilucidación de delitos tributarias, dado su **contenido especializado** a ser evaluado por el órgano jurisdiccional en consonancia con el resto de los medios de prueba acopiados¹². La Sunat en el marco de sus facultades de fiscalización puede, discrecionalmente, exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad, conforme facultad reconocida en el artículo 62 del TUO del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo 135-99-EF (vigente al momento de los hechos). En esta misma línea, despliega actos de inspección física en los domicilios declarados, bajo cualquier título, por los deudores tributarios.

6.3. En este sentido, el informe en mención contiene el detalle de los actos de investigación desplegados por T&S Omega Trading S.A.C. con motivo de las supuestas transacciones celebradas, entre otros, con los siguientes proveedores¹³:

- i. **NGB International Trading S.R.L.**, representando por el acusado Orlando Cristofher Bedoya Higinio.
- ii. **Costa Dorada Comercializadora de Minerales S.A.C.**, representado por la acusada Karina Lisset Villaverde Flores.
- iii. **Consorcio Industrial First Class S.A.C.**, representado por la acusada Leyla Pilar Escudero Marruffo y como socia mayoritaria la acusada Tania Libertad Estela Bazán.
- iv. **Proyectos e Inversiones STS Asociados S.A.C.**, representando por el acusado Gustavo Adolfo Reategui Maldonado.
- v. **R&J Stone Wild S.A.C.**, representando por el acusado Gustavo Adolfo Reategui Maldonado.
- vi. **Puritech Water Solutions S.A.C.** representado por el acusado Karlo Alfonso Zambrano Ramos.

Aparece del citado informe que en el caso de autos se procedió con los requerimientos de información, así como con el examen, constatación y

¹²

¹³ Es preciso señalar que el informe en referencia también comprendió a las empresas Grupo Empresarial ALLIER S.A.C., Port Bell Comercios y Distribuciones S.A.C., ARETECH Servicios y Comercios S.A.C., Comercial y Corporación 36 S.A.C., Consorcio de Inversiones CETRES S.A.C. y Consorcio, Inversiones y Servicios del Mar S.A.C.; no obstante, el análisis no comprende a las citadas por no formar parte del objeto de impugnación en este extremo.

comparación de la documentación, tras lo cual se evidenciaron plurales supuestos fácticos que inciden de manera directa en la evaluación de las operaciones que postuló la empresa proveedora T&S Omega Trading S.A.C., como sustento de la solicitud de devolución de saldos a favor por beneficios del exportador y crédito fiscal, los cuales constituyen insumos en el análisis indiciario en la presente causa.

Los resultados del cruce de información que realiza la administración tributaria en el marco del procedimiento de fiscalización que materializa es determinante, de forma si tras el requerimiento para la exhibición de los documentos respectivos, estos no fueron presentados o se presentaron con deficiencias que impiden verificar la materialidad de las operaciones que contienen, resulta lógico y razonable concluir en la defraudación al fisco.

6.4. En el presente caso se identificó, en primer término, la **inexistencia de documentación que permita refrendar la materialidad de las adquisiciones en términos de cantidad, calidad y costos**. No se anexaron contratos de compra-venta y transferencia de bienes. Además, se verifica que no se declararon operaciones que constituyen costo o gasto de producción de los proveedores a efectos de justificar las operaciones declaradas.

En segundo lugar, trascendió la **ausencia de capacidad logística y técnica por parte de las presuntas empresas proveedoras para realizar las ventas y adquisiciones que se postulan**. No se acreditó la fabricación y/o adquisición de materiales objeto de transferencia, situación que se refrendó en el mérito de la información acopiada en la Declaración Anual de Operaciones con Terceros emitidas por las empresas proveedoras, en las que **no se incorporó información sobre compras** en las cantidades imputadas.

Además, las presuntas proveedoras **no contaban con personal administrativo ni operativo** para desarrollar sus propias actividades económicas, lo que se respalda en el hecho que no declararon el formulario PDT 601¹⁴. **Tampoco poseían licencia de funcionamiento** del

¹⁴ PDT Planilla Electrónica – Formulario Virtual N.º 0601, presentado mensualmente a través del medio informático desarrollado por la SUNAT, en el que se encuentra registrada la

local comercial que les permitieran ejercer la actividad propia de su giro de negocio. Aunado a ello, los domicilios fiscales declarados correspondían a ambientes que **no contaban con una infraestructura adecuada para el giro de negocio**¹⁵. Se verificó la **inexistencia de establecimientos con infraestructura adecuada para su funcionamiento**, así como anexos, espacios comerciales y/o almacenes como centros de desarrollo de la actividad comercial que se postula.

Como tercer aspecto relevante se apreciaron **inconsistencias en el proceso de control de ingreso y/o egreso de bienes**, así como en el traslado de los productos objeto de supuesta comercialización. No se presentaron las guías de remisión como sucedió en el caso de la empresa NGB International Trading S.R.L.¹⁶; mientras que, en otros casos se presentaron con deficiencias referidas a la consignación de placas de rodaje de vehículos cuyos titulares al deponer ante la autoridad tributaria no reconocen el traslado, como se verificó en la fiscalización de las empresas R.J. Stone Wild S.A.C.¹⁷, Costa Dorada Comercializadora de Minerales S.A.C.¹⁸, Proyectos e Inversiones STS Asociados S.A.C.¹⁹

información de los trabajadores, pensionistas, prestadores de servicios, prestador de servicios - modalidad formativa y personal de tercero.

¹⁵ A continuación, el detalle de lo precisado en el informe respecto de las siguientes empresas:

- i. R&J Stone Wild S.A.C.: "Los domicilios fiscales declarados por el contribuyente corresponden a un stand ubicado en el Centro Comercial Centro Lima [...] conformado por 10 interiores, de los cuales no dieron razón de la empresa [...] no cuentan con la infraestructura adecuada para comercializar rollos de tela de tejido de punto".
- ii. Consorcio Industrial First Class S.A.C.: "En el domicilio fiscal declarado por el contribuyente se ha verificado que dicho domicilio es ocupado por un estudio de abogados, y la empresa no ha realizado las operaciones económicas".
- iii. NGB International Trading S.R.L.: "Los domicilios fiscales declarados por el contribuyente corresponden a oficinas que no cuentan con una adecuada y razonable infraestructura para ejercer actividades comerciales como las que figuran en sus facturas de venta emitidas a T&S Omega Trading S.A.C. como son la venta de tejido plano".
- iv. Costa Dorada Comercializadora de Minerales S.A.C.: "Los domicilios fiscales declarados por el contribuyente en un caso no existe [...], y en el segundo caso corresponde a un departamento que no cuenta con una infraestructura adecuadas para la comercialización de productos químicos, al tratarse de una zona residencial".
- v. Proyectos e Inversiones STS Asociados S.A.C.: "El domicilio fiscal declarado por el contribuyente corresponde a un departamento o interior que no cuenta con una infraestructura para la comercialización de rollos de tejido plano".
- vi. Puritech Water Solutions S.A.C.: "El domicilio fiscal declarado por el contribuyente corresponde a una oficina o departamento que no cuenta con una adecuada y razonable infraestructura para ejercer actividades comerciales".

¹⁶ "Las facturas emitidas a T&S Omega Trading S.A.C. no cuentan con los medios de pago que demuestren la cancelación de dichas operaciones comerciales".

¹⁷ "En las guías de remisión emitidas a T&S Omega Trading S.A.C. se consigna como placa del vehículo que realizó el transporte de las mercaderías vendidas, la N.º PZ-4845, cuya

En cuarto lugar, en el caso de las empresas Consorcio Industrial First Class S.A.C.²⁰, NGB International Trading S.R.L., Proyectos e Inversiones STS Asociados S.A.C. **no se acreditaron los pagos efectuados como correlato de la cada transacción**, no obra en autos las constancias de entrega de cheques, abonos en cuenta, o movimiento financiero que permita generar certeza de su cobro. Por su parte, para el caso de la empresa Puritech Water Solutions S.A.C. no existe congruencia entre el contenido del reporte por el Impuesto de Transacciones Financieras-ITF y la información obrante en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta de dicho año, así como frente a la información contenida en el registro de IGV. Finalmente, en el caso de la empresa R.J. Stone Wild S.A.C., los ingresos percibidos eran retirados del sistema financiero casi en su totalidad en el mismo mes en que se efectuaron los depósitos.

