

UNIVERSIDAD RICARDO PALMA
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIA POLÍTICA



**“CRITERIOS PARA LA APLICACIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES
PREVIAS EN LO RELACIONADO A LA PRESUNCIÓN DE COBRANZA
INFRUCTUOSA EN MATERIA TRIBUTARIA”**

Tesis para obtener el Título Profesional de Abogado

Autor:

Herberth Edward Bolívar Campana

Asesor:

Mg. Víctor Mejía Ninacondor

Lima, 2018

A mi familia, en especial a mis padres, Ana y Edward, por su apoyo incondicional e incesante.

A mi segunda madre, Beatriz, porque pese a la distancia siempre supo estar presente.

A todos los profesionales del derecho tributario, quienes contribuyeron en mi formación y me enseñaron lo que es trabajar con pasión.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	2
CAPÍTULO I	5
DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	5
1.1. Planteamiento del problema	5
1.2. Formulación del Problema:	6
1.2.1. Pregunta General:	6
1.3. Importancia y Justificación del Problema	6
1.4. Objetivo	7
1.5. Hipótesis	8
1.6. Método	8
1.7. Técnicas para el procesamiento de información	9
1.8. Criterios éticos y de rigor científico	9
CAPÍTULO II	10
EL DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO Y EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO	10
2.1. Derecho Constitucional Tributario	10
2.1.1. Introducción	10
2.1.2. Concepto	10
2.1.3. Importancia del Derecho Constitucional Tributario	11
2.2. El Poder Tributario	12

2.3.	Tipos de Poder Tributario	14
2.3.1.	El Poder Tributario Normativo	14
2.3.2.	Poder Originario y Derivado.....	15
a)	Poder Originario	15
b)	Poder Tributario Derivado	16
c)	El Poder Tributario y la Constitución	17
2.4.	Características del Poder Tributario	17
2.4.1.	Abstracto	18
2.4.2.	Permanente.....	18
2.4.3.	Irrenunciable.....	18
2.4.4.	Especial y Jurisdiccional.....	19
2.4.5.	Indelegable	19
2.4.6.	Legal.....	19
2.5.	Principios Tributarios.....	20
2.5.1.	Principio de Legalidad	20
2.5.2.	Principio de Igualdad	22
2.5.3.	Principio de Generalidad	23
2.5.4.	Principio de Publicidad.....	24
2.5.5.	Principio de Respeto de los Derechos Fundamentales de la persona.....	24
2.6.	Los Principios Constitucionales Tributarios como límites al Poder Tributario	25

2.6.1.	Introducción	25
2.6.2.	El Principio de Legalidad.....	26
2.6.3.	El Principio de Seguridad Jurídica	28
CAPÍTULO III.....		30
LA FACULTAD DE RECAUDACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA		30
3.1.	La Facultad de Recaudación de la Administración Tributaria.....	30
3.1.1.	Del significado de Recaudación.....	30
3.1.2.	La Facultad de Recaudación del Fisco	30
	Marco Legal	32
3.2.	Órganos colaboradores	34
CAPÍTULO IV.....		36
EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA		36
4.1.	El Procedimiento de Cobranza Coactiva	36
4.1.1.	Marco Legal.....	36
4.1.2.	Fundamento de la Cobranza Coactiva.....	37
4.2.	Definición	38
4.3.	La Connotación Procedimental de la Cobranza Coactiva.....	38
4.4.	Deuda Exigible Coactivamente	39
4.5.	Funcionarios titulares del Procedimiento: Ejecutores y Auxiliares Coactivos, facultades y competencias	41
4.5.1.	Del Ejecutor Coactivo.....	41

i) Facultades del Ejecutor coactivo.....	41
4.5.2. Auxiliar Coactivo	43
- Facultades del auxiliar Coactivo	44
4.6. Etapas del Procedimiento Coactivo.....	44
4.6.1. Notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva.....	44
4.6.2. Adopción de Medidas Cautelares	45
a) Embargo en forma de intervención.....	46
b) Medida Cautelar en forma de intervención de información	46
c) Embargo en forma de intervención en recaudación	46
d) Embargo en forma de administración de bienes.....	47
e) Embargo en forma de depósito	47
f) Embargo en forma de inscripción.....	47
g) Embargo en forma de Retención.....	48
4.6.3. La ejecución forzosa	50
4.6.4. Suspensión del Procedimiento de Cobranza Coactiva	50
4.6.5. Conclusión del Procedimiento	51
CAPÍTULO V.....	54
LAS MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS AL PROCEDIMIENTO DE	
COBRANZA COACTIVA Y LOS SUPUESTOS DE APLICACIÓN	54
5.1. Las Medidas Cautelares.....	54
5.2. Medidas cautelares previas al procedimiento de ejecución coactiva.	
.....	55

5.2.1. Antecedentes	58
5.2.2. Características	59
5.3. Supuestos para la aplicación de las medidas cautelares previas ..	60
5.3.1. Antecedentes	60
5.3.2. Las Medidas Cautelares Previas y el Tribunal Fiscal	61
5.3.3. La adopción de medidas cautelares previas por las conductas del deudor	62
5.3.4. La adopción de medidas cautelares previas por razones que permitan presumir la infructuosidad de la cobranza	72
5.4. Valores que sustentan la determinación de la deuda	84
5.5. Medidas Cautelares previas sustentadas en la proyección de los reparos	84
5.6. Vigencia de las medidas cautelares previas	85
5.7. Caducidad de las medidas cautelares previas	86
5.8. Mecanismos de Defensa de los Contribuyentes	86
5.8.1. Escrito al ejecutor coactivo	87
5.8.2. El Recurso de Queja	87
CAPÍTULO VI	89
IMPORTANCIA DE LAS MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS EN EL PERU Y LA LEGISLACIÓN COMPARADA	89
6.1. Importancia de las Medidas Cautelares Previas en el Perú	89

6.2. Presencia de las Medidas Cautelares Previas en el Flujo de Cobranza de SUNAT	91
6.3. Análisis del flujo de Cobranza.....	92
6.3.1. En el Procedimiento de Fiscalización o Verificación	93
6.3.2. En el Procedimiento Contencioso Tributario (Reclamación y Apelación).....	94
6.3.3. Deuda Exigible Coactivamente.....	96
3.4. En el Procedimiento de Cobranza Coactiva	98
6.4. Las Medidas Cautelares Previas en la Legislación Comparada.....	98
6.4.1. España.....	98
6.4.2. Colombia	101
6.4.3. Las medidas cautelares previas en el caso peruano	103
CONCLUSIONES	117
RECOMENDACIONES	119
APORTE AL DERECHO.....	121
BIBLIOGRAFÍA	124

INTRODUCCIÓN

El Estado para cumplir con la gestión y sostenimiento del aparato estatal, así como la satisfacción de las necesidades públicas, requiere de la asistencia de recursos públicos, estos son: los tributos.

La recaudación de dichos impuestos deberá encontrar su justificación y fundamento en la propia Constitución y ley específica; ya que es a través del derecho tributario que se busca reglamentar su determinación, los derechos y contribuciones especiales, así como la regulación de las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento e incumplimiento; además de los procedimientos y las sanciones que puedan surgir¹.

No obstante, es ante el incumplimiento o morosidad en el pago oportuno de las deudas tributarias, que se ha otorgado a la Administración Tributaria la facultad de adoptar una serie de medidas necesarias, legales y operativas, para hacer exigible coactivamente el pago de las deudas. Una de estas medidas es el procedimiento de ejecución coactiva en contra de los administrados.

Para que este procedimiento cumpla con su objetivo, resulta necesario que la deuda sea exigible coactivamente (ya sea a través de resoluciones de determinación, órdenes de pago o resoluciones de multa), la que una vez notificada y cumplido el plazo perentorio para la cancelación de dicha obligación,

¹ “Capítulo III. El tributo”, consultado el 17 de diciembre, 2017, http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/garcia_b_ar/capitulo3.pdf

autoriza al Ejecutor Coactivo para adoptar las medidas cautelares establecidas en el artículo 118° del Código Tributario, a fin de garantizar el pago de la deuda.

Sin embargo, el legislador ha considerado la posibilidad de trabar medidas cautelares antes del inicio del procedimiento de ejecución coactiva. Estas medidas cautelares previas constituyen una prerrogativa excepcional que tiene la Administración Tributaria, con la finalidad de asegurar el derecho de crédito aún no exigible coactivamente ante el peligro de que la cobranza devenga en inútil por comportamientos o razones atribuibles al deudor tributario.

Respecto al primer supuesto relacionado al comportamiento del deudor tributario, el legislador ha establecido de forma clara las causales para la adopción de las medidas cautelares previas (artículo 56° del citado Código), por lo que sobre ello no existe ningún inconveniente. Sin embargo, es sobre el segundo supuesto, referido a las razones que permitan presumir que la deuda podría devenir en infructuosa, que el artículo no ha establecido los criterios por los que la Administración puede presumir tal situación y por ende, pueda trabarse la medida cautelar antes del inicio del procedimiento coactivo.

En este ámbito, las medidas cautelares previas encuentran un tratamiento diferente, pero ello no significa que puedan verse apartadas de los principios que orientan la norma y del interés público. Por tanto, la interpretación y aplicación de la misma no puede vulnerar los principios ni derechos fundamentales.

