

Desmitificando la protección patrimonial. Sus consecuencias fiscales y penales.

Demystifying the assets protection. Its tax and criminal consequences.

Gonzalo Alonso Escalante Alpaca

Universidad Católica San Pablo, Arequipa, Perú • gaescalante@ucsp.edu.pe

Resumen

Existe la idea generalizada entre los deudores tributarios que, ante la existencia de contingencias tributarias identificadas o no, por parte de la Administración Tributaria, cuya subsanación no resulta posible o de ser esta posible, es considerada demasiado onerosa. Lo más recomendable es realizar diversas acciones con el objetivo de proteger su patrimonio. Para tales efectos se recurre, entre otras opciones, a la transferencia de activos a favor de terceros. El objetivo ulterior es evitar que el fisco pueda llevar a cabo la cobranza de la deuda tributaria. Este artículo analiza las consecuencias tributarias y penales que se generan como resultado de la protección de patrimonio, dicha práctica tiene que ser desmitificada por los deudores tributarios, ya que no otorga una seguridad absoluta frente a la cobranza de la deuda; y, además, puede significar el inicio de acciones penales en contra de los responsables. Se ha tomado en consideración la normativa tributaria y los comentarios de la doctrina especializada para el análisis, lo que nos ha permitido concluir que, la protección del patrimonio es únicamente relativa en el ámbito fiscal y penal. Esto se debe a que las acciones llevadas a cabo por los deudores tributarios, con el objetivo de evitar el cobro de la deuda, aún podrán ser sometidas al escrutinio del ente administrativo, mientras la facultad de determinación o de cobro no se encuentren prescritas. Asimismo, es posible la imputación de responsabilidad penal en contra de los representantes de las sociedades involucradas en las acciones de protección patrimonial.

Palabras clave: desmitificando, protección patrimonial, fiscales, penales.



Abstract

There is a general idea among tax debtors that, given the existence of tax contingencies identified or not by the Tax Administration, correction is not possible or, if possible, is too expensive. Therefore, it is advisable to carry out various actions with no other objective but to protect its assets. For such purposes, among others, the transfer of the assets in favor of third parties is resorted to. The further objective is to prevent the Tax Administration from carrying out the collection of the tax debt. This article looks at the tax and criminal consequences of a tax debtor protecting assets, intending to explain why tax debtors should not do this, because it does not give absolute security. It can also mean the initiation of criminal actions against those considered responsible. The analysis of the tax regulations and the comments of the specialized doctrine has allowed us to conclude that the protection of assets is only relative in the fiscal and criminal spheres. The actions carried out by tax debtors to avoid the collection of the debt, may still be subject to the scrutiny of the administrative entity, if the faculty of determination or collection is not prescribed. In addition to being subject to criminal liability against the legal representatives of the companies involved in the asset, as mentioned above, protection actions.

Keywords: demystifying, assets protection, tax, criminal.

1. Introducción

La protección de patrimonio se configura como un planteamiento recurrentemente, empleado dentro del ámbito jurídico tributario, con el objetivo de ocultar los activos que forman parte del patrimonio de un deudor tributario, con la finalidad que estos no sean afectados por las acciones de cobranza que la Administración Tributaria pueda realizar, respecto de estos, para poder saldar la deuda pendiente de pago.

Este tipo de acciones implican la generación de un perjuicio al erario fiscal, dado que, la recaudación será menor al no permitirse que el fisco haga efectiva la cobranza de la deuda tributaria. Lamentablemente, la llamada protección de patrimonio se ha convertido en una práctica ampliamente utilizada por parte de los deudores tributarios, para poder conservar su patrimonio, continuar con el desarrollo de sus actividades generadoras de

ingresos, y mantener un control indirecto sobre los bienes materia de protección. Bajo esta premisa, es que se crea una falsa sensación de impunidad en los deudores tributarios que pudieran considerar que, bajo la cobertura de dichas prácticas, podrán evitar una afectación real por el incumplimiento total, o parcial, de sus obligaciones fiscales.

En el presente artículo se pretende desmitificar estas prácticas, al establecer las consecuencias tributarias y penales aplicables a la protección patrimonial. Con el fin de otorgar un escenario completo a los deudores tributarios que pretendieran realizar transacciones que impliquen el traslado de activos, para protegerlos mientras duran las acciones de fiscalización y/o cobranza del ente administrativo. Por un lado, se tiene que el inciso k) del artículo 56 y el artículo 58 del Código Tributario, permiten que la Administración Tributaria aplique, respectiva-

mente, medidas cautelares previas al inicio del procedimiento de cobranza coactiva, e incluso con anterioridad a la emisión de las correspondientes resoluciones (de determinación, de multa u órdenes de pago) cuando se verifique la transferencia de activos del deudor tributario. Por otro lado, el inciso b) del artículo 4 de la Ley Penal Tributaria recoge como un supuesto de defraudación tributaria, en su modalidad agravada, el hecho de que un deudor tributario simule (o provoque) estados de insolvencia patrimonial, que imposibiliten el cobro de tributos.

La regulación referida dispone consecuencias claras de forma, tanto preventiva como reactiva, respecto a las acciones de los deudores tributarios que pretendan evitar el pago de las acreencias pendientes de pago a favor del fisco, ocultando para ello los activos que forman parte de su patrimonio.

En tal sentido, es necesario analizar cuándo se aplicará cada una de estas consecuencias, y en qué medida afectarán a los deudores tributarios que se vean inmersos en ellas. Ya que, como se ha indicado previamente, la denominada protección de patrimonio es una práctica ampliamente utilizada por los deudores tributarios que buscan evitar una real afectación a su patrimonio, como consecuencia de la existencia de deuda tributaria.