Otro aspecto que se estableció para el caso de la empresa R.J. Stone Wild S.A.C. fue el referido a la **vinculación** entre los socios y representantes de las plurales comprometidas en los hechos. Es así que, en la Declaración Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (presentada en marzo de 2012), figura como representante legal el imputado Sandro Manuel Tirado Gallegos, quien desde marzo del 2011 fue representante legal y gerente general de la empresa T&S Omega Trading S.A.C.

dueña es la señora Elsa Janet Rodríguez Torres, quien ante la Administración Tributaria manifestó que su vehículo nunca tuvo vínculo alguno con la empresa R.J. STONE WILD S.A.C., que nunca prestó ningún servicio y que nunca trasladó mercadería alguna para nadie".

¹⁸ "En dos de las cuatro guías de remisión emitidas a su cliente T&S Omega Trading S.A.C se consigna como chofer del vehículo que realizó el transporte de las mercaderías vendidas, al señor Raúl Bustillos Fernández, persona que manifestó ante la Administración Tributaria que no conoce a la empresa Costa Dorada Comercializadora de Minerales S.A.C., que nunca ha manejado un camión o vehículo de transporte de carga, y que no ha realizado servicios de transporte de mercaderías a ninguna empresa".

"En las otras dos guías de remisión emitidas a su cliente T&S Omega Trading S.A.C. se consigna como Nro. de licencia de conducir del chofer del vehículo que realizó el transporte de las mercaderías vendidas, números que no se encuentran registrados en los sistemas del Ministerio de Transportes y Comunicaciones".

¹⁹ "En las guías de remisión emitidas a T&S Omega Trading S.A.C. se consigna como placa del vehículo que realizó el transporte de las mercaderías vendidas, la Nro. PZ-4854, cuya dueña es la señora Elsa Janet Rodríguez Torres, quien ante la Administración Tributaria manifestó que su vehículo nunca trasladó mercadería a ninguna empresa, y que los datos consignados en las guías de remisión respecto al uso de su vehículo son falsos".

²⁰ En el caso de esta empresa únicamente se verificaron ingresos financieros en los meses de enero y febrero de 2011 por la suma de S/ 1 326 620,00, esta suma fue retirada casi en su totalidad en los mismos meses.

Asimismo, se identificó similitud en los instrumentos de constitución, estructura de minuta, conexión en las fechas de creación e incluso en la impresión de comprobantes.

6.5. En el **juicio oral** los peritos explicaron que tras efectuar el cruce de información a la totalidad de proveedores **no se pudo obtener ninguna información que permita cotejar la trazabilidad de las operaciones declaradas**, esto es, no se acreditó el contacto con los proveedores, la recepción de la mercadería, el cumplimiento de las características para la exportación, su validación, almacenaje, así como las circunstancias de su traslado a los domicilios, almacenes o Aduanas, la veracidad de la información de las guías de remisión, entre otros aspectos que llevaron a tal conclusión.

Agregó que la determinación del perjuicio fiscal se dio por la devolución indebida de saldo a favor, así como por la devolución indebida del crédito fiscal, por declarar operaciones gravadas que generaron la deducción no correspondiente del importe que se tenía que pagar por las ventas, ascendiendo a S/ 2 768 798,00.

6.6. De conformidad con lo expuesto resulta manifiesto el conjunto de incongruencias y ausencias relevantes en cuanto a la documentación que permitiría sustentar las operaciones en cuestión, lo que se erige en la base del razonamiento probatorio indiciario, esto es, se trata de la **fuentes de presunción de la falsedad del contenido de las transacciones comerciales** que se incoan y **que permitieron afirmar ante la administración tributaria un crédito fiscal inadecuado** con lo cual se habilitó que la contribuyente T&S Omega Trading S. A. C., a través del acusado Tirado Gallegos, acceda a la devolución indebida de los saldos a favor materia de beneficios del exportador, así como la obtención indebida de crédito fiscal que no correspondía, con lo cual se afectó materialmente el interés fiscal.

Lo expuesto lleva a concluir que se cumplió con cada una de las exigencias relacionada con el análisis de la prueba por indicios. Se partió de un hecho base plenamente probado, sustentado en la concurrencia de indicios concatenados e interrelacionados entre sí.

6.7. Establecida la falsedad del contenido de las operaciones comerciales que se postulan corresponde proceder a analizar el grado de participación de cada uno de los procesados recurrentes en aras de absolver los agravios planteados y verificar si la condena penal dictada se encuentra arreglada a derecho.

RESPONSABILIDAD DEL ACUSADO SANDRO MANUEL TIRADO GALLEGOS

6.8. De acuerdo con los términos imputativos, el acusado Tirado Gallegos a la fecha de los hechos ostentó el cargo de gerente general de la empresa T&S Omega Trading S.A.C., actuando como órgano de representación de la misma. Además, ostentó participación directa en los hechos dado que suscribió el Formulario N.º 4949 que permitió el acceso a las devoluciones indebidas de los saldos a favor, de aquí su condición de autor de la conducta.

El recurrente, en el manejo de la empresa a su cargo, actuó conociendo que defraudaba el interés fiscal. Su comportamiento se dirigió a reconocer operaciones comerciales con contenido falso y, con ello sostener declaraciones tributarias que soportan impuestos no reales. El carácter doloso de la conducta del imputado es contundente, resultando de aplicación lo normado en el artículo 27 del Código Penal.

6.9. Frente a la conclusión condenatoria, el recurrente rebate el mérito del Informe de Indicio de Delito Tributario N.º 52-2014-SUNAT/6E4200 alegando que es deficiente e inconsistente, dado que no se tomaron en cuenta los estados de cuenta corriente sobre las operaciones comerciales sostenidas con sus proveedores; no obstante, soslaya considerar que la conclusión arribada no solo consideró el movimiento bancario de la contribuyente T&S Omega Trading S.A.C., sino que también analizó las transacciones financieras de las presuntas proveedoras, como parte del trabajo de cruce de información realizada por los peritos auditores. Justamente, dicha actividad permitió identificar la falta de movimiento financiero transaccional que respalde las operaciones postuladas. Este aspecto se constituyó en uno de los factores evaluados para la determinación de la falsedad de las transacciones.

6.10. Aunado a ello señala que las labores de exportación de T&S Omega Trading S. A. C. no fueron objeto de cuestionamiento alguno lo cual respaldaría la existencia física de la mercadería y los bienes en cuestión. Sin embargo, es preciso referir que el objeto del debate no se dirige a evaluar la legalidad de las exportaciones efectuadas por su representada, sino a establecer la veracidad de las operaciones comerciales que presuntamente sostienen estas. Lo debatible incide en determinar la materialidad de los términos en que la contribuyente declaró que se celebró cada operación (volumen, calidad, costos, entre otros), para establecer su existencia misma como soporte de las cifras que postulan para acceder al saldo a favor materia de beneficios del exportador y del crédito fiscal del cual se benefició.

Dicho supuesto fue válidamente absuelto en la sentencia recurrida (Cfr. Fundamento 9.1.4.), también se desarrolló a lo largo del plenario, con mayor incidencia durante el debate pericial entre los auditores de la Sunat y el perito de parte Rolando Pingo Flores (sesión de audiencia del 25 de octubre de 2023, foja 5617), oportunidad en que se precisó que de acuerdo con la normatividad vigente en materia de exportaciones, la empresa T&S Omega Trading S. A. C. ha cumplido con sus obligaciones, sin embargo se estableció que en las adquisiciones sí se hizo uso indebido del crédito fiscal porque respondieron a operaciones no reales.

6.11. Por otro lado, se postula en el recurso impugnatorio que los comprobantes de pago revisten validez dado que no fueron tachados ni cuestionados por el Ministerio Público ni la parte civil. Al respecto, merece indicar que si bien la compra de cualquier mercadería se acredita con la factura respectiva, las mismas que en el presente caso se acopiaron y no fueron declaradas inválidas por ninguna autoridad, se debe considerar que es justamente tras su verificación y debate probatorio que se ha establecido que su contenido no se corresponde con la realidad.

6.12. Adicionalmente, el recurrente pretende rebatir los cuestionamientos realizados por la administración fiscal con relación al domicilio fiscal de la contribuyente T&S Omega Trading S. A. C. Frente a ello, se estableció, tras el cruce de la información contenida en las facturas emitidas (fojas 521 a

533, 561 a 565 y 579 a 591), que la dirección de la referida empresa se ubicó en la calle Manuel Bonilla N.º 125, departamento 4, Miraflores; sin embargo, dicho inmueble corresponde al domicilio fiscal registrado para la empresa Creative Accounting S. A. C., donde el acusado José Iván Eduardo Zambrano Ramos ostentó el cargo de gerente general y socio mayoritario.