Ante tal situación, el Tribunal Fiscal a través de sus diferentes resoluciones ha tratado de desarrollar los criterios en los que la Administración Tributaria podría trabar una medida cautelar previa de este tipo, pero debido a que estas resoluciones no son de carácter vinculante, es que no se ha podido alcanzar una

congruencia normativa que permita evitar la excesiva discrecionalidad que este supuesto advierte, situación que amerita un profundo estudio con el fin de abordar los principales criterios dados por este Tribunal y plantear una iniciativa legislativa en la que se modifique del artículo 56° del Código Tributario, toda vez que la creación legislativa es competencia del Poder Legislativo.

Por ello, la presente investigación tiene como primer objetivo, establecer la terminología básica sobre el Derecho Constitucional Tributario, las definiciones del Poder que posee el Estado para determinar los impuestos, para luego desarrollar la facultad recaudadora de la Administración Tributaria, los procedimientos y mecanismos en los que se sostiene para hacer efectivo el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Seguidamente, analizaremos las medidas cautelares previas, su finalidad y sus supuestos de aplicación, centrándonos en el de presunción de la cobranza infructuosa; así como el análisis de la legislación comparada y de los criterios establecidos por el Tribunal Fiscal peruano, a fin de brindar la medida legal pertinente que se ajuste a la resolución del problema de investigación.

CAPÍTULO I

DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1.1. Planteamiento del problema

La relación fisco-contribuyente, en las últimas décadas, no ha sido del todo buena. La Administración Tributaria en el cumplimiento de sus funciones, ya sea a través de los procedimientos, decisiones o actos administrativos, ha puesto de manifiesto un uso excesivo de su discrecionalidad, transgrediendo los derechos de los contribuyentes.

En efecto, la falta de políticas institucionales que delimiten y establezcan los parámetros a esta facultad discrecional, ha generado incertidumbre y malestar entre los contribuyentes, sobre todo, cuando de la aplicación de medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva se trata.

Si bien las medidas cautelares, en general, han sido establecidas con la finalidad de asegurar, salvaguardar y garantizar al fisco el cobro de la deuda tributaria. En el caso de las medidas cautelares previas, la aplicación queda a entera disposición de la Administración Tributaria, debiendo acreditar debidamente el porqué de su aplicación, es decir, acreditar las causales de los supuestos previstos en el referido art. 56° del Código Tributario.

Sin embargo, es sobre estos supuestos donde radica la problemática y punto importante de nuestra investigación. Para el Tribunal Fiscal, la norma prevista en el citado artículo 56° establece dos supuestos bien diferenciados, pues conforme a lo dispuesto por la Resolución N° 223-4-2203, la conjunción distintiva “o” se refiere a la existencia de **dos supuestos autónomos e independientes** sobre

los cuales la Administración Tributaria se encuentra facultada a adoptar medidas cautelares previas, estos son:

- (i) Cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable, supuesto que se verifica cuando se presentan cualquiera de las situaciones reguladas en los incisos a) hasta la l) del citado artículo, y;
- (ii) Cuando existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa.

De estos dos supuestos se tiene que el primero regula taxativamente todas las causales que permiten al fisco la utilización de medidas cautelares previas, mientras que el segundo, es donde se observa un alto grado de subjetividad y, en consecuencia, un excesivo grado de discrecionalidad en favor de la Administración Tributaria.

Y es que tratándose de mecanismos tan riesgosos como son las medidas cautelares previas, más aún si su aplicación se basa en la presunción de que la cobranza devendría en infructuosa; resulta necesario la determinación de los criterios fundamentados en el interés público; donde no solo permita la satisfacción de las acreencias, sino que también constituyan garantías para los administrados.

1.2. Formulación del Problema:

1.2.1. Pregunta General:

¿Es necesario establecer criterios para la aplicación de medidas cautelares previas ante el supuesto de presunción de cobranza infructuosa?

1.3. Importancia y Justificación del Problema

El estudio encuentra su fundamento en la necesidad de regular el exceso de discrecionalidad de la Administración Tributaria – SUNAT. La aplicación de medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva bajo el supuesto de la presunción de cobranza infructuosa ha puesto en evidencia el abuso de esta discrecionalidad y la afectación de los derechos de los administrados.

La falta de normas que funcionen como garantías de sus derechos, afectan el principio de seguridad jurídica, el mismo que según el Dr. Humberto Medrano Cornejo² define como: *“...sinónimo de certeza. En el estado de Derecho se realiza cuando se observan principios jurídicos que impiden la arbitrariedad”*, es decir, la regulación constituye una garantía de vital importancia para el ejercicio de los derechos de los contribuyentes.

Por tanto, una investigación de este tipo contribuirá a la delimitación y regulación, de forma coherente, de los criterios para la aplicación de las medidas cautelares previas en el supuesto de que la cobranza devenga en infructuosa, estableciéndose un equilibrio entre las facultades necesarias para asegurar una recaudación eficaz, y la protección de los derechos de los contribuyentes.

1.4. Objetivo

Determinar la necesidad de establecer criterios para la aplicación de medidas cautelares previas ante el supuesto de presunción de cobranza infructuosa, y de ser el caso, determinar cuáles serían estos criterios.

² Humberto, Medrano Cornejo, “El Principio de Seguridad Jurídica en la creación y aplicación del tributo” – Ponencia Generada en las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario”, consultado el 10 de diciembre, 2017, http://www.ipdt.org/editor/docs/01_Rev26_HMC.pdf

1.5. Hipótesis

Es necesario establecer criterios para la aplicación de medidas cautelares previas ante el supuesto de presunción de cobranza infructuosa porque:

- a) La carencia de estos criterios constituye un riesgo inminente a la seguridad jurídica;
- b) Los contribuyentes se encuentran expuestos a situaciones de indefensión y grave vulneración de sus derechos.

1.6. Método

La presente investigación es de tipo dogmático-jurídica, pues ella se vale del análisis, interpretación y aplicación de normas jurídicas, desde el conocimiento y estudio de las mismas, elaborando conceptos y métodos para la creación de instituciones y un ordenamiento dinámico, ayudando a la producción y creación de nuevas normas.

Desde este método abordaremos la problemática a partir de estudios críticos desde las normas y prácticas aceptadas, lo que contribuirá al establecimiento de nuestra postura y la argumentación de la misma.

En efecto, esta investigación lo que pretende es el estudio de la factibilidad del derecho, siendo de trascendental importancia el estudio de la jurisprudencia, exactamente, las diversas resoluciones emitidas por la autoridad competente – el Tribunal Fiscal – porque son estos casos reales los que finalmente terminan por formar parte de la realidad y generan las normas jurídicas, o como es el caso, la modificación de la norma, toda vez que la aplicación de las normas vigentes podrían devenir en ineficaz y transgredir los derechos fundamentales.

1.7. Técnicas para el procesamiento de información

Para la presente investigación, se utilizará la técnica de levantamiento de información, a través de los siguientes procedimientos:

- Recolección y revisión de artículos, revistas, entrevistas, doctrina nacional e internacional, jurisprudencia, así como normativa nacional vigente.
- Se empleará la técnica de análisis de contenido la cual nos permitirá sistematizar la información recopilada y de esta manera establecer las respuestas correspondientes a las variables en función del problema.

Así mismo, se utilizará la técnica de argumentación con la finalidad de demostrar y/o probar la hipótesis de la presente tesis, a través de:

- Segmentación estructurada de los componentes de la investigación.
- Análisis de la normativa vigente, doctrina nacional e internacional y los últimos pronunciamientos de los órganos competentes.

1.8. Criterios éticos y de rigor científico

- El criterio ético que rige esta investigación será la autenticidad o credibilidad, ya que se pondrán a relieve todas las problemáticas, fuentes consultadas sobre los datos recolectados tal y como son, sin alteraciones. Esto, con la finalidad de obtener resultados que verdaderamente ayuden a la elaboración de conclusiones y recomendaciones adecuadas.
- Otro criterio a ser utilizado es el de reflexividad, entendida también como neutralidad, donde el autor será totalmente imparcial y objetivo, por lo que se garantizará una investigación real que no sesgará ningún tipo de punto de vista.

CAPÍTULO II

EL DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO Y EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO

2.1. Derecho Constitucional Tributario

2.1.1. Introducción

El Derecho Tributario, como todas las ramas del Derecho, tiene un origen Constitucional, es decir, debe partirse desde el pilar del ordenamiento jurídico: La Constitución. Entiéndase esta como la norma suprema que rige la organización del Estado, constituyendo: la autoridad, la forma de ejercicio, los límites del aparato estatal y la defensa de los derechos y deberes de los ciudadanos.

2.1.2. Concepto

Para Héctor Villegas: *“El Derecho Constitucional Tributario, estudia las normas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las Cartas Constitucionales, en aquellos países en que éstas existen (y aun cuando no sean constituciones escritas). Estudia también las normas que delimitan y coordinan las potestades tributarias entre las distintas esferas de poder en los países con régimen federal de gobierno (Nación o Ente Central y Provincias o Estados Federados)”*³.