No se ha identificado algún estudio que analice, en forma específica, las consecuencias aplicables a la práctica denominada “protección patrimonial”, dentro del ámbito tributario y penal.

En el análisis efectuado, nuestra hipótesis considera que la protección de patrimonio, en realidad, reviste diversos riesgos y consecuencias en el ámbito fiscal y penal para los

deudores tributarios; ya que existen varias consecuencias generadas por el desarrollo de este tipo de prácticas, y que no suelen ser tomadas en consideración por los deudores tributarios que optan por llevar a cabo la referida protección patrimonial.

Se desarrolla una investigación jurídico-explicativa sobre la base de la proliferación de las prácticas de protección al patrimonio en las que incurren los deudores tributarios, con el objetivo de evitar una real afectación en su capacidad de continuar generando ingresos, pero manteniendo el control indirecto sobre sus activos. Esto tiene la finalidad de sustentar que la percepción de impunidad que existe, como uno de los principios justificantes de la toma de la decisión de incurrir en las mismas, no es tal, demostrándose que el fisco cuenta con diversas herramientas que le permitirán garantizar el cobro de la deuda y, además, velar por la aplicación de una sanción, esta vez dentro del ámbito penal, a aquellos sujetos que hayan incurrido en alguna de estas operaciones.

Por ello, el aporte principal de la investigación es dar a conocer, a los deudores tributarios, sobre los riesgos reales que enfrentan, al llevar a cabo operaciones con el objetivo de evitar el pago de las deudas pendientes de cancelación a favor del fisco. Esto va a significar que se genere una mayor percepción de riesgo y, esperamos, un mayor cumplimiento de las obligaciones de parte de los deudores tributarios.

Para el desarrollo de la investigación se emplea el método hipotético-deductivo con el objetivo de establecer la veracidad o no de la hipótesis.

El análisis está dividido en tres apartados: el primero versa sobre la protección de patrimo-

nio y las razones para su implementación; el segundo apartado trata la posibilidad de que se traben medidas cautelares previas al inicio del procedimiento de cobranza coactiva; y, por último, el tercer apartado recoge las consecuencias de naturaleza penal, aplicables como consecuencia del desarrollo de una operación de protección patrimonial.

2. La protección patrimonial

2.1 Causas

Para definir las causas de la protección patrimonial, debemos colocarnos en la situación de un deudor tributario que conoce el riesgo que existe de un reparo significativo por parte de la Administración Tributaria. Ante este escenario, y conociendo la precariedad de su situación frente al fisco, este deudor puede optar por ocultar su patrimonio, llevando a cabo transferencias de propiedad que lo que buscan es otorgar un halo de protección jurídica respecto a estos bienes, y así, impedir que puedan ser alcanzados por parte de la Administración Tributaria para efecto del cobro de la deuda; pero, con la salvedad de que todavía permanecerán bajo el control efectivo de los sujetos que ostentaron la condición de titulares originales de los activos transferidos.

Es necesario hacer énfasis en el hecho que los titulares originales no pretenden desprenderse de su patrimonio, sino únicamente crear la apariencia de una transferencia que les permita continuar con el aprovechamiento de estos bienes de forma soterrada.

No existe pues, una transferencia a través de la cual se busque un real desprendimiento de la propiedad de los activos, sino que únicamente

se van a llevar a cabo y formalizar todos los actos jurídicos necesarios para mostrar frente a terceros, que dicha traslación de propiedad se ha hecho efectiva, sin que la misma surta todos sus efectos jurídicos, pues se conservará el dominio indirecto sobre los mismos, y sobre todo, la disponibilidad indirecta de los réditos obtenidos como consecuencia de su explotación económica.

Tanto el dominio sobre los activos, como la disponibilidad de los rendimientos, se mantendrá ocultos de la Administración Tributaria, a través del uso de terceros intermediarios. Para que exista una protección de patrimonio, este debe mantenerse bajo el dominio (aunque sea encubierto) del transferente; ya que, de no ser el caso, estaríamos ante una transferencia de propiedad absoluta, que no estaría destinada a la protección de los activos transferidos.

Ahora bien, si queremos ahondar en las razones que llevan a un contribuyente a tomar la decisión de desprenderse de su patrimonio, con el objetivo de ocultar sus activos ante una eventual acción de cobranza por parte del fisco, consideramos que la razón primigenia de ello no es sino, el hecho de una falta de conciencia tributaria, entendida esta como una comprensión e internalización, de los contribuyentes, de la obligación de cooperar con el sostenimiento del gasto público.

Aunado a ello, se observa que existe una falta de sensación de riesgo, que debe ser generada por parte de la Administración Tributaria respecto de los deudores tributarios que se encuentren en una manifiesta situación de incumplimiento. Por lo tanto, mientras el fisco no genere a través de sus acciones de fiscalización, en los sectores total o parcialmente informales, una real percepción de riesgo

sobre las consecuencias gravosas que pudiera significar para los sujetos el incumplimiento de las obligaciones tributarias y la posterior protección de patrimonio con el objetivo de no pagar las deudas tributarias pendientes, resulta sumamente difícil que pueda existir una variación significativa en las conductas de los deudores tributarios.

2.2 El deber de contribuir y la capacidad contributiva

Las deudas tributarias, cuya cobranza se busca evitar por parte de los deudores tributarios que incurran en una estructura de protección de patrimonio, se generan como consecuencia de la existencia de una manifestación de capacidad contributiva constatada por parte de la Administración Tributaria. Capacidad que se externaliza a través de la existencia de renta, consumo y patrimonio.

Al verificarse la existencia de capacidad contributiva, los sujetos pasivos de la obligación tributaria deben cumplir con el pago de esta. Entonces, se puede apreciar que la configuración, de un supuesto de exteriorización de capacidad contributiva, acarrea como consecuencia, a la configuración del deber de contribuir con el sostenimiento del gasto público.