El impugnante plantea que Creative Accounting S. A. C. se limitó a facilitar de manera temporal su domicilio fiscal a T&S Omega Trading S. A. C. con fines de recepción de documentos, debido a que, en febrero de 2011, la oficina de esta última se encontraba en acondicionamiento. No obstante, como se desarrolló ampliamente en la sentencia recurrida (Cfr. Fundamento 9.1.6.), del cotejo de las instrumentales obrantes a fojas 534 a 546, 566 a 570, 597 a 601, 613 a 617, 644 a 647 y 671 a 674 se verifica que en las guías de remisión de los bienes objeto de adquisición, esto es, en el documento que sirve para sustentar el traslado de bienes, de uso obligatorio exigido por la Sunat, se consignó la citada dirección como punto de llegada, situación que desacredita la hipótesis de la defensa.

6.13. En esta misma línea, el impugnante rebate el mérito probatorio otorgado a las declaraciones de Félix Alberto Valderrama Chuquiyanqui, Antonio Sottec Cartagena y Julio César Chumacero Minuche; así como de los peritos Sunat Cesar Rodríguez Zegarra y Yovana Ponce Andrade.

Al respecto, contrario a lo expuesto por el recurrente no se aprecia contradicción relevante en lo dicho por los citados testigos. Los primeros figuran como presuntos conductores de las unidades vehiculares que trasladaron la mercadería; sin embargo, en el plenario (sesión 46 y 47, del 24 y 29 de mayo de 2023, fojas 5469 y 5479) ambos desconocen el desarrollo de dicha actividad e incluso fueron enfáticos en indicar que no conocen a la empresa T&S Omega Trading S. A. C., desconociendo el motivo por el cual se consignaron sus datos en las guías de remisión. El aspecto descrito fue ampliamente desarrollado en la sentencia recurrida conforme se verifica en el fundamento 9.1.7.

Por su parte el testigo Chumacero Minuche (sesión 46, del 24 de mayo de 2023, fojas 5469) se desempeñó como contador de la empresa Costa Dorada Comercializadora de Minerales S. A. C. y su declaración permitió obtener información con relación a las actividades de la citada persona jurídica y de sus representantes. Del escrito impugnatorio no se aprecia referencia a vicio concreto alguno en el análisis de lo depuesto por el testigo.

En cuanto a los cuestionamientos frente a lo manifestado por los auditores de la Sunat, se observa que estos se dirigen a rebatir el sustento de sus conclusiones aspecto ampliamente desarrollado en los fundamentos 6.2 al 6.5 de la presente.

6.14. Resulta pertinente agregar que en el análisis de la prueba personal antes descrita no se verifica ni fue postulado por la parte recurrente la presencia de un móvil espurio o animadversión personal gestados con antelación a los actos de investigación desplegados que pudieran justificar sus relatos. Los órganos de prueba refirieron no mantener ningún tipo de relación o vínculo previo al presente proceso.

Tampoco se advierte un relato gaseoso, inconsistente o fantasioso en los aspectos medulares, contrariamente su dicho se refrenda en el resto de actuaciones probatorias desplegadas y desarrolladas con antelación, los cuales permiten refrendar la veracidad de lo depuesto.

En igual sentido, se aprecia que desde iniciados los actos de investigación específicamente desde que se desplegó la fiscalización por parte de la administración tributaria, los citados testigos Valderrama Chuquiyanqui, Sottec Cartagena y Chumacero Minuche han mantenido un relato lineal y uniforme.

Los factores expuestos permiten otorgar mérito pleno a la versión esgrimida por los citados órganos de prueba.

6.15. También se cuestiona que la Sala superior minimizó el valor probatorio de lo declarado por Juan Jaime Urqueaga Flores, gerente de la empresa de transporte Andean Perú Cargo, y el perito de parte Rolando Pingo

Flores. En cuanto al primero se aprecia que su relato se orienta a refrendar la validez de las actividades de exportación desplegadas por la contribuyente, extremo que no es objeto de debate conforme se ha desarrollado con antelación. Respecto al segundo, el rechazo de las conclusiones de la pericia de parte fueron objeto de un análisis sesudo por parte del órgano de primera instancia, concluyéndose en su insuficiencia frente a los hallazgos contenidos en el informe de indicios emitido por los auditores de la Sunat. No verificándose del escrito impugnatorio un agravio concreto que permita identificar vicios o errores en la motivación.

6.16. Finalmente, el solo rechazo de los cargos por parte del acusado no resulta suficiente para descartar la carga probatoria desplegada a lo largo del proceso. Si bien alega que las omisiones de la empresa proveedoras y la limitación de documentación sustentatoria proporcionada no le resulta reprochable por ser ajena, la conclusión condenatoria arribada no se limita a dicha situación sino a la valoración conjunta de todos los supuestos presentes en las operaciones que se cuestionan, donde tuvo activa participación.

6.17. De conformidad con lo expuesto, el recurso impugnatorio planteado por el acusado Tirado Gallegos carece de entidad. Los agravios no resultan suficientes para revocar los términos de la condena dictada en su contra, la misma que se confirma.

RESPONSABILIDAD DEL ACUSADO JOSÉ ANTONIO IVÁN EDUARDO ZAMBRANO RAMOS

6.18. La sentencia recurrida concluyó en la responsabilidad del acusado Zambrano Ramos en su condición de gerente general y socio mayoritario de la empresa Creative Accounting S.A.C. En dicha condición se encargó de la contabilidad de la contribuyente T&S Omega Trading S.A.C., como tal tuvo acceso a los libros y registros contables de la misma, donde incorporó como válidas plurales operaciones comerciales no reales, conforme el detalle expuesto en los Anexos 1, 2 y 4 del Informe de Indicios de Delito Tributario N.º 52-2014-SUNAT/6E4200.

En la acreditación de responsabilidad del citado acusado se analizaron plurales indicios que evaluados de manera conjunta y concatenada

permitieron sostener su **conocimiento doloso en la falsedad de las transacciones declaradas ante la administración tributaria**, se trata de factores que permitieron establecer que su conducta trascendió al despliegue de su actividad contable.

Se verificó la **manifiesta vinculación entre los responsables de las obligaciones contables y administrativas de la empresa contribuyente y sus presuntas proveedoras**. Conforme aparece de autos, en la totalidad de empresas comprendidas en el presente proceso se manejó una misma titularidad contable y administrativa, la misma que recayó en dos personas: el acusado Zambrano Ramos y Augusto Velarde Talavera, como se aprecia en el siguiente recuadro:

CONTADOR PÚBLICO COMÚN JOSÉ ANTONIO IVAN EDUARDO ZAMBRANO RAMOS	CONTADOR PÚBLICO COMÚN AUGUSTO VELARDE TALAVERA
T&S Omega Trading S.A.C.	Consortio Industrial Firts Class S.A.C.
R.J. Stones Wild S.A.C.	Comercial y Corporación 36 S.A.C.
NGB International Trading S.R.L.	Aretech Servicios y Comercios S.A.C.
Proyectos e Inversiones STS Asociados S.A.C.	
Puritech Water Solutions S.A.C.	

Literal a del Fundamento 9.2.3 de la sentencia recurrida.

El acusado Zambrano Ramos reconoció que celebró con las empresas R.J. Stone Wild S.A.C., Proyectos Inversiones STS Asociados. S.A.C., NGB International Trading S.R.L. y Puritech Water Solutions S.A.C., un contrato de administración para la venta de productos textiles a la contribuyente T&S Omega Trading S.A.C., y que además, fungió como encargado de la contabilidad de las mismas. Por otro lado, se identificó que entre las citadas empresas compartían números teléfonos y domicilios fiscales, conforme se desarrolló en los cuadros b y c del fundamento 9.2.3 de la sentencia recurrida. Es más, la propia contribuyente T&S Omega Trading S.A.C. compartió domicilio con las mismas en la dirección calle Manuel Bonilla N.º 125, departamento 4, Miraflores. En este sentido, resulta manifiesta la estrecha y directa relación entre las personas jurídicas involucradas.

Lo expuesto nos lleva a establecer que el referido acusado era el titular de los registros contables de cada una de las operaciones celebradas por las

empresas, de forma que poseía conocimiento pleno sobre cada uno de los detalles de estas, **descartándose cualquier tipo de participación meramente declarativa o externa** (como pretende alegar en su recurso impugnatorio). Se ha establecido de manera indubitable su participación activa al interior de la administración y contabilidad de cada una de las empresas objeto de análisis, ergo, en la falsedad de las operaciones declaradas, descartándose cualquier tipo de justificación en su accionar. En este sentido, la alusión que realiza respecto a que su accionar se encontró avalado por la Ley General de Sociedades carece de asidero. La suma de factores descritos permite establecer que en su rol de contador adecuó su accionar a la resolución delictiva de defraudación al fisco.