Por su parte, García Vizcaíno, define al Derecho Constitucional Tributario como *“el conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas,*

³ Héctor B., Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributación* (Buenos Aires: Ediciones JCPM/MI BUENOS AIRES, 2001), 229.

referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder (nación, provincias, estados) y a la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él, dando origen a los derechos y garantías de los particulares, este último, conocido como garantías de los contribuyentes, las cuales representan, desde las perspectiva estatal, limitaciones constitucionales del poder tributario”⁴.

En otras palabras, en todos los aspectos de la tributación debemos referirnos a las disposiciones constitucionales (p.ej., si el tributo creado es constitucional o no; si durante una verificación impositiva han sido vulneradas las garantías constitucionales como el allanar un domicilio sin una orden escrita de autoridad competente; si fueron transgredidas o no las garantías del imputado en derecho tributario procesal penal; si una norma penal retroactiva empeoró las condiciones de los encausados; etc.). De lo contrario, podría implicar un examen parcializado de tal rama genérica, que redundaría en perjuicio de un sistema lógico⁵.

2.1.3. Importancia del Derecho Constitucional Tributario

El Derecho Constitucional Tributario cumple un rol esencial en nuestro ordenamiento jurídico. El Estado, al ser titular del poder tributario, puede crear tributos sobre la materia que estime conveniente; esta posibilidad de ejercicio del poder tributario se deriva de su gran amplitud más no de su proyección ilimitada, porque de serlo así, sería un poder descontrolado y por lo mismo, carente de legitimidad.

⁴ Catalina, García Vizcaíno, *Derecho Tributario: Consideraciones económica y jurídicas* (Buenos Aires: Depalma, 1999), 219.

⁵ Catalina, García Vizcaíno, *Manual de Derecho Tributario* (Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2017), 249-250.

En efecto, la limitación del poder tributario permite que éste se presente ante la comunidad como un poder racionalizado, donde el objetivo del Derecho Tributario Constitucional es la necesidad de disciplinar la soberanía del Estado, de delimitar su contenido y alcance, así como regular la potestad tributaria, los derechos y garantías de los contribuyentes.

2.2. El Poder Tributario

Para García Vizcaíno, el poder o potestad tributarios consiste en el poder de imperio que tiene el Estado de dictar normas a efectos de *crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales*, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sujetas, según la competencia espacial estatal atribuida. Comprende también, el poder de *eximir y de conferir beneficios tributarios*, así como el poder de *tipificar ilícitos tributarios* y regular las *sanciones* respectivas⁶.

Como se ha señalado, el Estado para cumplir con sus fines sociales requiere de recursos, los cuales en gran medida provienen de los tributos. Para ello, el Estado goza de un poder cuya magnitud le permite recabar los tributos de manera coercitiva, es decir, independientemente de la voluntad de los administrados⁷.

De esta manera, la dinámica de lo tributario demanda la interacción entre poder, potestad y función tributaria para lograr el objetivo: que los tributos sean efectivamente los recursos financieros con que cuente el Estado para financiar los gastos e inversiones públicas, en términos de justicia y equidad⁸.

⁶ Catalina, García Vizcaíno, *Manual de Derecho Tributario*, 252.

⁷ Martín Eduardo, Esparza Esparza, "La presunción de cobranza infructuosa en las medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva" (Tesis para optar el Título Profesional de Abogado, Universidad Nacional de Trujillo, 2015), 15.

⁸ J. Fernando, Álvarez Rodríguez, "Gestión Tributaria a Través de Particulares. Apuntes sobre el caso colombiano", *Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario*, no. 10 (2009): 6.

Se trata pues de un poder privativo del Estado que, según el tributarista Luis Hernández Berenguel, consiste en el poder del Estado para crear, modificar y suprimir los tributos, y para eximir de ellos.

Ahora bien, nuestra Constitución Política en su artículo 74° también regula el poder tributario al señalar que:

“Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo (...)”.

Es decir, este poder tributario se limita a proteger aspectos tributarios sustantivos⁹; el cual consiste en establecer que la única fuente de la que emanan válidamente dichos aspectos son la Ley y el Decreto Legislativo, y también las ordenanzas regionales y municipales para el caso de tasas y contribuciones¹⁰.

Asimismo, nuestra legislación ha previsto que el poder tributario sea detentado por los distintos niveles de gobierno, siendo el gobierno central el principal encargado de su ejercicio; quien a través del Congreso de la República o vía delegación de facultades de este último al Poder Ejecutivo, dispone la creación de los impuestos con la finalidad de satisfacer las necesidades de toda la nación. Esta actividad administrativa de aplicación de la norma tributaria es siempre requerida, incluso en aquellos casos en los que el sujeto pasivo sea predeterminado concretamente por la ley. Con el uso de la potestad normativa tributaria, no surge a favor del ente público ningún derecho de crédito a cargo de

⁹ Kathia Martha Cruz Marroquín, “Drawback; a la luz del principio de legalidad” (Tesis para optar el grado de Magíster en Derecho de la Empresa con mención en Gestión Empresarial, Pontificia Universidad Católica del Perú, 2013), 3.

¹⁰ Ídem.

los sujetos pasivos, para ello será necesario que se verifiquen las circunstancias previstas en la norma tributaria¹¹.

De ahí la consideración de la “potestad de imposición” como denominación del poder-deber del ente público para realizar determinados actos dirigidos a la verificación de la prestación tributaria del ente mismo e inclusive de entes diversos, a los que compete la potestad (normativa) tributaria¹².

En conclusión, el poder tributario proviene de la Constitución, ella lo organiza, distribuye y limita. La distribución ocurre actualmente a dos niveles, de ahí que se hable de un Poder Tributario originario y derivado recogiendo con ellos la clasificación de los tipos de poder expresada por la doctrina suiza.

2.3. Tipos de Poder Tributario

En el análisis de los tipos de Poder Tributario, debemos hacer referencia a la clasificación propuesta por Micheli en Italia, seguida por Pérez de Ayala y González García en España:

2.3.1. El Poder Tributario Normativo

El Poder Tributario Normativo, según el reconocido tributarista Rubén Sanabria Ortiz¹³: *“es el poder de emanar normas tributarias, manifestación del poder legislativo y expresión de la soberanía”*. En otros términos, es la facultad originaria de establecer tributos, exclusiva del Estado y objetiva a través del Poder Legislativo, y en situaciones determinadas dadas por el Poder Ejecutivo.

¹¹ Kathia Martha Cruz Marroquín, “Drawback; a la luz del principio de legalidad” (Tesis para optar el grado de Magíster en Derecho de la Empresa con mención en Gestión Empresarial, Pontificia Universidad Católica del Perú, 2013), 3.

¹² Ídem.

¹³ Rubén, Sanabria Ortiz, *Potestad Tributaria Normativa: Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios* (Lima: Editorial Gráfica Horizonte, 2001), 347.

Esta última delegación es cuestionada por Augusto Parra Muñoz, profesor de Derecho Económico en la Universidad de Concepción-Chile, quien advierte que no es conveniente la delegación de facultades en cuanto al ejercicio tributario, pues en la creación de los tributos debe asegurarse la debida expresión de la comunidad, que como demuestra la experiencia, no se consigue sino a través del proceso normal de generación de la ley, situación diferente cuando las leyes que crean tributos confieren al jefe del Ejecutivo facultades tales como las de aumentar o disminuir tasas, incluso la de suspender temporalmente la aplicación de un determinado tributo, especialmente para que pueda hacer frente a exigencias coyunturales y asegurar el cumplimiento de la función extra fiscal de los impuestos. Tales facultades no implican, como se comprenderá, desplazamiento del ejercicio del poder tributario.

2.3.2. Poder Originario y Derivado

a) Poder Originario

Se dice que un Poder Tributario es originario porque surge con el propio Estado, es decir, la función legislativa primaria objetiva puede ser plasmada tanto por el Poder Legislativo (cuando se habla de una ley) como también por el Poder Ejecutivo a través de un decreto legislativo, previa delegación de facultades. De igual forma, el Ejecutivo mantiene un poder originario, ahora limitado, en lo que respecta a la regulación de tarifas arancelarias (Art.118° inc. 20 de la Constitución), más no en la emisión de normas tributarias en caso de emergencia (Art. 74° de la Constitución) y es en relación a ello que la Constitución expresa lo siguiente:

Artículo 74°. - “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración exclusivamente por ley (poder legislativo) o decreto legislativo (poder ejecutivo), en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo”.

Sin embargo, en párrafo aparte se puntualiza que “los decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria” y esta puntualización se refuerza con la última línea del mismo artículo que establece: *no surten efectos las normas tributarias dictadas en violación de lo que se establece el presente artículo.*

b) Poder Tributario Derivado

El Poder Tributario es derivado cuando el ente territorial posee poder tributario, pero limitado por la propia autorización expresa del mismo.

En el Perú, esta situación se encuentra regulada para los municipios (Art 74° y 192° inc. 3 de la Constitución) y para las regiones (Art. 197° de la Constitución).

En esta clase de poder, las limitaciones se dan a través de una ley (Orgánica o Regional) emitida por el Poder Legislativo, expresión en último término de la soberanía del Estado.

Respecto a esta clasificación, el profesor italiano Gian Antonio Micheli dice lo siguiente:

“El Poder de emanar normas tributarias constituye una manifestación del Poder Legislativo, expresión de la soberanía”¹⁴.