Sobre el deber de contribuir, Escribano (2009) refiere que:

Deber de contribuir formulado constitucionalmente, cuya base individualizada se conecta a la capacidad económica del sujeto obligado; es decir, una interpretación bastante similar a la establecida ya por jurisprudencia italiana en el sentido de exigirse una idoneidad subjetiva, una

aptitud para ser llamado al cumplimiento de ese deber, que se medirá por la capacidad económica del sujeto. Desde ese punto de vista, aparecerá el principio desplegando un cierto papel garantista: nadie será gravado atendiendo a otro criterio que no sea el de capacidad económica y una garantía colectiva, o que se establece para un destinatario colectivo; todos serán llamados al cumplimiento de ese deber en atención a esa aptitud. (p. 330)

Por su parte, Caliendo (2018), al analizar el deber de contribuir, señala que:

La tributación es una parte importante de la sociedad humana, de tal modo que podemos afirmar que donde existe comunidad existe alguna forma de “tributación” (“ubi cives, ubi tributum”). El tributo será considerado como toda forma de contribución privada destinada al mantenimiento de la “esfera pública”. La esfera pública será considerada como toda forma de organización institucional que posee objetivos generales en oposición a los objetivos meramente particulares. (p. 219)

En base a los citados autores, observamos que surge el deber de contribuir, como consecuencia de haberse configurado la externalización de la capacidad contributiva. Entendido este, como la obligación inherente a aquellos sujetos que, a consecuencia de haber manifestado tal capacidad, deben contribuir al sostenimiento del gasto público. Dado de ese modo, la protección de patrimonio analizada dentro de este artículo no implica únicamente una forma de evitar el cumplimiento de pago de la deuda tributaria, sino que, además, se transgrede el deber de contribuir, por cuanto se evita la cancelación de la acreencia correspondiente.

2.3 Protección patrimonial

Sobre este extremo debemos indicar que, la protección de patrimonio debe ser entendida como las diversas medidas que un deudor tributario puede llevar con el objetivo de impedir la efectiva cobranza de la deuda por parte del ente recaudador tributario.

La referida protección se configura mediante operaciones de compraventa, donaciones, permutas, entre otros. La constante que se identifica en el accionar de los deudores tributarios que recurren a este tipo de acciones, es que la propiedad se transfiere, en todos los casos, con el único y exclusivo fin de evitar que la Administración Tributaria pueda —eventualmente— afectar los bienes trasladados, para saldar las deudas pendientes de cancelación con el fisco.

Si bien las formas de transferencia de propiedad pueden ser tantas como las que permite el sistema jurídico peruano, es necesario reiterar que la característica esencial que va a implicar la configuración de un supuesto de protección de patrimonio, no es el efecto jurídico al cual se arriba, como consecuencia de la transacción llevada a cabo; sino en el fin perseguido a través de esta, el cual debe ser, indefectiblemente, el evitar la cobranza de parte del fisco, y, aun así, mantener un control de los bienes para poder beneficiarse de su utilización económica.

Así pues, en los siguientes apartados, se analizarán cuáles son las medidas previstas por el ordenamiento jurídico para poder contrarrestar el desarrollo de este tipo de prácticas, así como la instancia en la que dichas medidas serán empleadas.

3. Medidas cautelares previas

3.1 Medidas cautelares previas a la cobranza coactiva

En este apartado se analizarán a las medidas cautelares previas como acto preventivo que puede llevar a cabo la Administración Tributaria en contra de los deudores tributarios, con el objetivo de garantizar el cobro de la deuda imputable a estos. Este tipo de medidas cautelares se emitirán antes del inicio del procedimiento de cobranza coactiva, esto se da, antes que la deuda resulte exigible. Su aplicación se sustenta en diversas causales dentro de las cuales se tiene la recogida en el inciso k) del artículo 56 del Código Tributario, que dispone expresamente la siguiente causal: Ofertar o transferir sus activos, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria.

Respecto a ello, según lo que señala el primer párrafo del referido artículo 56 del Código Tributario, la finalidad de las medidas cautelares es garantizar el pago de una deuda, incluso cuando esta no sea pasible de ser cobrada, de forma coactiva, al momento de su aplicación.

Sobre las medidas cautelares en el sistema español, Sánchez Huete (2019) señala que:

En primer lugar, las medidas cautelares aparecen vinculadas a la existencia de un procedimiento tributario principal respecto del que pretenden asegurar la eficacia de su resolución. Se denota así una función instrumental y de subordinación a los fines de un procedimiento. Vinculado a su carácter instrumental, las medidas cautelares poseen un carácter transitorio o provisional relacionado a la plena eficacia del procedimiento que desean preservar – art. 81.6 de la LGT-.

En segundo lugar, la aplicación de la medida cautelar supone la decisión concreta de un órgano administrativo. Las instituciones con función disuasoria o preventiva suponen, como regla general, la aplicación directa de una norma jurídica, no de una decisión administrativa. Estrechamente relacionado con tal aspecto la medida cautelar supone un juicio sobre una situación concreta a la que se le aplica una solución tributaria, de ahí la exigencia de proporcionalidad y motivación – art. 81.1 y 3 de la LGT -. En definitiva, las medidas cautelares poseen la finalidad de preservar la viabilidad de un procedimiento, y suponen una respuesta concreta, adecuada y proporcional a criterio de un órgano administrativo. (p. 50)

Por su parte, Arancibia Cueva y Arancibia Alcántara (2017) refieren lo siguiente respecto a las medidas cautelares reguladas en el artículo 56 del Código Tributario:

Las medidas cautelares son el conjunto de medidas adoptadas por la Administración tributaria a fin de permitir y asegurar una eficaz recaudación de la deuda tributaria, evitando con ello cualquier intento por parte del deudor tributario de realizar algún tipo de acción con la intención de evadir el pago de tributos a la Administración tributaria.