6.19. Ahora bien, el imputado Zambrano Ramos en su recurso de nulidad precisa que, si bien prestó su domicilio para alguna de las actividades de la empresa e incluso para la llegada de los bienes en las guías de remisión, no se define el tiempo de uso de tal domicilio, tampoco las guías ni los proveedores que accedieron al lugar en mención, situación que limita el derecho de defensa y doble instancia. No obstante, conforme lo desarrollado en el punto 9.1.6 de la sentencia y el considerando 6.12 de la presente ejecutoria suprema si existe un detalle respecto a dicha información, debiendo resaltar que no resulta coherente ni se justificó de manera suficiente el motivo de dicho préstamo de información. Contrariamente, se evidencia contradicción entre su alegación y lo depuesto por el acusado Tirado Gallegos quien indicó que el préstamo del domicilio fiscal se dio únicamente para fines documentarios.

6.20. Por otro lado, se formula cuestionamiento con relación a su participación en las operaciones con la proveedora Consorcio First Class S.A.C., al no establecer su vinculación y el rol que ha incumplido. Además, precisa que las imputadas Tania Libertad Estela Bazán y Leyla Pilar Escudero Marrufo confirmaron la realización de operaciones manejadas por tercera persona distinta, lo cual no se valoró adecuadamente por la Sala superior. Al respecto, corresponde indicar que tras el plenario se acreditó la falsedad de las operaciones imputadas a la empresa

Consorcio First Class S.A.C., supuesto no controvertido ante esta instancia; en este sentido, la determinación de la responsabilidad del recurrente se asienta en su participación al interior de la contribuyente T&S Omega Trading S.A.C. donde desplegó funciones contables y en dicho contexto declaró ante la administración tributaria dichas operaciones, pese a su falsedad.

6.21. Asimismo, postula que las operaciones de la empresa Creaciones y Servicios Múltiples S.A.C. Comercial y Corporación 36 S.A.C.; Consorcio de Inversiones Cetres S.A.C., fueron no reales, pero que no se precisó el periodo al que corresponden dichas operaciones; sin embargo, soslaya considerar que el presente proceso se avoca al periodo fiscal 2011, por lo que dicho agravio carece de entidad.

Adicionalmente, refiere que si bien se acreditó la falsedad de uso del vehículo de placa PZ-4845, no existe acto procesal que corrobore el dicho de Elsa Janet Rodríguez Torres, con lo cual se omitieron los criterios establecidos en el Acuerdo Plenario 2-2005-CJ-116. No obstante, para la identificación de dicha conclusión no solo se evaluó la no acreditación del traslado de los bienes presuntamente adquiridos sino también la falta de capacidad logística y administrativa por parte de la empresa proveedora RJ Stone Wild S.A.C., la inexistencia de personal operativo y administrativo para el desarrollo de sus actividades económicas, la falta de licencia de funcionamiento, la ausencia de un establecimiento cierto, la vinculación entre dicha empresa y el gerente general de la contribuyente T&S Omega Trading S.A.C. (el acusado Tirado Gallegos fungió como representante legal de la misma), así como las divergencias entre las cifras declaradas y los movimientos del sistema financiero. En este sentido, el cúmulo de cada uno de los aspectos analizados permitieron refrendar la falsedad de la operación, por lo que la referencia que realiza el impugnante carece de asidero.

Aunado a ello, menciona que no se habrían valorado las DUAS que preceden a cada una de las solicitudes formuladas ante la SUNAT; sin embargo, conforme lo ampliamente desarrollado en fundamento 6.10 de

la presente ejecutoria supremo, dicho aspecto no forma parte del núcleo del debate y no permite descartar la comisión de la conducta inculpada.

6.22. Agrega el recurrente que el delito imputado es uno de infracción de deber por lo que se debió atender a lo desarrollado en el Acuerdo Plenario 2-2009/CJ-116 (fundamento 8). Al respecto, se aprecia que la Sala superior cumplió con absolver el cuestionamiento de la defensa en este aspecto (Cfr. Fundamento 9.2.2). Se estableció que aun cuando carece de la cualidad de representación de la persona jurídica y como tal no infringió directamente la norma no se descarta su participación punible. La conducta desplegada representa un supuesto de colaboración externa con el acto ilícito, siendo de aplicación la unidad del título de imputación. La participación punible del acusado lo ubica como *extraneus*, de aquí que responderá únicamente como partícipe.

6.23. Postula que existirían plurales omisiones en el Informe de indicios evacuado por los auditores de la Sunat²¹. Frente a ello este Tribunal supremo no aprecia que los actos de prueba postulados representen aspectos que permitan modificar las conclusiones arribadas. En primer término, si bien se hace referencia a las declaraciones de Álvaro Moscoso, gerente de Proyectos e Inversiones STS Asociados S.A.C., Roberto Sarco, administrador T&S Omega Trading S.A.C. y la CPC Isela Membrillo, para la descripción de las circunstancias en las que firmó como contadora de T&S Omega Trading S.A.C., no se ha establecido que estos posean información relevante en la dilucidación de la controversia, máxime si respecto de la

²¹ Específicamente referidos a: **a)** convocar como testigo de Álvaro Moscoso, gerente general de la empresa Proyectos e Inversiones STS Asociados S.A.C, **b)** convocar como testigo a Roberto Sarco Santa Cruz, como accionista del 50% y socio de Sandro Tirado Gallegos, administrador y financiero T&S Omega Trading S.A.C., **c)** solicitar la ampliación y fiscalización del periodo 2012, para la aclaración de las devoluciones, pagos y demás participaciones, **d)** convocar como testigo al CPC Isela Membrillo, para la descripción de las circunstancias en las que firmó como contadora de T&S Omega Trading SAC, **e)** no se indica en el Informe de Indicios de Delito Tributario la aplicación de la "Trazabilidad en las operaciones comerciales de la empresa recurrida". **f)** citar de testigos a los funcionarios de la SUNAT, que emitieron las DUAS de exportación y de la empresa T&S Omega Trading S.A.C. para la verificación de la aplicación de la norma, **g)** citar a los funcionarios del banco emisor las cartas fianza, las cuales avalaron las devoluciones solicitadas, **h)** citar como a testigos a los funcionarios del Banco Central de Reserva, como receptor de las divisas producto de las exportaciones y su posterior transferencia, **i)** solicitar a los bancos correspondientes copias de los cheques girados por la contribuyente y cobrado por sus proveedores, para determinar la correcta participación de los imputados, **j)** incluir en el Informe de Indicios de Delito Tributario el "Estado de Flujo de Efectivo" del periodo 2011 para la determinación de las entradas y salidas de los recursos de la empresa, y **k)** incluir en el Informe de Indicios las "Conciliaciones Bancarias" del periodo 2011, para determinar el movimiento tanto en soles como en dólares.

Última persona se remite a un periodo diferente al objeto de controversia. En segundo lugar, la solicitud de la ampliación y fiscalización del periodo 2012 tampoco reviste entidad, toda vez que las devoluciones y el acceso al crédito fiscal se materializó en el año 2011. En tercer lugar, la alusión a aspectos técnicos del informe carece de asidero, máxime si dicha parte tuvo la oportunidad de incorporar una pericia de parte, la misma que fue ampliamente desarrollada en el plenario (sesiones N.º 58 y 59, del 27 de octubre y el 11 de noviembre de 2023, fojas 5593 y 5599) e incluso se practicó un debate frente a los auditores de la Sunat (sesión N.º 61, del 8 de noviembre de 2023, foja 5625). Por otro lado, las referencias a las DUAS, las cartas fianzas y las divisas obtenidas, carecen de entidad dado que dicho aspecto guarda relación con las exportaciones por parte de la contribuyente, extremo que no se encuentra en cuestión en el presente proceso, conforme lo ampliamente expuesto con antelación.

Sin perjuicio de lo referido, se advierte que a lo largo del proceso el acusado Zambrano Ramos encontró garantizado el pleno ejercicio de su derecho de defensa en su vertiente del derecho a la prueba, por lo que no se verifica vicio o contravención a garantía procesal alguna.

6.24. Finalmente alega el impugnante que se ha producido el quiebre del proceso, toda vez que las sesiones de juicio oral se realizaron fuera del plazo ordinario (8 días). En este punto es preciso indicar que mediante resolución del 10 de noviembre de 2021 (foja 4361/vuelta) el Tribunal superior, al amparo de lo regulado en el artículo 267 del CdePP, declaró la complejidad de la causa en atención a la pluralidad de imputados y de los actos de investigación.