Este poder pertenece al Estado, al cual la Constitución confiere la función legislativa primaria (art. 23° de la Constitución), función normativa que es

¹⁴ Antonio, Micheli Gian, 1968, “Premisas para una teoría de la potestad de imposición”, *Revista de Ciencias Jurídicas*, no. 11: 48, consultado 14 de diciembre, 2017, <https://revistas.ucr.ac.cr/index.php/juridicas/issue/view/1713>

reconocida además a las regiones y otros entes locales territoriales. En estos casos, sin embargo, la potestad tributaria normativa encuentra una serie de límites (en primer lugar, en la propia ley estatal), lo que induce a colocar el poder tributario de tales entes como “derivado”, en sentido técnico, delegado por parte del Estado a aquellos entes.

c) El Poder Tributario y la Constitución

Como expresamos, nuestra Constitución regula dos tipos de poder, uno originario, propio del Estado y otro delegado o derivado del mismo.

El mencionado artículo 74° de la Constitución Política, expresa un poder de tipo originario, toda vez que se refiere a facultades ejercidas por el propio Estado a través de los poderes que lo objetivan, estos son: el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo, los que mediante disposiciones legislativas son capaces de crear, modificar o derogar, o establecer una exoneración de los tributos.

De igual manera, la Constitución de 1993 considera que los municipios y regiones tienen un poder delegado y lo hace circunscribir a una ley: Ley Orgánica de Municipalidades (Ley N° 23853 y modificaciones Ley N° 23854 y Ley N° 26011).

En cuanto al ámbito Regional, la promulgación de la Constitución de 1993 ha dejado sin efecto la regionalización ya implementada. La nueva regulación normativa de las regiones, sus bienes y rentas propias se establecerán por ley orgánica (Art. 198° de la Constitución).

2.4. Características del Poder Tributario

Al poder tributario se le reconocen las siguientes características:

2.4.1. Abstracto

El Poder Tributario es esencialmente abstracto, ya que existe antes de su ejercicio. Se trata de una cualidad ideal derivada de la soberanía estatal; algunos autores sostienen que esta se debe materializar en un sujeto.

Sin embargo, consideramos que se confunden los planos de análisis, pues el último no es sino la ejecución del primero¹⁵.

2.4.2. Permanente

Si bien el Poder Tributario no es eterno, pero si es permanente, es decir, subsistirá mientras sobreviva el Estado, algunos autores hablan del carácter imprescriptible del Poder Tributario, pero ello no nos debe llevar a confusión ya que la prescriptibilidad como institución en el ámbito tributario, surge por la posibilidad de permanencia del mismo.

El propio Amorós señala al respecto lo siguiente: *“Cuando la ley tributaria habla de prescripción se refiere no al poder tributario, sino a los derechos y acciones que la ley emanada del Poder Tributario establece a favor de la Hacienda Pública”*¹⁶.

2.4.3. Irrenunciable

La renuncia o indisponibilidad significa que el Poder Tributario no puede configurarse como patrimonio del titular. Este lo ejercita, pero en forma alguna constituye elemento de su disposición. De ahí que la indisponibilidad o

¹⁵ Catalina, García Vizcaíno, *Manual de Derecho Tributario* (Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2017), 259.

¹⁶ Joanna María, Joy Calderón, “Manual del Derecho Tributario”, consultado 14 de diciembre, 2017, <https://es.slideshare.net/joyestrella/manual-de-derecho-tributario-39084345>

irrenunciabilidad pueda incluso configurarse positivamente al añadir el matiz de su ejercicio “obligado y permanente”¹⁷.

2.4.4. Especial y Jurisdiccional

El Poder Tributario necesariamente debe ejercerse dentro de un país o territorio y sólo en él.

El ámbito de aplicación tributaria es el ámbito territorial físico, llegado a ese fin no es posible superarlo pues se ingresa al dominio y Poder Tributario de otro Estado¹⁸.

2.4.5. Indelegable

El Poder Tributario corresponde al Estado y no permite delegación a terceros. Luego, será el mismo Estado a través de sus órganos o poderes el que dispondrá a quien se lo deriva (mediante una ley)¹⁹.

2.4.6. Legal

El Poder Tributario lo podemos encontrar plasmado en la ley y racionalizado por ella. Sin este principio que objetiva el Poder Tributario y que tiene base en nuestra Constitución (Art. 74°), se desviaría la finalidad de un Poder Tributario racional y no sería sino más que una extorsión arbitraria del poder público. Pues no siempre lo que es legal es lo justo, es apropiado para superar dicho obstáculo establecer debidamente las limitaciones constitucionales al poder tributario²⁰.

¹⁷ Catalina, García Vizcaíno, *Manual de Derecho Tributario* (Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2017), 259.

¹⁸ Ídem

¹⁹ Ídem

²⁰ Ídem

2.5. Principios Tributarios

En cuanto a los límites al poder tributario del Estado, son los principios tributarios los que intervienen en defensa de los derechos fundamentales de los contribuyentes y los que establecen un equilibrio entre las facultades del fisco.

La doctrina nacional mediante Bravo Cucci los define como *“disposiciones axiomáticas, directrices o si se quiere reglas fundamentales de carácter nuclear, que soportan el sistema jurídico del derecho positivo, que justifican el carácter racional del ordenamiento jurídico, que se encuentran destinadas a reglar las conductas de sus operadores y que coadyuvan en la construcción de normas jurídicas, siendo estructurados fundamentalmente bajo la fórmula de conceptos jurídicos indeterminados”*²¹.

Dentro de ellos tenemos:

2.5.1. Principio de Legalidad

Este principio halla su origen en el artículo 74° de la Constitución de 1993 y en el artículo IV del Título Preliminar del Código Tributario. Para el máximo intérprete de nuestra Constitución, el Tribunal Constitucional, señala que el principio de legalidad, en materia tributaria, parte del aforismo *“nullum tributum sine lege”*, que se traduce como la imposibilidad de requerir el pago de un tributo sin una ley o norma equivalente que lo regule²². Lo que a nuestro criterio significa que, todo tributo debe ser aprobado previamente por una norma.

²¹ Jorge, Bravo Cucci, *Fundamentos de Derecho Tributario* (Perú: Palestra Editores, 2003), 98.

²² Sentencia del Tribunal Constitucional, Referencia: Exp. N° 02835-2010-PA/TC (Perú, Tribunal Constitucional, 2011).

Para el Dr. Sanabria, *“el principio de legalidad se convierte en una garantía para el presente y futuro mas no para el pasado”*²³, posición que es compartida por el profesor argentino Dino Jarach quien afirma que: *“el principio de legalidad no significa que sólo el impuesto debe ser establecido por ley, sino que ésta debe ser preexistente a los hechos que van a ser considerados como imposables”*²⁴. De lo señalado, se deduce que el principio de legalidad significa el principio de no retroactividad de las normas tributarias.

Referente a la defensa del principio de legalidad, se establece que es el perjudicado, es decir, el sujeto pasivo tributario, quien por lo general asume esta posición. Para el Dr. Héctor Villegas²⁵, las circunstancias en las que se presenta tal postura son:

- Cuando se pretenda cobrar un tributo cuyo hecho imponible no está íntegramente fijado en la ley;
- Cuando se pretenda por decretos o resoluciones una situación de sujeción pasiva tributaria, al margen de lo expresamente dispuesto por la ley.
- Cuando se pretenda recurrir a bases imposables ajenas a las que determine la ley.
- Cuando se incrementen por el poder administrado las alícuotas impositivas al margen de lo establecido en la ley, y aun cuando exista delegación legal, al no existir expresa autorización constitucional para ello.
- Cuando se creen administrativamente infracciones o sanciones en materia tributaria, no establecidas por ley.

²³ Sanabria Ortiz, *Potestad Tributaria Normativa: Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 357.

²⁴ Dino Jarach, *El Hecho Imponible* (Buenos Aires: Editorial Abeledo Perrot, 1971), 27.

²⁵ Héctor B. Villegas, “Principios Tributarios en la nueva Constitución de Córdoba”, consultado el 14 de diciembre de 2017, http://www.ipdt.org/editor/docs/01_Rev15_HBV.pdf

- Cuando se perjudique al contribuyente actuando discrecionalmente en el procedimiento de determinación tributaria, que debe ser íntegramente reglado.
- Cuando se produzca, aun por ley, alguna alteración retroactiva perjudicial para la situación tributaria del sujeto pasivo ya sea por la creación retroactiva de tributos no existentes en su momento, alteraciones retroactivas en la base imponible o incremento retroactivo de alícuotas.

Ante estas circunstancias, la defensa del principio de legalidad tributaria en nuestra legislación se establece en dos tipos; por un lado, los medios administrativos previstos en el Código Tributario: recurso de reclamación (art. 132°) y queja (art. 155°); y en segundo lugar, los medios judiciales señalados en la Constitución: Acción Popular (art. 200° inc. 5) y Acción de Inconstitucionalidad (art. 200° inc. 4).

En conclusión, el Principio de Legalidad Tributaria en nuestro país, constituye uno de los pilares de la legislación tributaria, pero que en la actualidad viene evidenciando algunas inconsistencias frente a su aplicación, debido a la modificación constante de su normativa. Está visto que el legislador no crea normas que guarden conexidad con el ordenamiento jurídico, muchas de ellas corresponden a intereses particulares, generando confusión entre los operadores jurídicos.