En tal sentido, la Administración tributaria está facultada para determinar si el deudor tributario tiene un comportamiento que amerite tomar medidas cautelares previas (como, por ejemplo, el traspaso de bienes a terceros), aunque estas deben ser sustentadas por la Resolución de Determinación, Resolución de Multa, Orden de Pago o resolución que desestima una reclama-

ción. El Código Tributario, en el primer párrafo del artículo 56, fija las causales en que hubiera incurrido el deudor tributario para que se le apliquen medidas cautelares previas. (p. 223)

Asimismo, Bravo et al. (2016), al referirse a las medidas cautelares reguladas en el artículo mencionado, indican que:

Ante determinadas circunstancias que pudieran hacer infructuosa la cobranza de la deuda tributaria, el Código Tributario otorga a la Administración Tributaria la facultad extraordinaria de disponer la aplicación de medidas cautelares previas al inicio de la cobranza coactiva.

Como la norma comentaba lo indica, en tanto se advierta que el sujeto pasivo incurra en alguna de las causales a que se refiere el artículo 56, se faculta a trabar las medidas cautelares, inclusive durante los procedimientos contenciosos, pero no a ejecutarlas sino hasta luego de iniciado el procedimiento de cobranza coactiva, pues de lo contrario se incurrirá en una desviación del procedimiento arreglado, hecho pasible de la interposición de un recurso de queja. (p. 541)

Respecto a la motivación de este tipo de medidas cautelares, Uriol (2019) menciona que:

Es absolutamente necesario motivar el acto de adopción o de mantenimiento de una medida cautelar dirigida a asegurar el cobro de la deuda tributaria, no solo porque así está previsto legalmente en el art. 103 del CT (“Los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos”), sino

como indeclinable exigencia del principio del procedimiento debido – art. IV.1.2 de la Ley del Procedimiento Administrativo General (Ley 27444 del 10 de abril del 2001)–. Así mismo, deberá justificarse en el expediente administrativo la concurrencia de los presupuestos exigidos que permitan al interesado conocer el porqué de la actuación administrativa. (p. 740)

En tal sentido, cabe mencionar que el Tribunal Fiscal ha emitido la resolución 03960-Q-2014, donde se indica lo siguiente:

Que de acuerdo con el criterio recogido por este Tribunal en las Resoluciones 02308-1-2004, 02907-1-2007 y 0960-Q-2014, entre otras, el artículo 56 del Código Tributario establece dos supuestos generales e independientes entre sí que facultan a la Administración a trabar medidas cautelares previas: cuando por el comportamiento del deudor tributario ello sea indispensable, supuesto que se verifica cuando se presenten cualquiera de las situaciones reguladas en los incisos a) a l) del citado artículo, y cuando existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, las cuales no necesariamente provienen del comportamiento del deudor tributario, pudiendo ser ajenas al mismo.

Que en tal sentido, las medidas cautelares previas tienen carácter excepcional y su objetivo es asegurar al fisco el cobro de la deuda antes de iniciado el procedimiento de cobranza coactiva, en los casos en los que el comportamiento del deudor lo amerite o existan indicios para presumir que el cobro podría ser infructuoso, resultando suficiente la acreditación de

alguno de los supuestos contemplados en el artículo 56 del Código Tributario a efecto de considerar que una medida cautelar previa ordenada por la Administración se encuentra arreglada a ley. (Resolución del Tribunal Fiscal, 2014, p.2).

El colegiado también ha emitido un pronunciamiento en la resolución 08527-7-2013, donde se consigna que:

Que al respecto, de la revisión de la referida resolución coactiva [...] se aprecia que el Ejecutor Coactivo sustenta dicha medida [...] en virtud del inciso k) referida a ofertar o transferir sus activos, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria, de acuerdo con la información obtenida del Registro de Propiedad Inmueble de Lima y Callao al determinar que la quejosa transfirió a terceros sus inmuebles. (Resolución del Tribunal Fiscal, 2013)

En la resolución 02359-Q-2013, el mismo órgano resolutor estableció que:

[...] se verificó ingresos omitidos por la venta del Hotel Río Shilcayo a la Derrama Magisterial, lo que constituye ganancia de capital que tributa de acuerdo al inciso d) del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta (rentas de tercera categoría), por ser una persona natural con negocio que enajena inmuebles que constituyen bienes de capital asignados a la explotación de su negocio, y al concluirse que la contribuyente no muestra ninguna intención de pagar sus tributos ni cumplir con sus obligaciones tributarias, se solicita se traben medida cautelar previa al haber incurrido la recurrente en las causales del inciso b), h) y k) del artículo 56 del Código Tributario,

y en el primer párrafo del artículo 58 del citado código, presumiéndose además que la cobranza podría devenir en infructuosa. (Resolución del Tribunal Fiscal, 2013, p.2)

En consecuencia, se puede observar que, las medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva se configuran como una respuesta adecuada ante la protección de patrimonio, por cuanto esta implica la transferencia de activos con el objetivo de incumplir la cancelación de la deuda tributaria que les resulte imputable. Aunque es necesario resaltar que el fisco deberá contar con elementos de juicio suficientes para sustentar su aplicación; ya que, si se diera el caso de que la transferencia de activos se lleve a cabo como consecuencia de alguna otra causal de carácter económico o comercial, debidamente sustentado por parte del deudor tributario, la aplicación de cualquier medida cautelar se encontrará proscriba.