De conformidad con ello, y de acuerdo con el texto expreso de la norma, en estos supuestos la suspensión de las sesiones de audiencia de juicio oral puede extenderse hasta por 12 días hábiles, aspecto que se respetó en el caso de autos.

6.25. Conforme lo expuesto, la prueba actuada permite confirmar la tesis incriminatoria ventilada contra el acusado Zambrano Ramos Jara como

cómplice primario del delito de defraudación tributaria en agravio del Estado. La condena penal impuesta reviste entidad y corresponde ser confirmada. La actividad probatoria desplegada resulta contundente y permite enervar la presunción de inocencia del recurrente.

RESPONSABILIDAD DEL ACUSADO ORLANDO CHRISTOFER BEDOYA HIGINO

6.26. Los cargos declarados probados contra el acusado Bedoya Higinio refieren su participación como representante de la empresa NGB International Trading S.R.L., la misma que fungió como presunta proveedora de la empresa T&S Omega Trading S.A.C. en operaciones comerciales contenidas en un total de 13 facturas por la venta de tejidos planos entre el 3 de febrero al 30 de diciembre de 2011, por el monto facturado de S/ 2 077 641.39, transacciones cuya falsedad se ha establecido de acuerdo con las resultas del Informe de Indicios de Delito Tributario N.º 52-2014-SUNAT/6E4200.

Se estableció que el imputado fungió como gerente general de la empresa NGB International Trading S.R.L., en el ejercicio contable de 2011. Para estos efectos señala que fue convocado por el propio Zambrano Ramos quien le ofreció figurar como empleado de dicha empresa, es decir que el referido Zambrano Ramos tuvo injerencia en la constitución de dicha persona jurídica, la misma que posteriormente ejercería relaciones comerciales con la contribuyente T&S Omega Trading S.A.C., cuya contabilidad se encontraba a cargo de este último, Zambrano Ramos.

Además, el recurrente indicó que si bien tuvo conocimiento de su nombramiento como gerente general, señala que nunca ejerció materialmente el cargo, salvo las firmas de unas actas, más otros actos no recuerda. Este relato no resulta razonable, dado que, conforme el acta de constitución de la empresa el referido acusado ostentó la titularidad del 50% de participaciones de la empresa.

6.27. Sumado a ello, se verificó que con antelación a los hechos existió una vinculación cercana entre ambos sujetos, estos laboraron juntos en la empresa Manufacturas del Perú en el año 1998, y posteriormente al interior de la misma empresa Creative Accounting S.A.C., cuya gerencia la

ostentó Zambrano Ramos. Si bien en este punto el recurrente precisa que sus labores fueron solo de archivo documental, dicho aspecto no soslaya la vinculación previa entre ambos y entramado de acciones desplegadas para aparentar la existencia de proveedores de bienes que permitan defraudar al fisco.

6.28. El imputado alega que en mérito al contrato de administración temporal con Creative Accounting S.A.C., del 17 de enero de 2011, culminó su función gerencial y que en base al principio de confianza otorgó las facultades de administración a la empresa de contabilidad, en la época que se cometieron los ilícitos.

En cuanto al principio de confianza es preciso señalar que ampara a aquel que se comporta debidamente y confía en que otros también lo harán, siempre que no existan indicios concretos que permitan inferir que harán lo contrario, o que la relación funcional, demande un comportamiento de mayor diligencia. Bajo esta línea de razonamiento, no se ha establecido que en efecto el acusado Bedoya Higinio se deslindó de las operaciones desplegadas por la empresa, con independencia del ejercicio de labores en otra entidad. Contrariamente la prueba actuada refleja que formó parte de la festinación de acciones dirigidas a aparentar la celebración de operaciones comerciales no reales.

En tal sentido, se ratifica la condena impuesta por la Sala Penal Superior como cómplice primario del delito de defraudación tributaria.

RESPONSABILIDAD DE LA ACUSADA KARINA LISSET VILLAVERDE FLORES

6.29. La condena dictada contra la acusada Villaverde Flores refiere su participación en los actos fraudulentos desplegados por la contribuyente T&S Omega Trading S.A.C. en aras de alcanzar plurales beneficios tributarios. En específico, se desempeñó como socia accionista y gerente general de la empresa Costa Dorada Comercializadora de Minerales S.A.C., como tal facilitó las facturas N.º 30, 32, 75 y 77 (fojas 621 a 624) por supuestas ventas de óxido de zinc y cloruro de plata.

6.30. En la acreditación de su responsabilidad se precisó que la presunta proveedora no cumplió con exhibir ni proporcionar toda la información y

documentación requerida en el proceso de fiscalización, situación que impidió acreditar la veracidad de las operaciones de ventas realizadas. En específico se estableció que carecía de personal operativo, instalaciones idóneas y permisos adecuados para el desarrollo de la actividad comercial que se imputa; que el presunto traslado de los bienes no se acreditó de manera fehaciente, contrariamente los conductores registrados desconocieron por completo cualquier tipo de participación; que se presentaron inconsistencias en las declaraciones efectuadas ante la Sunat, entre otros aspectos que fueron ampliamente desarrollados en el análisis del informe de indicios.

Sumado a ello, se estableció que la acusada intervino de manera activa y poseía conocimientos específicos sobre las actividades desarrolladas y no desarrolladas al interior de la presunta empresa proveedora dado el cargo que ostentó como gerente general. Conforme lo depuesto por el testigo Julio César Chumacero Minuche (sesión de audiencia N.º 46, del 24 de mayo de 2023, foja 5469), quien prestó servicios contables a la empresa Costa Dorada Comercializadora de Minerales S.A.C. Este indicó que la persona con quien se reunió para estos efectos fue la acusada Villaverde Flores, es decir, desplegaba labores directas en la gestión de la referida persona jurídica, entre estas, el manejo de la información relacionada con las operaciones comerciales desplegadas, no constituyendo una mera designación nominal.

6.31. Del mérito del escrito impugnatorio se verifica que la procesada postula como argumento de defensa que no se analizó que Costa Dorada Comercializadora de Minerales S.A.C. es la única empresa que afrontó la fiscalización durante todas las diligencias que requirió la SUNAT, demostrando la veracidad del contenido de las facturas. Sin embargo, conforme se ha desarrollado a lo largo de la presente ejecutoria suprema tras la confrontación documental se identificaron plurales indicios concomitantes que permitieron concluir, en grado de certeza, en la falsedad de las operaciones comerciales.

6.32. Por otro lado, refiere que si bien la Sunat indicó que durante la fiscalización no observó a personal laborando ello respondió a que se

apersonó a las oficinas administrativas, mas no al lugar donde se producen los minerales que contaba con permiso expreso del Ministerio de Energía y Minas. Además, que la empresa contaba con los permisos de explotación provisional de minerales y procesamiento de los mismos, que las facturas emitidas fueron veraces y que el término tributario utilizado por el Ministerio Público (sujeto sin capacidad operativa) no se encontraba vigente al momento de los hechos.

Al respecto, corresponde precisar que la alegada capacidad operativa de la empresa como supuesto aislado resulta insuficiente para desacreditar el hecho delictivo. En el caso se verificó que las operaciones comerciales celebradas con la contribuyente T&S Omega Trading S.A.C. de manera específica no se reflejaron en la realidad, como trasciende de la incongruencia del presunto traslado de grandes cantidades de minerales como son el óxido de zinc y el cloruro de plata, en unidades vehiculares sin capacidad física para tal efecto y que posteriormente se estableció que eran falsos. Finalmente, es pertinente señalar que el término postulado por el titular de la acción penal al entender a la empresa Costa Dorada Comercializadora de Minerales S.A.C. como sujeto sin capacidad operativa no formó parte del sustento valorativo esgrimido por la Sala superior en la sentencia recurrida. Los agravios planteados no son de recibo.

6.33. La suma de instrumentales refrenda el conocimiento doloso de la recurrente en la festinación de documentación, operaciones y transacciones dirigidas únicamente a aparentar obligaciones, en aras de obtener beneficios de la administración tributaria contrarios a derecho. La condena penal impuesta reviste entidad y corresponde ser confirmada. La actividad probatoria desplegada resulta contundente y permite enervar la presunción de inocencia de la recurrente.

SÉPTIMO. ANÁLISIS DE LA SANCIÓN PUNITIVA Y RESARCITORIA

Establecida la materialidad de la conducta y la responsabilidad de los recurrentes, corresponde remitir el análisis a la evaluación de la sanción penal y resarcitoria impuestas.