2.5.2. Principio de Igualdad

Este principio, como todos los que forman la base de la legislación tributaria en nuestro país, se encuentra expresado en el segundo párrafo del art. 74° de la Constitución Política. Conforme a este principio, todos los contribuyentes deben recibir un trato similar frente al mismo hecho imponible.

Ello constituye el criterio central en materia de distribución de la carga tributaria, supone que el reparto de los tributos se realice con un trato igualitario a todos los contribuyentes, es decir, no consiste en que toda la masa de contribuyentes tenga una cuota igual, sino que esta igualdad debe tomar en consideración las diferencias que caracterizan la capacidad contributiva tal como lo ha expresado el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 0016-2002-AL/TC: *“el derecho a la igualdad supone tratar –igual a los que son iguales y distinto a los que son distintos”*.

Conforme se aprecia del párrafo precedente, el principio de igualdad se encuentra estrechamente vinculado al principio de capacidad contributiva; debido a que la capacidad contributiva sirve para distinguir a los sujetos pasivos y aplicar a cada uno el trato tributario que le corresponde, tomando en consideración sus diferencias y otorgando un trato tributario similar a los que tienen similitudes.

Finalmente, para Bravo Cucci, el principio de igualdad *“es un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos que se encuentran en situaciones económicas diferentes”*²⁶.

2.5.3. Principio de Generalidad

Es un principio derivado del principio de igualdad y que resulta aplicable supletoriamente de acuerdo con el artículo IX del Título Preliminar del Código Tributario. Es por este principio que, una vez producido el hecho generador,

²⁶ Bravo Cucci, *Fundamentos de Derecho Tributario*, 114.

mediante el cual se constituye el nacimiento de la obligación tributaria, debe ser cumplido sin ningún tipo de discriminación por índole religioso, social, económico, etc.

2.5.4. Principio de Publicidad

Por este principio, se exige que no haya ocultamiento de información frente al contribuyente y que todas las disposiciones legales que afectan a esta materia, sean públicamente conocidas.

Cabe resaltar que este principio no es exclusivo del ámbito tributario, ya que encuentra utilidad en diversas ramas del derecho.

2.5.5. Principio de Respeto de los Derechos Fundamentales de la persona

Regulado en el artículo 74° de nuestra Constitución, de aplicación supletoria para el Código Tributario según el artículo IX, como la integridad de la normatividad tributaria nacional.

Este principio abarca un gran campo de aplicación, ya que los derechos fundamentales de la persona van desde la vida, el patrimonio, educación, entre otros. Para Sanabria *“se trata de un principio a resolverse con criterio de interpretación extensible a todos los derechos fundamentales de la persona (Art. 1 al 29° de la Constitución)”*²⁷.

También puede ser definido como el precepto que establece límites al Ejercicio de la Potestad Tributaria, la misma que para ser legítima, tiene que ser ejercida

²⁷ Sanabria Ortiz, *Potestad Tributaria Normativa: Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, 362.

respetando la totalidad de los derechos fundamentales de los sujetos, lo cual se garantiza a través de la incorporación de principios de observancia obligatoria.

2.6. Los Principios Constitucionales Tributarios como límites al Poder Tributario

2.6.1. Introducción

La discrecionalidad constituye una herramienta útil para la adecuada actuación de la Administración Tributaria, dado el nivel de complejidad de los sectores en los que interviene. Pues la Administración Tributaria requiere de facultades discrecionales para fiscalizar, determinar y sancionar a los contribuyentes y responsables tributarios; pero estas facultades no son ilimitadas ni pueden ser ejercidas en forma arbitraria, siempre se encontrarán limitadas por los principios generales del Derecho y por las garantías y derechos reconocidos por la Constitución y la Ley, es decir, por la legislación tributaria²⁸.

En cuanto a principios se refiere, el derecho tributario ha recogido dentro de su campo de aplicación una serie de ellos que se encuentran expresamente reconocidos en la Constitución y, a los que comúnmente se les denomina principios constitucionales tributarios, estos son: el principio de legalidad, de igualdad, de reserva de ley, respeto de derechos fundamentales y no confiscatoriedad²⁹. De igual manera, para la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, órgano adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas, en el LIII Seminario de Derecho Tributario señala que: los principios recogidos en

²⁸ José Luis, Mini Miranda, "Límites a las facultades discrecionales de la SUNAT otorgadas por el Código Tributario Peruano" (Tesis para optar el Grado de Magíster de Regulación, Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas, 2012), 45.

²⁹ Cruz Marroquín, "Drawback: A la luz del Principio de Legalidad", 4.

nuestra Carta Magna son: reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales³⁰.

Bajo esa perspectiva, se tiene que los principios constitucionales tributarios poseen un concepto de naturaleza axiológica, destinados a orientar la conducta de los administrados, cuya existencia es anterior a la norma positiva y sirven para su creación, aplicación e interpretación.

Finalmente, sirven de garantía a los contribuyentes frente a las posibles actuaciones arbitrarias de la Administración Tributaria. De modo que, los contribuyentes encuentran en los principios constitucionales recursos para poder hacer efectivo su derecho a la defensa.

Ello también lo afirma el profesor Bravo Cucci³¹, al señalar que los principios son disposiciones axiomáticas, directrices o si se quiere, reglas fundamentales de carácter nuclear, que soportan el sistema jurídico del derecho positivo, que justifican el carácter racional del ordenamiento jurídico, que se encuentran destinadas a reglar las conductas de sus operadores y que coadyuvan en la construcción de normas jurídicas, siendo estructurados fundamentalmente bajo la fórmula de conceptos jurídicos indeterminados.

En tal sentido y, teniendo en cuenta lo expuesto, consideramos como límites a este poder tributario a dos principales principios que deben tenerse presentes si lo que se desea es instaurar un sistema tributario justo.

2.6.2. El Principio de Legalidad

³⁰ Silvia, Núñez Riva, "LIII SEMINARIO DE DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO: Derecho Constitucional Tributario", consultado el 22 de enero, 2018, https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/LIII_dcho_tributario_2014.pdf

³¹ Jorge, Bravo Cucci, *Fundamentos de Derecho Tributario* (Lima: Jurista Editores, 2010), 70.

En relación al Principio de Legalidad, el Tribunal Constitucional del Perú señala que es *“aquel principio por el cual todos los poderes públicos se subordinan a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes”*³².

En otras palabras, es el principio mediante el cual se somete a todos los poderes a actuar conforme a lo dispuesto por la Constitución, convirtiéndose en el medio racional para lograr la seguridad jurídica, debido a que con ello se evita la creación de medidas e instrumentos que puedan devenir en coercitivas o ilegales.

Asimismo, en cuanto al ámbito del Derecho Tributario, el principio de legalidad que hoy conocemos proviene del latín *nullum tributum sine lege*; principio romano que establece que no hay tributo sin previa ley que lo establezca. Ello implica que, la Administración Tributaria no puede actuar de manera arbitraria o discrecional, sino más bien, en estricta observancia de lo que establece la ley tributaria o normas tributarias, destacando la preeminencia de la ley al momento de aplicar la norma tributaria³³.

Por lo tanto, *“este principio debe ser visto como una institución al servicio de un interés colectivo, el de asegurar la democracia en el proceso de imposición o establecimiento de las vías de reparto de la carga tributaria, que debe ser efectuada por el órgano que mejor asegure la composición de intereses contrapuestos. De esta manera que el principio de legalidad tributaria tiene una*

³² Sentencia del Tribunal Constitucional, Referencia: Expediente N° 2302-2003-AA-TC-Lima (Perú, Tribunal Constitucional, 2005).

³³ Cruz Marroquín, “Drawback: A la luz del Principio de Legalidad”, 21.

fundamentación no unívoca, sino plural, aunque sobresalga la garantía de la democracia”³⁴.

Sin duda, es importante asegurar el cobro de la deuda por parte de la Administración Tributaria, pero también lo es el fortalecer las garantías de ley que asiste a todo contribuyente frente a la actuación de la misma y ello incluye, el no desvirtuar lo establecido claramente por la norma tributaria. En todo caso, la discrecionalidad, como facultad otorgada a la Administración Tributaria, deberá ser aplicada únicamente cuando la norma no regula una situación determinada³⁵.

2.6.3. El Principio de Seguridad Jurídica

El principio de la Seguridad Jurídica forma parte consustancial del Estado Constitucional de Derecho. La previsibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad. Tal como estableciera el Tribunal Constitucional español, la seguridad jurídica supone *“la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho (STCE 36/1991, FJ 5)”³⁶.*

En ese mismo sentido, Tércio Sampaio Ferraz Junior señala que la seguridad jurídica es *“la determinación permanente de los efectos que el ordenamiento jurídico atribuye a un determinado comportamiento, para que el ciudadano sepa*

³⁴ *Ibíd*em, 22.

³⁵ RTF N° 1144-3-98 de fecha 31 de diciembre de 1998, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 1998F05426.

³⁶ Esparza Esparza, “La presunción de cobranza infructuosa en las medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva”, 83.

*o pueda saber de antemano la consecuencia de sus propias acciones*³⁷.

Definición que sale al encuentro de la noción de reducción de incertidumbre, función primordial en un Estado democrático.