3.2 Medidas cautelares previas a la emisión de las resoluciones u órdenes de pago

Es necesario mencionar que, el artículo 58 del Código Tributario prevé la posibilidad que se traben medidas cautelares previas a la emisión de resoluciones, determinación de multa u órdenes de pago, esto se da, incluso antes que la deuda se encuentre liquidada por parte de la Administración Tributaria. Para la aplicación de dichas medidas, se debe configurar alguno de los supuestos recogidos en el referido artículo 56 del mismo cuerpo normativo, dentro de los que se encuentra la transferencia de bienes con el objetivo de evitar el cumplimiento de pago de la deuda tributaria, como mencionamos previamente. Ahora bien, la aplicación de este tipo de medidas cautelares conlleva el nacimiento de la obligación de la Administración Tributaria de notificar las correspondientes resoluciones

de determinación, de multa u órdenes de pago, dentro del plazo de 30 días hábiles posteriores, los cuales podrán ser prorrogados por 15 días más.

Huamaní (2019) ha mencionado sobre este supuesto que:

Siguiendo la línea de lo anotado, la posibilidad regulada por el artículo 58 sin duda es mucho más restringida y excepcional, y solo se dará cuando el proceso de fiscalización o verificación (y solo en estos procedimientos) amerite [...] la adopción de tales medidas cautelares; en dichos casos, teniendo en cuenta y pudiendo sustentar la viabilidad en los supuestos generales y específicos establecidos en el primer párrafo del artículo 56, la Administración Tributaria, bajo responsabilidad (responsabilidad, por cierto, respecto del mérito y también del deber de su adopción), tramará las necesarias para garantizar la deuda tributaria, aun cuando no hubiese emitido la resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago que contiene la deuda tributaria (es decir, cuando aún no exista acto administrativo que contenga la deuda a cautelar). (p. 1309)

Si bien la aplicación de las medidas cautelares reguladas en el artículo 58 del Código Tributario resulta excepcional, se entiende que estas, también pueden ser empleadas como una medida de respuesta ante operaciones que impliquen la transferencia de activos, con el objetivo de evitar el cumplimiento del pago de la deuda tributaria, y así, permitir al fisco garantizar el cobro de la acreencia. En tanto que la aplicación de medidas cautelares al amparo del mencionado artículo deberá encontrarse debidamente sustentada por parte del fisco.

3.3 Intervención excluyente de propiedad

La intervención excluyente de propiedad es una acción que protege a los titulares de los bienes, a efecto de que esta no se vea afectada por el remate de los bienes adquiridos por parte de la Administración Tributaria, como consecuencia del ejercicio de acciones de cobranza coactiva, originadas en la deuda pendiente de cancelación del transferente de los bienes.

El Tribunal Fiscal a través de la resolución 02048-10-2015 ha señalado lo siguiente respecto a esta figura:

Que el artículo 120 del Texto Único Ordenado del Código Tributario [...], señala que el tercero que sea propietario de bienes embargados en el procedimiento de cobranza coactiva, podrá interponer Intervención Excluyente de Propiedad ante el Ejecutor Coactivo en cualquier momento antes que se inicie el remate del bien, la que será admitida si el tercero prueba su derecho con documento privado de fecha cierta, documento público u otro documento, que a juicio de la Administración, acredite fehacientemente la propiedad de los bienes antes de haberse trabado la medida cautelar. (Resolución del Tribunal Fiscal, 2015, p. 2)

Así pues, tenemos que, ante una operación que pueda ser calificada como protección patrimonial, los terceros adquirentes podrán proteger los bienes de cualquier acción de cobranza coactiva de parte de la Administración Tributaria, esto hará ineficaz la recaudación de la deuda por esta vía, así como la aplicación de medidas cautelares sobre los activos transferidos.

3.4 Responsabilidad solidaria del adquirente

Sin perjuicio de que la intervención excluyente de propiedad impida la ejecución del remate de los bienes transferidos a terceros, es importante considerar que, la transferencia significa —para los adquirentes— asumir el riesgo de la atribución de responsabilidad solidaria conforme a lo establecido en el numeral 3 del artículo 17 del Código Tributario. Este supuesto se configura cuando la transferencia implique una real disminución en el patrimonio del transferente. Al respecto, la Administración Tributaria en el Informe 173-2019-SUNAT/7T0000 concluyó que:

1. La expresión “real disminución de su patrimonio”, que fue utilizada en el Informe 097-2019-SUNAT/7T0000 para analizar en qué se fundamenta la atribución de responsabilidad solidaria por la transferencia de activos, no alude al reflejo contable de dicha transferencia en el balance general de la entidad transferente.

2. La verificación de una “real disminución en el patrimonio” del transferente debe ser entendida como el efecto económico que se produce en este debido a que el hecho de despojarse del activo repercute en la generación de recursos económicos que le permiten cumplir con sus obligaciones tributarias, lo que no ocurriría con la transferencia de cualquier bien, sino -como ya se ha señalado- con la transferencia de unidades de producción o líneas de negocio, por ejemplo. (SUNAT S. N., 2019)

Por lo antes expuesto, aquellos que intervengan como adquirentes en una operación de protección patrimonial, serán pasibles de la atribución de responsabilidad solidaria por parte del fisco, en

tanto la transferencia implique una reducción significativa en el patrimonio del transferente, que afecte su capacidad de cumplir con sus obligaciones tributarias. Pues la atribución de responsabilidad solidaria hará procedente que la Administración Tributaria le cobre al adquirente de los activos la totalidad de la deuda tributaria y no solamente aquella equivalente al valor de los bienes transferidos. Finalmente, es importante mencionar que, la atribución de responsabilidad solidaria será posible dentro del plazo de dos años luego de efectuada la transferencia, siempre que se informe a la Administración Tributaria de este hecho; y de no ser el caso, el plazo para la atribución de la responsabilidad solidaria será el de prescripción de la deuda tributaria.