RESPECTO A LA PENA IMPUESTA

7.1. El tipo penal objeto de procesamiento y condena (defraudación tributaria, en la modalidad de obtención indebida de saldo a favor de exportador, obtención indebida de devolución y obtención indebida de crédito fiscal, previsto en el artículo 1, concordado con la agravante regulada en el inciso a del artículo 4 de la Ley Penal Tributaria, Decreto Legislativo N.º 813) sanciona la conducta con una pena no menor de 8 ni mayor de 12 años de privación de libertad.

7.2. Para la determinación de la sanción punitiva, el Tribunal superior evaluó las condiciones personales de los acusados (edad y grado de instrucción), la gravedad de la conducta desplegada, la naturaleza de la acción, el reproche generado con motivo del rol desempeñado (que delimitó la autoría y complicidad), y los principios y fines que orientan la imposición de la pena (razonabilidad y proporcionalidad). Asimismo, atendió al transcurso del plazo desde materializados los hechos (año 2011) y la conducta procesal de los sentenciados durante la tramitación del mismo.

En atención a ello, fijó como pena concreta contra Sandro Manuel Tirado Gallegos y José Antonio Iván Eduardo Zambrano Ramos, 5 años pena privativa de libertad efectiva (en su calidad de autor y cómplice primario-contador); contra Orlando Cristófer Bedoya Higinio, Karina Lisset Villaverde Flores, 4 años de pena privativa de la libertad suspendida por el periodo de prueba de 3 años bajo cumplimiento de reglas de conducta; y, contra Leyla Pilar Escudero Marrufo y Tania Libertad Estela Bazán, 3 años de pena privativa de libertad suspendida con periodo de prueba 2 años bajo cumplimiento de normas de conducta.

Este Tribunal supremo considera que no concurren causales de atenuación o bonificación procesal que permitan una disminución adicional a la planteada por la Sala superior, por lo que, corresponde confirmar la pena impuesta. En igual sentido, la pena de días multa e inhabilitación corresponden ratificarse.

7.3. Ahora bien, el fiscal superior expresó su disconformidad y formuló recurso de nulidad en el extremo de la pena impuesta contra las acusadas Escudero Marrufo y Estela Bazán. Precisó que no se valoró que dichas

procesadas merecen un mayor reproche penal, toda vez que no solo pretendieron la realización de operaciones inverosímiles, sino que además laboraron en otras empresas y se prestaron para simular las operaciones ante la administración pública por First Class S.A.C.

Frente a lo expuesto en el citado recurso se aprecia de autos que la pretensión impugnatoria postulada por el fiscal superior no fue amparada por el fiscal supremo en lo penal, conforme Dictamen 344-2025-MP-FN-SFSP (foja 385 del cuadernillo formado en esta instancia), órgano jerárquicamente superior; por lo que, la virtud al principio jerarquía que rige la labor del Ministerio Público se concluye que dicha pretensión quedó carente de contenido.

7.4. Por otro lado, el acusado Zambrano Ramos cuestiona la pena impuesta en su contra y refiere que existe contradicción entre los considerandos 10.8, 10.9 y la parte resolutive de la sentencia. Plantea que se le aplicó una pena efectiva pese a que se desarrolló que la misma sería de carácter suspendida y que no se atendió a la garantía del plazo razonable.

En este punto es preciso señalar que, contrario a lo expuesto por la defensa recurrente, no se aprecia contradicción alguna en lo esgrimido por la Sala superior. Si bien en el punto 10.8 de la resolución impugnada se hace alusión a la posibilidad de suspender la pena a imponer (conforme facultad normada en el artículo 57 del CP), en el mismo considerando se refiere que "el contexto carcelario en el caso de los sentenciados con reproche grave, no sólo es proporcional a la lesividad del bien jurídico protegido y culpabilidad; sino también necesario como prevención especial, para que no cometan nuevos delitos". Justamente en el fundamento 10.9 se detalla que el impugnante Zambrano Ramos como contador de la empresa T&S Omega Trading S.A.C. ostentó un mayor reproche en sus conductas, situación que decantó la imposición de una pena privativa de libertad.

7.5. Finalmente, el acusado Tirado Gallegos precisó que en la imposición de la pena se debieron considerar sus condiciones personales (52 años, conviviente con un hijo de 10 meses de nacido, grado de instrucción secundaria completa, ocupación asesor de exportaciones en el sector pesquero de manera

independiente por lo cual percibe S/ 3000,00), su comportamiento procesal positivo y la carencia de antecedentes. No obstante, del tenor de la sentencia impugnada se aprecia que estos aspectos fueron válidamente considerados por el Tribunal de instancia, por lo que sus argumentos carecen de capacidad para modificar el quantum impuesto.

ACERCA DE LA REPARACIÓN CIVIL

7.6. La reparación civil en el proceso penal nos remite a lo normado en el artículo noventa y dos del Código Penal según el cual: "La reparación civil se determina conjuntamente con la pena y es un derecho de la víctima que debe efectivizarse durante el tiempo que dure la condena. El juez garantiza su cumplimiento". Se trata de una obligación que surge como respuesta ante la producción de un daño ilícito y atribuible al sujeto mediante el oportuno criterio de imputación, como ha desarrollado la Corte Suprema de Justicia de la República en el Acuerdo Plenario N.º 4-2019/CJ-116.

7.7. En el caso concreto, para establecer el quantum de la reparación civil la Sala superior consideró tanto el aspecto restitutorio como y resarcitorio de dicho concepto. En cuando al primer punto precisó que la tutela restitutoria de la reparación civil comprende el monto de las devoluciones por saldo a favor del exportador hasta por la suma de S/ 1 692 090,00 (por los periodos enero, marzo, mayo, julio, octubre y diciembre de dos mil once); mientras que, el aspecto resarcitorio abarca el lucro cesante (intereses) y el daño emergente (con motivo del desarrollo del proceso penal).

En atención a lo expuesto fijó los siguientes montos por concepto de reparación civil:

- i.** S/ 2 150 000,00 a pagar de manera solidaria por los acusados Sandro Tirado Gallegos y José Zambrano Ramos, con las empresas T&S Omega Trading S.A.C. y Creative Accouting S.A.C.
- ii.** S/ 50 000,00 a pagar por cada uno de los acusados Karlo Zambrano Ramos solidariamente con la empresa Puritech Water Solutions S.A.C., Orlando Bedoya Higinio solidariamente con la empresa NGB International Trading S.R.L., Gustavo Reátegui Maldonado solidariamente con la empresa R.J. Stone Wild S.A.C. y Proyectos e Inversiones STS Asociados S.A.C., Karina Villaverde Flores solidariamente con la empresa Costa Dorada Comercializadora de Minerales

S.A.C., Leyla Escudero Marrufo y Tania Estela Bazán solidariamente con la empresa Consorcio Industrial First Class S.A.C.

iii. S/ 50 000,00 a pagar cada una de las empresas Port Bell Comercios y Distribuciones S.A.C.; Comercial y Corporación 36 S.A.C.; Aretech Servicios y Comercios S.A.C.; Consorcio de Inversiones Cetres S.A.C.; Consorcio Inversiones y Servicios del Mar S.A.C.; y, Grupo Empresarial Allier S.A.C. Estos obligados deberán pagar de forma solidaria con Tirado Gallegos, José Zambrano Ramos; y, las empresas T&S Omega Trading S.A.C. y Creative Accounting S.A.C.

7.8. Frente a lo expuesto por la Sala superior, la parte civil postula recurso de nulidad y precisa que el criterio aplicado resulta errado. Precisa que la sentencia fija montos distintos para los sentenciados, en contravención de lo regulado en el artículo 95 del CP que establece el pago solidario entre todos los responsables, sin diferenciar los grados de participación. Además, refiere que en los delitos tributarios, la reparación civil se determina en atención a la deuda tributaria que en el caso asciende a S/ 3 236 284,00 más los intereses hasta su cancelación total, por lo que solicita se revoque la recurrida y se fije dicha suma.

7.9. Al respecto, corresponde señalar que al tratarse de un delito tributario que engloba acciones de menoscabo a los intereses del Estado, contrario a otra clase de tipos penales, para la determinación del monto resarcitorio debemos implementar un criterio *ex lege* y no *ex damno*. En este sentido, corresponde remitirnos a la lectura sistemática de lo normado en el Texto Único Ordenado del Código Tributario.