Asimismo, en cuanto a materia tributaria se refiere, es de interés del Derecho que la actividad impositiva estatal se realice dentro del marco de la seguridad jurídica. Para ello, la idea de la previsibilidad constituye un elemento fundamental, este puede explicarse como la principal consecuencia de la constitucionalización del tributo, ya que sólo la seguridad de un ordenamiento con consecuencias previsibles garantizará el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho³⁸.

En efecto, la seguridad jurídica actuaría como un garante de la estructura institucional, es decir, significaría un freno jurídico a innovaciones normativas que no cumplan rigurosamente con las limitaciones expresas en la Constitución; denotándose la estrecha relación con el principio de legalidad, pues para que las exigencias de las obligaciones impositivas sean obedecidas, estas deben ser establecidas mediante el medio jurídico idóneo (la norma legal) y con ello asegurar a los miembros de la sociedad que el Estado no podrá, sin seguir el procedimiento instituido, exigir o establecer gravámenes discrecionalmente.

Por tanto, la seguridad jurídica sería un valor-fin para que los valores-medio y límites objetivos constitucionales tengan justificación para su obediencia; así, si el principio de legalidad no es respetado, inmediatamente, también no lo es la seguridad jurídica.

³⁷ Ferraz Júnior, Tércio Sampaio, "Seguran jurídica e normas gerais de direito tributário", *Revista de Direito Tributário*, no. 17/18 (1980): 51.

³⁸ Esparza Esparza, "La presunción de cobranza infructuosa en las medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva", 85.

CAPÍTULO III

LA FACULTAD DE RECAUDACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

3.1. La Facultad de Recaudación de la Administración Tributaria

3.1.1. Del significado de Recaudación

El Diccionario de la Lengua Española nos asevera que, recaudar es “*cobrar o percibir dinero*”³⁹.

Para los autores españoles Ramón Tamames y Santiago Gallego, la recaudación es “*percibir por la hacienda pública las cantidades debidas por los contribuyentes por el pago de sus impuestos o tasas*”.

Doctrinariamente, se ha establecido dos métodos de recaudación:

- **Método Directo:** mediante el cual el Fisco haciendo uso de su poder coactivo, exige al deudor tributario aportar el monto de la deuda.
- **Método Indirecto:** el Fisco no haciendo uso de su poder coactivo, encuentra justificación de medidas autoritativas o de la participación de terceros. Para este fin, podemos citar por ejemplo *el pago anticipado, la retención en la fuente, etc. Este método se caracteriza por la ausencia de una persuasión por parte del fisco*⁴⁰.

3.1.2. La Facultad de Recaudación del Fisco

³⁹ Real Academia Española, “Diccionario Usual”, consultado 17 de diciembre, 2017, <http://dle.rae.es/srv/fetch?id=VONxiwJ>

⁴⁰ Alejandro, Ramírez Cardona, *Derecho Tributario Sustancial y Procedimental* (Bogotá: Editorial Temis, 1982), 328.

Rosendo Huamaní ha señalado que: *“para desplegar las actividades destinadas a obtener el recaudo o deuda sustentadas en la facultad de recaudación, la Administración Tributaria es el órgano de recaudación y control; como tal ha de recurrir a diversos mecanismos, legales y operativos, sea en periodo voluntario (habitualmente facilitando el ingreso vía convenios con entidades financieras o bancarias y luego con la llamada “reliquidación” efectuada por la Administración Tributaria sobre la liquidación o determinación practicada por los deudores, y su notificación) o en periodo ejecutivo (procedimiento de cobranza coactiva de dudas exigibles en tal procedimiento, desde la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva)”*⁴¹.

En tal sentido, la facultad de recaudación conforma la más importante facultad con que cuenta la Administración Tributaria, a fin de cobrar o recibir los tributos, permitiendo al Estado mediante estos ingresos, desempeñar sus fines, entiéndase, el sostenimiento del aparato estatal con miras a alcanzar el bien común.

De lo expuesto, el autor Edward Tovar Mendoza manifiesta que *“una Administración Tributaria con autonomía funcional y económica, con infraestructura moderna y con personal altamente capacitado no es suficiente para lograr un eficiente control del cumplimiento de obligaciones tributarias, ya que si no se cuenta con los instrumentos, poderes o facultades necesarios para cumplir con su función, el resultado será una administración incapaz de cobrar tributos”*⁴².

⁴¹ Rosendo, Huamaní Cueva, *Código Tributario Comentado* (Lima: Jurista Editores E.I.R.L., 2009), 482.

⁴² Edward, Tovar Mendoza, “El porqué de la modificación del Código Tributario”, *Cuadernos Tributarios* no. 19 y 20 (1995): 208.

Cabe resaltar que los poderes o facultades a los que hace referencia el citado autor, son necesarios e indispensables, pues son los medios legales con los que se podrá conminar a quienes incumplan sus obligaciones tributarias sustanciales y formales, y de igual modo, constituyen el marco para la verificación de su correcto cumplimiento respecto de quienes hayan llevado a cabo, de forma voluntaria, tales obligaciones.

La facultad de recaudación, así como la facultad de determinación y la fiscalización, son las que en definitiva constituyen los pilares de una Administración Tributaria, por lo que no basta con tener un excelente aparato encargado de la determinación y fiscalización si los valores emitidos no van a ser objeto de pago por parte del deudor tributario debido a la inoperancia o deficiencia en el aparato recaudador.

Por tal motivo, dentro de la facultad de recaudación, la cobranza coactiva constituye un elemento importante, toda vez que es la vía persuasiva que busca el cumplimiento forzado del pago de tributos; viéndose mejoras en nuestro país, en cuanto a los medios usados.

Marco Legal

La facultad de recaudación se encuentra regulada por el artículo 55° del Código Tributario, cuyo texto señala:

“Es función de la Administración Tributaria recaudar los tributos. A tal efecto, podrá contratar directamente los servicios de las entidades del sistema bancario y financiero, así como de otras entidades para recibir el pago de deudas correspondientes a tributos administrados por aquella. Los convenios podrán

*incluir la autorización para recibir y procesar declaraciones y otras comunicaciones dirigidas a la Administración*⁴³.

En principio, consideramos positivo el contenido de la norma, por los siguientes fundamentos:

- Tomando en cuenta lo dispuesto en nuestro Código Tributario y lo resumido en los párrafos anteriores, nos queda claro que la Administración Tributaria tiene como facultad y función administrativa primordial la de recaudar, percibir o cobrar tributos, así como el cobro de deudas tributarias tales como las multas e intereses.

De esta manera, su trabajo está ligado directamente a lo desarrollado en el Libro Primero del Código Tributario consistente en la obligación tributaria.

- Para atender las actividades determinadas a obtener el recaudo o deuda tributaria, la Administración Tributaria se constituye como el órgano de recaudación y control, por lo tanto, ha de recurrir a formas tanto legales y operativas, sea en período voluntario o en período ejecutivo que consiste en el procedimiento de cobranza coactiva de deudas exigibles, desde la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva⁴⁴. También se debe incluir dentro de las competencias de recaudación, la actuación de la Administración en procedimientos concursales y en otros procedimientos de ejecución.
- Como se ha notado, para que el tributo o la obligación tributaria ingresen efectivamente a las arcas del acreedor tributario, además de percibir el pago voluntario de los deudores tributarios – vía las entidades colaboradoras ya sea bancos u otras entidades financieras; deben darse actividades vinculadas con

⁴³ Huamaní Cueva, *Código Tributario comentado* (Lima: Jurista Editores, 2009), 481.

⁴⁴ Huamaní Cueva, *Código Tributario comentado* (Lima: Jurista Editores, 2009), 482.

la gestión de recaudación, en la que se incluyen los procedimientos y mecanismos para habilitar la liquidación y el pago por los deudores tributarios; asimismo, para el registro y control de los administrados y de la deuda tributaria, más sus garantías y privilegios para el cálculo de intereses e imputación o corrección de pagos, para la concesión de fraccionamiento y aplazamiento, para las declaraciones, la reliquidación, la emisión de esquelas u órdenes de pago.

3.2. Órganos colaboradores

En aras de realizar una efectiva recaudación, la Administración Tributaria ha sido facultada para suscribir contratos con entidades de nuestro sistema bancario y financiero, para que éstas reciban el pago de deudas correspondientes a tributos administrados por aquellas, además de estar autorizadas a recibir y procesar declaraciones y otras comunicaciones que van dirigidas a la Administración.

Con esta finalidad, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT ha creado un sistema informático de control de la recaudación; ha desarrollado convenios de cooperación estratégicos con los bancos autorizados, la forma y el procedimiento a seguirse en estos casos, y si bien al principio se trató de formularios, paralelamente se han desarrollado medios informáticos que permiten a los deudores tributarios alistar las declaraciones y pagar sus tributos con mayor fluidez.

En efecto, el desarrollo de la tecnología, los sistemas de información, de control, de declaración y de pago se han modernizado, contando hoy en día con Programas de Declaración Telemática, la transferencia electrónica de fondos, pago mediante tarjeta débito en cuenta corriente o de ahorros, pago mediante

tarjeta de crédito, así como la SUNAT virtual mediante operaciones en línea, siendo conveniente en esta medida la adecuación de los convenios.