4. Implicancias penales de la protección patrimonial

4.1 Delito de Defraudación tributaria

La inclusión del delito de defraudación tributaria, dentro del ordenamiento jurídico peruano, obedece al hecho de que el legislador tributario ha identificado la relevancia que tiene este tipo penal y su adecuada regulación, como un mecanismo para evitar una erosión de la base imponible, a través de prácticas proscritas que califiquen como evasivas.

En la doctrina española encontramos que se consigna lo siguiente, respecto al delito de defraudación tributaria:

Es la figura emblemática de los delitos contra la Hacienda Pública y la que goza de mayor tradición en el Código Penal. Se trata de un delito de resultado, que exige la producción de un daño o perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública y, más

concretamente, un menoscabo al papel constitucionalmente atribuido a la propia Hacienda Pública. [...]

Sujeto activo del delito es quien defrauda a la Hacienda Pública – estatal, autonómica, foral o local – cometiendo alguna de las conductas tipificadas en el art. 305.1 CP: elusión del pago de tributos, de cantidades retenidas o que se hubieran de retener o de ingresos a cuenta, obtención indebida de devoluciones o disfrute indebido de beneficios fiscales, siempre que su cuantía exceda de 120.000 euros. En consecuencia, de acuerdo con la doctrina y la jurisprudencia mayoritaria, el delito fiscal es un delito especial, que sólo puede ser cometido por quien ha infringido los deberes para con la Hacienda Pública. [...]

La consideración como delito especial restringe la calificación como autor al obligado tributario. [...]

No extingue la responsabilidad penal la disolución encubierta o meramente aparente de la persona jurídica. Se considerará en todo caso que existe disolución encubierta o meramente aparente de la persona jurídica cuando se continúe su actividad económica y se mantenga la identidad sustancial de clientes, proveedores y empleados, o de la parte más relevante de todos ellos (art. 130.2 CP). (Queralt & al., Curso de Derecho Financiero y Tributario, 2020)

Por su parte García Díez (2019) indica que:

Si, conforme a la doctrina legal de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, el delito fiscal no puede reducirse al mero impago

de una cuota defraudada, sino que, por el contrario; dicho impago debe venir desvalorizado por una conducta o comportamiento mendaz. Este último elemento se torna en fundamental para determinar en el caso concreto si la conducta es o no punible. Ello implica una labor selectiva de los penalmente relevante que debe quedar acreditado a través del correspondiente material probatorio de cargo.

Repárese, entonces, que el delito de defraudación tributaria no sólo debe partir de un examen de la normativa tributaria que resulta aplicable y de su debida proyección por parte del contribuyente. Es un paso necesario pero insuficiente para estar en presencia de una cuota defraudada. Para el reproche penal hay que ir más allá con la finalidad de determinar si esa incorrección aplicativa del complemento extrapenal encierra un comportamiento malicioso. Sólo si queda acreditado este último extremo estaremos en presencia de un delito de defraudación tributaria. Lo contrario; es decir, si nos quedamos en el primer paso evidenciando únicamente la aplicación incorrecta de la norma tributaria, estaríamos construyendo un delito fiscal que no sería más que una infracción tributaria cualificada por el resultado. (p. 141)

En el ámbito peruano tenemos que Álvarez (2018) refiere que:

Como bien señala Bramont-Arias Torres, el delito de defraudación tributaria encuentra su sustento en el incumplimiento de la obligación tributaria que pesa sobre todo ciudadano que disfrute de la condición del contribuyente. Considerando que los tributos tienen como sujeto acreedor al

Estado, como Gobierno Nacional o como Gobiernos Territoriales tales como los Gobiernos Regionales, Gobiernos Locales o Municipales o como Institución Pública, los ilícitos tributarios, de contenido económico, ponen en riesgo la recaudación de los tributos, ofendiendo evidentemente el interés y la subsistencia del Estado en su conjunto.

Atendiendo a que todo ciudadano tiene la obligación constitucional de un deber de contribuir con el financiamiento de las funciones y servicios públicos, el cual tiene como base el principio de solidaridad, y en aras al bien común, “[...] quien no percibe el bien común está incapacitado para aceptar la tributación [...]”. De allí la gravedad en la comisión de este delito socioeconómico. (p. 756)

A su vez, Yacolca (2018) señala que:

El bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria es la Hacienda Pública, entendida de forma macro social como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público. Es un bien jurídico en el que cabe la participación masiva de todos los ciudadanos (interés general), por lo que no se trata de una ideología, ni interés de una clase sobre otras, sino un verdadero y posible objeto jurídico de protección. Por supuesto, no debe confundirse su fundamento (dinámico) con su vulneración, mediante la evasión tributaria, que lesiona el bien jurídico directamente en el ingreso público. El efecto posterior en el gasto (efecto indirecto de la evasión), no implica que el infractor sustente que se configura su delito cuando afecta el ingreso y al gasto. El estado solo

debe probar el daño o la puesta en peligro al bien jurídico en el ingreso, porque ahí apunta la finalidad del evasor (plan del autor y cómplices). (p. 506)

Sobre este extremo, se tiene que el artículo 1 de la Ley Penal Tributaria dispone que la defraudación tributaria se configura en su modalidad base, cuando se recurra a algún artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos que resulten aplicables. Entonces, podemos entender como defraudación tributaria a la acción, a través de la cual, el proceder del deudor tributario afecta la recaudación tributaria, impidiendo al fisco llevar a cabo una cobranza real de la obligación tributaria, pese a la existencia de una comprobada capacidad contributiva por parte del sujeto pasivo de la obligación fiscal. Además, se debe considerar que la defraudación tributaria se constituye como un delito de resultado, por cuanto se requiere que, efectivamente, se haya dejado de cumplir con las obligaciones tributarias para su configuración.