En primer lugar, el artículo 28 de la regulación citada establece que la Administración Tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo, las multas y los intereses. Por su parte, el artículo 190 establece que las penas por delitos tributarios se aplicarán sin perjuicio del cobro de la deuda tributaria y la aplicación de las sanciones administrativas a que hubiere lugar. Aunado a ello, el artículo 191 refiere que no habrá lugar a reparación civil en los delitos tributarios cuando la Administración Tributaria haya hecho efectivo el cobro de la deuda tributaria correspondiente, que es independiente a la sanción penal.

De conformidad con ello, podemos concluir que en este tipo de delitos la ley delimita las exigencias que puede formular el Estado como reparación civil, el mismo que es el equivalente a la deuda tributaria determinada y conformada por los tributos, multas e intereses generados.

7.10. Conforme se ha desarrollado, en el caso en análisis la Sala Superior solo hizo referencia a dos criterios para fijar la reparación civil prorrateada entre los sujetos procesales (aspecto restitutorio y resarcitorio), sin justificar directa o indirectamente el motivo que la llevó a descartar la pretensión postulada por el representante de la Procuraduría Pública, quien desde iniciados los debates planteó como pretensión resarcitoria la suma de S/ 3 236 284,00 por constituir el monto de la deuda tributaria, petición que reiteró en sus alegatos finales (sesión de audiencia del 20 de mayo de 2024, foja 5756).

7.11. Aun cuando la motivación puede ser escueta, concisa e incluso —en determinados ámbitos— por remisión²², su suficiencia se encuentra ligada a un razonamiento que presente, una explicación lógica y jurídicamente, capaz de permitir a las partes identificar, incluso de manera implícita los criterios fácticos y jurídicos que sostienen la decisión. En el caso concreto, el planteamiento de la parte agraviada no fue absuelto de manera idónea con lo cual se afectó el aludido deber de motivación como correlato del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva y el debido proceso.

El vicio de motivación advertido no representa un mero incidente de nulidad de actuaciones. No cabe saneamiento ni convalidación ante esta instancia, puesto que no existe fundamento alguno esgrimido, como tal constituye la inobservancia de las garantías de la norma procesal. Por tanto, nos encontramos ante una nulidad absoluta, que “se muestran o existen de pleno derecho al vulnerar sustancialmente garantías constitucionales, y pueden ser declaradas de oficio en cualquier estado y grado del proceso”²³.

²² ACUERDO PLENARIO N.º 6-2011/CJ-116, del seis de diciembre de dos mil once. Asunto: Motivación escrita de las resoluciones Judiciales y el principio de oralidad: Necesidad y forma. Fundamento jurídico 11.

²³ Rosas Yataco, Jorge. *Tratado de derecho procesal penal*. Tomo I. Primera edición 2013. Editorial Instituto Pacífico, p. 396.

De conformidad con ello, y en el marco de lo normado en el artículo 298 del Código de Procedimientos Penales, corresponde dictar la nulidad del pronunciamiento en referencia en el extremo en análisis: reparación civil, en aras de emitirse un nuevo pronunciamiento por una Sala superior distinta que deberá la cual deberá atender los criterios expuestos en la presente ejecutoria suprema y actuar con celo y celeridad en el ejercicio de sus funciones.

OCTAVO. RESPECTO AL EXTREMO ABSOLUTORIO

8.1. En este extremo del análisis corresponderá evaluar los agravios planteados por el titular de la acción penal y la parte civil frente a la motivación esgrimida por la Sala superior para absolver a los procesados Beatriz Julia Montoya Vizcarra, Evangelina Catalina Gavino Tadeo, Rita Azucena Brizuela Gutiérrez, Erika Roxana Urbano Gabino, Sarita Lucy Zapana Rosales, Cruz Moisés Ynilupu Urepeque, Christian Ricardo Villaverde Flores, Jorge Luis Morales Burgos, Elsa Janet Rodríguez Torres y Gustavo William Jorge Cueva, como cómplices primarios del delito de defraudación tributaria con agravante, en la modalidad de obtención indebida de saldo a favor de exportador, obtención indebida de devolución y obtención indebida de crédito fiscal, en perjuicio del Estado–SUNAT.

8.2. Del estudio de autos se verifica que el sustento de las absoluciones de los procesados Beatriz Julia Montoya Vizcarra, Rita Azucena Brizuela Gutiérrez, Cruz Moisés Ynilupu Urepeque, Evangelina Catalina Gavino Tadeo, Gustavo William Jorge Cueva, Erika Roxana Urbano Gabino y Sarita Lucy Zapana Rosales, se remite a la duda razonable, por considerar que si bien los citados formaron parte de la constitución de las empresas Comercial y Corporación 36 S.A.C., Grupo Empresarial Allier S.A.C., Port Bell Comercios y Distribuciones S.A.C., R.J. Stone Wild S.A.C., Consorcio Inversiones y Servicios del Mar S.A.C. y Consorcio de Inversiones Cetres S.A.C., estos fueron instrumentalizados por una tercera persona, quien se aprovechó de su bajo nivel cultural, relación laboral y necesidad para materializar la formalización de las citadas personas jurídicas; sin embargo, ninguno participó de manera directa en las operaciones declaradas como

verdaderas, contrariamente se estableció que estas constituyen operaciones no reales.

8.3. Ahora bien, el órgano jurisdiccional es soberano en la apreciación de la prueba, conforme al criterio de conciencia que la ley faculta; no obstante, esta no puede efectivizarse sin limitación alguna, sino sobre la base de una actividad probatoria concreta —nadie puede ser condenado sin pruebas y que estas sean de cargo— jurídicamente correcta —las pruebas han de ser practicadas con todas y cada una de las garantías que le son propias y legalmente exigibles—, se ha de llevar a cabo con arreglo a las normas de la lógica, máximas de la experiencias —determinadas desde parámetros objetivos— o de la sana crítica, razonándola objetivamente²⁴.

En el caso de autos, resulta manifiesto que la Sala Superior realizó un análisis sesgado de la prueba actuada, aun cuando no se rebate la falsedad del contenido de las operaciones comerciales sostenidas en los comprobantes de pago girados por los presuntos proveedores Comercial y Corporación 36 S.A.C., Grupo Empresarial Allier S.A.C., Port Bell Comercios y Distribuciones S.A.C., R.J. Stone Wild S.A.C., Consorcio Inversiones y Servicios del Mar S.A.C. y Consorcio de Inversiones Cetres S.A.C., soslaya considerar que los acusados desplegaron plurales actos dirigidos a la constitución, así como a otorgar pleno funcionamiento a las citadas personas jurídicas, habilitando su existencia en el mercado y a nivel tributario (tramitación de la Clave SOL).

El tipo penal incoado, en su modalidad agravada, sanciona la defraudación al fisco mediante la **simulación de hechos** que permitan gozar de los mismos, supuesto que válidamente comprende la constitución de empresas de papel destinadas a aparentar el despliegue de actividades comerciales inexistentes.

Por otro lado, la alusión a la instrumentalización de los absueltos no se sostiene en prueba alguna que permita refrendar dicho supuesto, tampoco se postuló la mengua en las facultades psíquicas o la limitación o

²⁴ ACUERDO PLENARIO N.º 2-2005/CJ-116, del 30 de septiembre de 2005. Fundamento jurídico 6.

conminación de su libertad al declarar y presentarse ante plurales entidades públicas y privadas como titulares en cada una de las empresas, lo cual no se analizó a plenitud en el razonamiento en cuestión.

Incluso en caso se alegue un presunto abuso de confianza por parte de dicha tercera persona, dicha postulación demanda la acreditación cierta de que el sujeto imputado cumplió con desplegar una diligencia mínima en su accionar específicamente al ser convocado para la constitución de plurales empresas cuyos fines desconoce, máxime si se trata de una gestión de tipo administrativo que demanda la activa participación de su titular, sustancialmente en la suscripción del instrumento que sostiene su creación, previa declaración de datos, capital aportado, designación, entre otros datos, aspecto que tampoco se consideró en la sentencia impugnada.

8.4. La situación descrita, incide también en el examen de la valoración que desarrolló la Sala superior respecto de los absueltos Jorge Luis Morales Burgos y Christian Ricardo Villaverde Flores. Se aprecia de autos que para el órgano de primera instancia no se acredita la participación postulada por el titular de la acción penal dado que respecto al primero no se estableció que se desempeñó como administrador, apoderado u otro; asimismo, en cuanto al segundo tampoco se acreditó que ejerció cargo directivo o que emitió documentos contables con relación a las operaciones imputadas como no reales respecto de la empresa Costa Dorada Comercializadora de Minerales S.A.C.