Es la SUNAT quien, a través de los sistemas creados y aplicados, puede fácilmente tener una mayor y mejor información sobre el cumplimiento tributario y sobre la situación tributaria de los contribuyentes, pudiendo detectar los omisos a la declaración o al pago, y conocer la veracidad de los datos y pagos.

Actualmente la SUNAT se encuentra en plena implementación de los Comprobantes de Pago Electrónicos, incentivando el uso de medios de pago electrónicos (tarjetas de crédito, internet, monedero electrónico), libros y registros electrónicos, así como el desarrollo del Plan de Transformación Digital, como un medio para hacer más eficiente la labor de fiscalización y control, y mejorar la experiencia del contribuyente, con lo que se espera mejorar la recaudación tributaria en 1.5% del PBI en los próximos cuatro años y la reducción de tiempos y costos para los contribuyentes. Asimismo, se viene implementando la nueva plataforma "Mis Declaraciones y Pagos" que reemplaza al PTD con el acceso a formularios virtuales simplificados, con información predeterminada. Así, de enero a junio de 2018 un millón de contribuyentes ya presentaron sus declaraciones mensuales de IGV-Renta, mediante esta nueva plataforma⁴⁵.

⁴⁵ Información expuesta por el Superintendente Nacional de la SUNAT, Víctor Shiguiyama Kobashigawa, en el Seminario "Nuevas Reglas en Materia Fiscal y su impacto en las Empresas" realizado en la Universidad de Lima el 03 de octubre de 2018.

CAPÍTULO IV

EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

4.1. El Procedimiento de Cobranza Coactiva

4.1.1. Marco Legal

Regulado en el Código Tributario, la cobranza coactiva de las deudas tributarias es una facultad conferida a la Administración Tributaria, quien la ejerce a través del funcionario competente: el Ejecutor Coactivo.

Ahora bien, la legislación nacional ha previsto procedimientos de cobranza coactiva según los niveles de gobierno, entiéndase por estos al gobierno central, regional y local.

Siguiendo la línea de esta investigación, nos abocaremos al caso de los adeudos tributarios a cargo de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria –SUNAT, por lo que la regulación pertinente se encuentra en las disposiciones establecidas en el Código Tributario, previendo además que el Fisco aprobará el reglamento del mencionado procedimiento a través de una Resolución de Superintendencia, el cual se encuentra contenido en la Resolución de Superintendencia N° 216- 2004/SUNAT, publicada el 25 de setiembre de 2004.

En cuanto a los Gobiernos locales, la Ley de Procedimiento Coactivo – Ley N° 26979, en su artículo 24°, regula la cobranza coactiva a cargo de los mencionados tipos de gobierno.

4.1.2. Fundamento de la Cobranza Coactiva

Este procedimiento se justifica en la presunción de legalidad de los actos emitidos por la Administración y en ejercicio del privilegio de ejecutoriedad o ejecución de oficio, en virtud del cual la Administración puede ejecutar y hacer cumplir sus decisiones sin que sea necesario recurrir al auxilio de la autoridad judicial, configurándose así el ejercicio del Poder Tributario - punto importante que desarrollaremos más adelante.

En términos del tributarista Carlos Bassallo Ramos: *“dicha facultad de cobranza coactiva otorgada a la Administración Tributaria, encuentra justificación en la naturaleza pública de la Administración Tributaria, mediante la cual exige coactivamente a los deudores tributarios para que satisfagan sus legítimas pretensiones, mediante la cancelación de las deudas que tuvieran pendientes”*⁴⁶.

En esa línea, el profesor Jorge Danos Ordoñez asevera que el procedimiento de cobranza coactiva es *“una manifestación clara del principio de autotutela en cuya virtud las entidades de la Administración Pública ostentan la prerrogativa para ejecutar por sí mismas sus propios actos administrativos sin intervención judicial previa”*⁴⁷.

Si bien, el procedimiento de cobranza coactiva encuentra su justificación en la presunción de legalidad de sus actos administrativos; estos tienen que ser llevados a cabo en estricto apego al mencionado principio y por ningún motivo ir en contra de los principios constitucionales.

⁴⁶ Carlos Alberto, Basallo Ramos, *Código Tributario para contadores* (Lima: Editorial Contadores y Empresas, 2012), 447.

⁴⁷ Jorge, Danos Ordonez, “El procedimiento de cobranza coactiva como manifestación de la potestad de la Administración Pública de ejecución forzosa de sus actos”, *Revista de Derecho Themis de la PUCP*, no. 32 (1995); 45.

4.2. Definición

El procedimiento de cobranza coactiva se define como *“el procedimiento administrativo realizado por una autoridad competente con el objeto de lograr el cobro de los valores pendientes de cancelación dentro de los límites y parámetros de normas sobre la materia”*⁴⁸.

Compartiendo esa postura, Chil Chang señala que *“el procedimiento de cobranza coactiva es una facultad o prerrogativa del Estado frente a los administrados con la finalidad de darle cumplimiento a los actos administrativos emitidos”*⁴⁹.

Asimismo, el máximo intérprete de nuestra Constitución, el Tribunal Constitucional, mediante la sentencia TC 15-2005-PI/TC, ha señalado que *“ el procedimiento de ejecución coactiva es la facultad que tienen algunas entidades de la Administración Pública para hacer cumplir actos administrativos emitidos por la misma administración; es decir, las obligaciones exigibles deben provenir de materias propias de las funciones que cada entidad tiene, basadas en el reconocimiento que cada ley especial ha considerado para cada administración, es decir, siempre dentro de un marco normativo”*⁵⁰.

4.3. La Connotación Procedimental de la Cobranza Coactiva

El procedimiento de cobranza coactiva *“reposa en el principio de eficacia administrativa, por el que resulta indispensable brindar seguridad y efectividad a*

⁴⁸ Mario, Alva Matteucci et al., *Diccionario de Jurisprudencia Tributaria* (Lima: Editorial Pacifico, 2014), 146.

⁴⁹ Maria del Rosario, Chil Chang, *Procedimiento de Cobranza Coactiva – Cómo afrontar un procedimiento coactivo iniciado por la SUNAT* (Lima: Editorial Contadores y Empresas, 2007), 10.

⁵⁰ Esparza Esparza, “La presunción de cobranza infructuosa en las medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva”, 28.

*los actos de la Administración, lo cual se logra reservando al aparato estatal un procedimiento que cumpla con dicho objeto*⁵¹.

Debido a su naturaleza procedimental, se entiende al procedimiento de cobranza coactiva como la sucesión de actos mediante los cuales la Administración Tributaria hace tangible y efectiva su facultad recaudadora o coercitiva para el cumplimiento de la prestación tributaria, pudiendo actuar contra el patrimonio del deudor, en el sentido de disponer la ejecución de sus bienes.

Haciendo referencia a la doctrina local, el profesor Danos señala que: *“mediante el procedimiento de cobranza coactiva las entidades que forman parte de la administración tributaria persiguen el cobro forzoso de acreencias pecuniarias de derecho público, independientemente de la voluntad del obligado, estando facultadas para retraer del patrimonio jurídico del deudor bienes y derechos hasta la satisfacción de lo adeudado*⁵².

En suma, la cobranza coactiva es una facultad de la Administración Tributaria dada por ley, es por mandato imperativo que se preceptúa que el responsable es el Ejecutor Coactivo y el procedimiento se encuentra establecido en el Título II del Libro Tercero del Código Tributario.

4.4. Deuda Exigible Coactivamente

Se conoce como deuda exigible, a las deudas que no han sido materia de cumplimiento en la etapa anterior, siendo que las obligaciones tributarias se verán materializadas a través de valores (ya sea resoluciones de determinación,

⁵¹ A., Hinostroza Minguez, *Procedimiento Coactivo* (Lima: IDEMSA, 2001), 31.

⁵² Jorge, Danos Ordonez, “El procedimiento de cobranza coactiva como manifestación de la potestad de la Administración Pública de cobranza coactiva como manifestación de la potestad de la Administración Pública de ejecución forzosa de sus actos”, *Revista de Derecho Themis de la PUCP*, no. 32 (1995); 43.

órdenes de pago o resoluciones de multa), los cuales van a constituir los títulos valores⁵³, materia de ejecución del procedimiento de cobranza coactiva.

En ese sentido, el Tribunal Fiscal también se ha manifestado y *“considera como deuda exigible susceptible de dar inicio a un procedimiento de cobranza coactiva, a la establecida mediante resolución de determinación o de multa o la contenida en la resolución de pérdida del fraccionamiento notificadas por la Administración y no reclamadas en el plazo de ley, agregando que en el supuesto de la resolución de pérdida de fraccionamiento se mantendrá la condición de deuda exigible si efectuándose la reclamación dentro del plazo, no se continua con el pago de las cuotas de fraccionamiento, y la que conste en orden de pago notificada conforme a ley”*⁵⁴.

Dicha obligación se encuentra regulada en el artículo 115° del Código Tributario, que señala que la deuda exigible dará lugar a las acciones de coerción para su cobranza. A este fin se considera deuda exigible:

- a) Resolución de Determinación, Resolución de Multa y resoluciones que declaran la pérdida del fraccionamiento, notificadas y no reclamadas dentro del plazo de ley⁵⁵.
- b) La establecida por resolución debidamente notificada y no apelada dentro del plazo de ley o por resolución del Tribunal Fiscal⁵⁶.
- c) Las órdenes de pago emitidas y notificadas de acuerdo a ley⁵⁷.