4.2 La Defraudación Tributaria y la protección patrimonial

El inciso b) del artículo 4 de la Ley Penal Tributaria dispone que la defraudación tributaria en su modalidad agravada se sancionará con una pena de 8 a 12 años, y con 730 a 1460 días multa cuando “Se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos.”

Es oportuno hacer mención al comentario explicativo sobre el referido inciso b) de Samham (2015) quien refiere lo siguiente:

Cabe indicar que en el literal b) se creyó preciso realizar una modificatoria a través

del Decreto Legislativo 1114 ya mencionado, ya que inicialmente se indicaba que “b) Se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos una vez iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización.”

Como se puede notar se ha eliminado la parte final que refería el momento en que se daba la supuesta simulación [...], dejando una carta libre para poder determinar que las acciones a considerar respecto, al delito pueden haberse realizado en cualquier momento (sin expresar un límite al respecto). Al haberse eliminado la mención al inicio del procedimiento de verificación y/o fiscalización, en efecto será posible (y válido) que se determine la comisión del delito inclusive antes de haberse iniciado cualquier procedimiento de tipo administrativo al contribuyente.

En este orden de ideas, la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 1114 (2012) señala que:

De otro lado, la propuesta de sustituir el inciso b) del artículo 4 de la Ley Penal Tributaria, responde a la problemática de la norma vigente en cuanto a la limitación de su aplicación, debido a que se sanciona la simulación o provocación de estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos una vez iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización, lo cual implica que el Estado sólo puede sancionar estos actos ilícitos cuando ocurra previamente un procedimiento de fiscalización. Como consecuencia, el texto vigente imposibilita sancionar a aquellos deudores que sin haber sido fiscalizados,

tienen deudas tributarias exigibles y simulan o provocan estados de insolvencia patrimonial para evitar su cobro.

Mediante la sustitución del inciso b) del artículo 4 de la Ley Penal Tributaria se busca eliminar dicha laguna de punibilidad, suprimiendo para ello la delimitación temporal referida a que la simulación o provocación de insolvencia patrimonial se produzcan luego de iniciado un procedimiento de verificación y/o fiscalización, con lo cual se tendría una norma penal más eficiente para sancionar este tipo de conductas que dolosamente buscan frustrar el cobro de tributos, pues no sólo se sancionan penalmente la simulación o provocación de estados de insolvencia patrimonial una vez iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización y/o procedimiento contencioso tributario y/o proceso contencioso administrativo y/o procedimiento de cobranza coactiva; sino, también cuando dichas acciones se hayan realizado antes de dichos procedimientos con la intención de imposibilitar el cobro de tributos.

Así pues, como la protección patrimonial está destinada a evitar el cobro de la deuda tributaria por parte del fisco, se observa que, para lograrlo, se va a simular o generar un estado de insolvencia en el cual la Administración Tributaria se vea imposibilitada de realizar cobranza alguna, por cuanto el deudor va a haber dispuesto de todos sus bienes (o al menos la mayoría de ellos), para que no resulte factible afectarlos, con el fin de saldar la acreencia fiscal pendiente de pago. Puesto que ello, en efecto, es así, consideramos plenamente válido el calificar la protección patrimonial como defraudación tributaria en los términos del inciso b) del artículo 4 de la Ley Penal Tributaria.

Es muy importante, entonces, tener en consideración que, tal y como lo expresa Samham (2015), incluso ante el desarrollo de actividades preventivas por parte de los deudores tributarios, en el sentido que la protección patrimonial se lleva a cabo con anterioridad a cualquier procedimiento de fiscalización, resultará procedente la imputación de la configuración de un delito de defraudación tributaria, en tanto se simule o provoque un estado de insolvencia, con la finalidad de evitar la cobranza efectiva del tributo.

4.3 La acción penal en el ámbito fiscal

Según lo previsto en el artículo 192 del Código Tributario, los hechos pasibles de calificar como delitos tributarios podrán ser denunciados por cualquier persona ante la Administración Tributaria. En el caso de los funcionarios de la Administración Pública que, en el ejercicio de sus funciones, conozcan hechos que presumiblemente configuren delitos tributarios, deberán informar ello a su superior jerárquico.

Asimismo, la Administración Tributaria comunicará al Ministerio Público cuando, en el ejercicio de sus actuaciones, considere que existen indicios de la comisión de un delito tributario; sin que se constituya como un requisito previo para el inicio de la acción penal, el término de la fiscalización o verificación. De ser el caso, el fisco emitirá las resoluciones de determinación, de multa u órdenes de pago, en un plazo que no exceda de 90 días de la fecha de notificación de la formalización de la investigación preparatoria o acto de apertura de instrucción a la Administración Tributaria.

El artículo 189 del Código Tributario dispone al respecto, que no procede el ejercicio de la acción penal ni la comunicación de indicios

de delito, cuando se regularice la situación tributaria antes de que se inicie la correspondiente investigación dispuesta por el Ministerio Público o, a falta de ésta, que el Órgano Administrador del Tributo inicie cualquier procedimiento de fiscalización relacionado al tributo y período en que se realizaron las conductas pasibles de ser consideradas como delito tributario.

Ahora bien, debemos dejar en claro que la regularización se configura, siempre que se realice el pago íntegro de la deuda tributaria, y no resulta válida la aprobación de un fraccionamiento como eximente del inicio de la acción penal.

Sobre el particular, Flores (2018) menciona que:

La oportunidad en que el requerimiento es notificado rompe la naturaleza voluntaria y la hace trizas impidiendo el regreso y desencadenando las consecuencias de necesariamente cumplir el mandato legal suspendido de ejercer la acción penal, obligación a cargos del fiscal.