No obstante, se omitió considerar en el razonamiento expuesto la testimonial de Chumacero Minuche (sesión 46, del 24 de mayo de 2023, fojas 5469) quien fungió como contador de la empresa Costa Dorada Comercializadora de Minerales S. A. C. e indicó que tras apersonarse al domicilio declarado de la referida persona jurídica se reunió con el acusado Morales Burgos, resultando pertinente ampliar la declaración del referido órgano de prueba a efectos de que informe el detalle de las actividades desplegadas por el referido y, de ser el caso, se materialice una confrontación entre este con el acusado. Para el caso de Villaverde

Flores el Colegiado no atendió a cabalidad, sea para amparar o rechazar, la participación directa que ostentó en el nacimiento de la referida persona jurídica, la misma que celebró operaciones comerciales fraudulentas con la contribuyente T&S Omega Trading S.A.C.

8.5. Finalmente, respecto a la acusada Elsa Janet Rodríguez Torres se verifica que la Sala superior soporta su absolución en que la referida no desempeñó el cargo de gerente general de la empresa R.J Stone Wild S.AC. por no conocer de administración y tener otras actividades. No obstante, el colegiado de primera instancia omitió considerar en su análisis que de acuerdo con la información contenida en la partida registral de la citada persona jurídica N.º 11670695 se designó a la acusada como gerente general por Junta General de Accionistas del 2 de diciembre de 2010, para posteriormente concluir en el cargo mediante Junta General de Accionistas del 19 de diciembre de 2011, fecha en que se designó como nuevo gerente general al acusado Gustavo Adolfo Reátegui Maldonado.

Si bien la aludida niega el despliegue de actos de administración durante su periodo, es preciso considerar que en dicho espacio temporal se emitieron sendas facturas por presuntas actividades económicas identificadas como no reales: Facturas N.º 4002, del 1 de noviembre de 2011, N. 4008, del 2 de noviembre de 2011, N.º 4009, del 2 de noviembre de 2011, N.º 4010, del 2 de noviembre de 2011, N.º 4016, del 7 de noviembre de 2011, N.º 4017, del 8 de noviembre de 2011 y N.º 4018, del 9 de noviembre de 2011. La sola negativa de la acusada resulta insuficiente en la determinación de su responsabilidad, máxime si no se acopió elemento de prueba alguno que sostenga su hipótesis, contrariamente sus coimputados, el acusado José Zambrano Ramos en el plenario reafirmó que la referida ostentó el cargo en mención. Se trata de aspectos que deben ser evaluados de manera conjunta en la dilucidación del debate y que la Sala superior omitió considerar.

8.6. Lo expuesto permite concluir que el juicio conclusivo absolutorio al que arribó la Sala Superior no se asienta en un razonamiento lógico, circunstanciado y contextualizado de la prueba actuada, situación que

conculca la obligación procesal de motivación debida²⁵, que exige una precisión detallada de las razones o justificaciones objetivas que lo llevaron a tomar determinada decisión. Esta obligación se reviste en una garantía constitucional frente al *ius puniendi* estatal, y se encuentra normada en el numeral 5 del artículo 139 de la norma fundamental.

8.7. Estando a lo desarrollado, corresponde la anulación de la sentencia recurrida en este extremo y el desarrollo de un nuevo juicio oral a cargo de otro Colegiado Superior, donde deberá considerarse lo expuesto en la presente ejecutoria suprema; así como, materializarse la actuación probatoria necesaria para el correcto esclarecimiento de los hechos, de conformidad con lo normado en el numeral 1 del artículo 298 del Código de Procedimientos Penales.

DECISIÓN

Por estos fundamentos, los jueces integrantes de la Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República impartiendo justicia a nombre del pueblo, acordaron:

I. Declarar NO HABER NULIDAD la sentencia del siete de noviembre de dos mil veinticuatro, emitida por la Primera Sala Penal de Apelaciones de la Corte Superior de Justicia del Lima (foja 5969), **en los extremos que:**

- i. Condenó** a los procesados **Sandro Manuel Tirado Gallegos (autor), José Antonio Iván Eduardo Zambrano Ramos, Orlando Cristófer Bedoya Higinio y Karina Lisset Villaverde Flores (cómplices primarios)**, por el delito de **defraudación tributaria con agravante** en la modalidad de obtención indebida de saldo a favor de exportador, obtención indebida de devolución y obtención indebida de crédito fiscal, en perjuicio del Estado–SUNAT.
- ii. Impuso** contra **Tirado Gallegos y Zambrano Ramos**, 5 años pena privativa de libertad efectiva, 456 días multa e inhabilitación por el plazo de 6 meses para el ejercicio del comercio en general incluyendo contrataciones con el Estado; contra **Bedoya Higinio y Villaverde Flores**, 4 años de pena privativa de la libertad suspendida por el periodo de prueba de 3 años bajo cumplimiento de reglas de conducta, 365 días

²⁵ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Expediente N.º 728-2008-PHC/TC, LIMA, del trece de octubre de dos mil ocho: “El derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales es una garantía del justiciable frente a la arbitrariedad judicial y garantiza que las resoluciones no se encuentren justificadas en el mero capricho de los magistrados, sino en datos objetivos que proporciona el ordenamiento jurídico o los que se derivan del caso” (fundamento jurídico 7).

multa e inhabilitación por 6 meses para el ejercicio del comercio en general incluyendo contrataciones con el Estado; y, contra **Leyla Pilar Escudero Marrufo y Tania Libertad Estela Bazán**, 3 años de pena privativa de libertad suspendida con periodo de prueba 2 años bajo cumplimiento de normas de conducta, 273 días multa e inhabilitación por 6 meses para el ejercicio del comercio incluyendo contrataciones con el Estado.

II. Declarar NULA la citada sentencia **en los extremos que:**

i. Absolvió a **Beatriz Julia Montoya Vizcarra, Evangelina Catalina Gavino Tadeo, Rita Azucena Brizuela Gutiérrez, Erika Roxana Urbano Gabino, Sarita Lucy Zapana Rosales, Cruz Moisés Ynilupu Urepeque, Christian Ricardo Villaverde Flores, Jorge Luis Morales Burgos, Elsa Janet Rodríguez Torres y Gustavo William Jorge Cueva**, como cómplices primarios del delito de defraudación tributaria con agravante, en la modalidad de obtención indebida de saldo a favor de exportador, obtención indebida de devolución y obtención indebida de crédito fiscal, en perjuicio del Estado–SUNAT.

ii. Fijó la **reparación civil** a pagar a favor del Estado en los siguientes montos:

- La suma de S/ 2 150 000,00 que deberán abonar de forma solidaria los sentenciados Sandro Manuel Tirado Gallegos y José Antonio Iván Eduardo Zambrano Ramos con las empresas T&S Omega Trading y Creative Accounting SAC.
- La suma de S/ 50 000,00 que deberán abonar de forma solidaria los sentenciados Karlo Alfonso Zambrano Ramos con la empresa Puritech Water Solutions S.A.C., Orlando Christofer Bedoya Higinio con la empresa NGB International Trading S.R.L., Gustavo Adolfo Reátegui Maldonado con la empresa R.J. Stone Wild S.A.C. y Proyectos e Inversiones STS Asociados S.A.C., Karina Lisset Villaverde Flores con la empresa Costa Dorada Comercializadora de Minerales S.A.C., Leyla Pilar Escudero Marrufo y Tania Libertad Estela Bazán con la empresa Consorcio Industrial First Class S.A.C.
- La suma de S/ 50 000,00 que deberán pagar cada una de las empresas Port Bell Comercios y Distribuciones S.A.C.; Comercial y Corporación 36 S.A.C.; Aretech Servicios y Comercios S.A.C.; Consorcio de Inversiones Cetres S.A.C.; Consorcio Inversiones y Servicios del Mar S.A.C.; y, Grupo Empresarial Allier S.A.C. Todos los obligados deberán pagar de forma solidaria con los sentenciados Sandro Manuel Tirado Gallegos, José Antonio Iván Eduardo Zambrano Ramos; y, con las empresas T&S Omega Trading S.A.C. y Creative Accounting S.A.C.

En consecuencia, **DISPONER** que se realice un nuevo juicio oral en los extremos referidos, por otro colegiado superior llamado por ley, el cual deberá considerar lo expuesto en la presente ejecutoria suprema.

III. ORDENAR se notifique la ejecutoria a las partes apersonadas a esta instancia, se devuelvan los actuados a la sala superior de origen y se archive el cuadernillo.

S. S.

PRADO SALDARRIAGA

BACA CABRERA

TERREL CRISPÍN

VÁSQUEZ VARGAS

BÁSCONES GÓMEZ VELÁSQUEZ

VV/ycll

DERECHO PERU