En ese sentido, por más que la situación se audite el contribuyente puede recibir notificaciones donde se precise que falta regularizar pagos por concepto de interés lo cual demuestra que es posible que la situación de no impunidad puede haber fallado al no haber completado la totalidad de la deuda derivando en una situación que habilita la comunicación de indicios al Ministerio Público. La totalidad del pago de la deuda incluye la moratoria por falta de pago y las multas correspondientes esto está así contemplado cuando se señala integridad.

El supuesto genera una situación de impunidad dado que está acreditado que son situaciones de evasión donde el bien jurídico protegido fue mermando y afectado siendo el delito tributario de defraudación uno en el que es posible demostrar que el daño fue restituido. (pp. 794 - 795)

Así pues, se aprecia que la referida excusa absoluta, únicamente será aplicable cuando el deudor realice la cancelación de la totalidad de la deuda, antes de cualquier comunicación de la Administración Tributaria efectuada en el ejercicio de su facultad de fiscalización, respecto del tributo y período en el cual se configuraron los actos que puedan ser considerados como constitutivos del delito de defraudación tributaria.

4. Conclusiones

La protección patrimonial implica una clara intención de no cumplir con el pago de la deuda tributaria, mediante la transferencia de activos, pero manteniendo un control indirecto sobre los activos transferidos.

El llevar a cabo una operación de protección patrimonial es una transgresión al deber de contribuir, y es imputable a los sujetos que cuenten con una capacidad contributiva verificada.

La Administración Tributaria podrá trabar en medidas cautelares previas a la emisión de las correspondientes resoluciones de determinación, de multa u órdenes de pago; y también, con anterioridad al procedimiento de cobranza coactiva, cuando existan indicios de que la cobranza será infructuosa, cuando el contribuyente transfiera sus activos para evitar la cancelación de la deuda tributaria. Esto es, al realizar transacciones enmarcadas dentro de una estructura de protección patrimonial.

En tanto la protección patrimonial tiene por objetivo que se incumplan con las obligaciones tributarias, al simularse o generarse estados de insolvencia, su realización implica, a su vez, la configuración del delito de defraudación tributaria, conforme a los extremos previstos en el inciso b) del artículo 4 de la Ley Penal Tributaria.

El presente artículo busca generar un espacio de discusión, a través del cual, se pueda profundizar en posteriores trabajos, sobre los efectos que tienen las actividades de los deudores tributarios desde una perspectiva penal, con el objetivo de poner en conocimiento general —de una forma más liviana y comprensible— el riesgo que asumen los deudores por la transgresión a la normativa fiscal.

Referencias Bibliográficas

- Álvarez Solís, C. A. (2018). Aspectos procesales del delito de defraudación tributaria en la jurisprudencia peruana. En D. Yacolca & P. Carvalho (Eds.), *Derecho Procesal Tributario, Planificación Fiscal y Penal Tributario* (pág. 756). Lima: Legales Instituto.
- Arancibia Cueva, M. & Arancibia Alcántara, M. (2017). *Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria*. Lima: Actualidad Empresarial.
- Bravo Cucci, J. (2020). *Elusión Tributaria*. Lima: Instituto Pacífico.
- Bravo Cucci, J., & al., e. (2016). *Código Tributario. Doctrina y comentarios*. Volumen I. Lima: Instituto Pacífico.
- Caliendo, P. (2018). *Derecho Tributario y Análisis Económico del Derecho*. Lima: Grijley.
- Escribano, F. (2009). *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles Constitucionales*. Lima: Grijley.
- Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 1114. (2012).
- Flores Espinoza, C. (2018). La regularización tributaria impune o infracción no punible en el ámbito tributario. En D. Yacolca & P. Carvalho (Eds.), *Derecho Procesal Tributario, Planificación Fiscal y Penal Tributario* (págs. 794-795). Lima: Legales Instituto.
- Fridenberg, J. P. (2022). *El tributo evadido en el régimen penal tributario*. Buenos Aires: Ediciones Didot.
- García Díez, C. (2019). La prueba en el delito fiscal. En E. D. Crespo & J. L. Sanz, *El delito fiscal. Aspectos Penales y Tributarios*. (pág. 141). Barcelona: Atelier.
- Huamaní Cueva, R. (2019). *Código Tributario Comentado (Tomo 2)*. Lima: Jurista Editores.
- Queralt, J., Lozano, C., Tejerizo, J. & Casado, G. (2020). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos.

Resolución del Tribunal Fiscal, 08527-7-2013 (Fiscal 2013).

Resolución del Tribunal Fiscal, 02048-10-2015 (Tribunal Fiscal 2015).

Resolución del Tribunal Fiscal, 02359-Q-2013 (Fiscal 2013).

Resolución del Tribunal Fiscal, 03960-Q-2014 (Tribunal Fiscal 2014).

Samham Delgado, F. (2015). *Ilícitos Tributarios*. Lima: Instituto Pacífico.

Sánchez Huete, M. Á. (2019). *Tributación, fraude y blanqueo de capitales. Entre la prevención y la represión*. Madrid: Marcial Pons.

SUNAT, S. N. (2019). *Informe 173-2019-SUNAT/7T0000*.

Uriol Egido, C. (2019). Comentario 2 al artículo 56 del Código Tributario. En C. Uriol Egido, & e. al., *Código Tributario Comentado. "50 años después y más."* (pág. 740). Lima: Legales Instituto.

Yacolca Estares, D. (2018). El bien jurídico en los delitos tributarios. En D. Yacolca & P. Carvalho (Eds.), *Derecho Procesal Tributario, Planificación Fiscal y Penal Tributario* (pág. 506). Lima: Legales Instituto.

Fecha de recepción: 02 de noviembre de 2022

Fecha de aceptación: 12 de diciembre de 2022