⁵³ Resolución del Tribunal Fiscal N° 04891-Q-2015, de fecha 30 de diciembre de 2015, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 2015018178.

⁵⁴ Resolución del Tribunal Fiscal N° 01919-7-2013, de fecha 01 de febrero de 2013, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 2013000022.

⁵⁵ Resolución del Tribunal Fiscal N° 4347-Q-2015, de fecha 25 de noviembre de 2015, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 2015016360.

⁵⁶ Resolución del Tribunal Fiscal N° 04891-Q-2015.

⁵⁷ Resolución del Tribunal Fiscal N° 00170-Q-2016, de fecha 15 de enero de 2016, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 2015018851.

d) Las costas y gastos administrativos.

4.5. Funcionarios titulares del Procedimiento: Ejecutores y Auxiliares Coactivos, facultades y competencias

4.5.1. Del Ejecutor Coactivo

Para Chil Chang, *“el Ejecutor Coactivo es la SUNAT, es el funcionario que ejerce las acciones de coerción para el cobro de las obligaciones tributarias pendientes, administradas por la referida entidad”*⁵⁸.

i) Facultades del Ejecutor coactivo

Para que el Ejecutor Coactivo pueda cumplir con esta función coercitiva, está dotado de determinadas facultades señaladas en el artículo 116° del Código Tributario, las mismas que se detallan a continuación:

1. Verificar la exigibilidad de la deuda tributaria a fin de iniciar el Procedimiento de Cobranza Coactiva.
2. Ordenar, variar o sustituir a su discreción las medidas cautelares a que se refiere el artículo 118°. De oficio, el Ejecutor Coactivo dejará sin efecto las medidas cautelares que se hubieren trabado, en la parte que superen el monto necesario para cautelar el pago de la deuda tributaria materia de cobranza, así como las costas y gastos incurridos en el procedimiento de cobranza coactiva, cuando corresponda.
3. Dictar cualquier otra disposición destinada a cautelar el pago de la deuda tributaria, tales como comunicaciones, publicaciones y requerimientos de información de los deudores, a las entidades públicas o privadas, bajo responsabilidad de las mismas.

⁵⁸ Chil Chang, *Procedimiento de Cobranza Coactiva*, 27.

4. Ejecutar las garantías otorgadas en favor de la Administración por los deudores tributarios y/o terceros, cuando corresponda, con arreglo al procedimiento convenido o, en su defecto, al que establezca la ley de la materia.
5. Suspender o concluir el Procedimiento de Cobranza Coactiva conforme a lo dispuesto en el artículo 119°.
6. Disponer el lugar que considere conveniente, luego de iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, la colocación de carteles, afiches u otros similares alusivos a las medidas cautelares que se hubieren adoptado, debiendo permanecer colocados durante el plazo en el que se aplique la medida cautelar, bajo responsabilidad del ejecutado.
7. Dar fe de los actos en los que interviene en el ejercicio de sus funciones.
8. Disponer la devolución de los bienes embargados, cuando el Tribunal Fiscal lo establezca, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 8) del artículo 101°, así como en los casos que corresponda de acuerdo a ley.
9. Declarar de oficio o a petición de parte, la nulidad de la Resolución de Ejecución Coactiva de incumplir ésta con los requisitos señalados en el artículo 117°, así como la nulidad del remate, en los casos en que no cumpla los requisitos que se establezcan en el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva. En caso del remate, la nulidad deberá ser presentada por el deudor tributario dentro del tercer día hábil de realizado el remate.
10. Dejar sin efecto toda carga o gravamen que pese sobre los bienes que hayan sido transferidos en el acto de remate, excepto la anotación de la demanda.

11. Admitir y resolver la Intervención Excluyente de Propiedad.
12. Ordenar, en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, el remate de los bienes embargados.
13. Ordenar las medidas cautelares previas al Procedimiento de Cobranza Coactiva previstas en los artículos 56° al 58° y excepcionalmente, de acuerdo a lo señalado en los citados artículos, disponer el remate de los bienes perecederos.
14. Requerir al tercero la información que acredite la veracidad de la existencia o no de créditos pendientes de pago al deudor tributario.

4.5.2. Auxiliar Coactivo

Según Hinostroza Minguéz⁵⁹:

“Es el funcionario encargado de las actuaciones, diligencias, organización y tramitación del expediente y que realiza o gestiona las notificaciones de las resoluciones expedidas por el ejecutor.

El auxiliar coactivo es definido por el inciso d) del artículo 2 de la Ley N° 26979 (aplicable para los procesos de ejecución coactiva de obligaciones no tributarias y de cobranza coactiva de las obligaciones tributarias a cargo de los Gobiernos Locales) como aquel que tiene como función colaborar con el ejecutor”.

⁵⁹ A., Hinostroza Minguéz, *Procedimiento Coactivo* (Lima: IDEMSA, 2001), 55.

- **Facultades del auxiliar Coactivo**

Según el artículo 116° del Código Tributario, la función del Auxiliar Coactivo es colaborar con el Ejecutor Coactivo. Para tal efecto, podrán ejercer las facultades ya señaladas en los numerales 6) y 7), así como las demás funciones que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia.

4.6. Etapas del Procedimiento Coactivo

Una vez que la deuda es exigible coactivamente, el ejecutor coactivo da inicio al Procedimiento de Cobranza Coactiva. Dicho procedimiento se compone de cuatro etapas bien marcadas: i) la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva (REC); ii) el procedimiento de embargo; iii) la ejecución forzada; y, iv) la conclusión del procedimiento; las cuales deben ser observadas por los funcionarios competentes y a las que se les debe sumar la etapa de suspensión del procedimiento, que puede presentarse una vez iniciado el procedimiento coactivo y antes de su término.

4.6.1. Notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva

El Procedimiento Coactivo se inicia con la notificación al deudor tributario de la Resolución de Ejecución Coactiva (REC), esta última contiene el detalle de la deuda materia de cobranza coactiva, cumpliendo con los requisitos⁶⁰ establecidos en el Artículo 117° del Código Tributario, correspondiendo su notificación de acuerdo a lo previsto por el artículo 104° del Código Tributario.

Ahora bien, la Resolución que da inicio al Procedimiento de Cobranza Coactiva, constituye un mandato de cancelación del título valor (resolución de determinación, orden de pago, resolución de multa), concediendo al deudor un

⁶⁰ Resolución del Tribunal Fiscal N° 02729-Q-2015, de fecha 04 de agosto de 2015, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 2015010191.

plazo máximo de siete días hábiles para el pago correspondiente, contados a partir del día siguiente de la recepción, bajo el apercibimiento de trabarse medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzosa de las mismas en el supuesto de que éstas ya se hubieran trabado.

De esta forma, la notificación de la Resolución de Cobranza Coactiva se convierte en el acto administrativo inicial⁶¹ para que la Administración Tributaria pueda actuar lícitamente en contra del patrimonio del deudor.

Cabe resaltar que, iniciado este procedimiento, será únicamente el Ejecutor Coactivo quien podrá suspenderlo. Por otro lado, a través de una acción de amparo o decretando una medida cautelar firme destinada a dicho fin, es el juez quien podrá solicitar la suspensión del Procedimiento de Cobranza Coactiva.

4.6.2. Adopción de Medidas Cautelares

Una vez notificada la resolución de ejecución coactiva y transcurrido el plazo de siete días hábiles, el ejecutor coactivo puede dar inicio a la segunda etapa del procedimiento de cobranza coactiva que consiste en la adopción de las medidas cautelares señaladas en el artículo 118° del Código Tributario, a fin de garantizar el pago de la deuda tributaria.

Respecto a las medidas cautelares, es preciso señalar que estas son discrecionales y que no tienen una prelación establecida por el legislador. En consecuencia, vencidos los siete (7) días hábiles, el ejecutor puede decidir adoptar la medida cautelar o no y, en caso de que decida su adopción, puede ser cualquiera de las medidas reguladas en el Código Tributario.

⁶¹ Resolución del Tribunal Fiscal N° 01339-Q-2016, de fecha 14 de abril de 2016, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 2016005031.

El referido cuerpo normativo faculta al ejecutor coactivo a adoptar cualquiera de las siguientes medidas cautelares:

a) Embargo en forma de intervención

A través del embargo en forma de intervención, el ejecutor coactivo designa a un tercero interventor para que se constituya en el domicilio fiscal del contribuyente o locales anexos, con la finalidad de solicitar información y verificar sus ingresos diarios, a fin de recaudarlos o constituirse en administrador de los bienes⁶².

b) Medida Cautelar en forma de intervención de información

Bajo esta modalidad de intervención, el ejecutor coactivo designa un interventor para que levante información del contribuyente, relacionada con la esfera patrimonial, como por ejemplo: el detalle de sus activos fijos, sus flujos de caja, etc⁶³.

Asimismo, Chil Chang⁶⁴ precisa que mediante esta medida *“se propone recabar información, sobre movimiento económico de la empresa de propiedad de la persona natural o jurídica afectada. El ejecutor coactivo nombrara uno o más interventores informadores, señalándoles el lapso durante el cual deben verificar directamente la situación económica del negocio afectado y las fechas en que se informara el ejecutor coactivo”*.

c) Embargo en forma de intervención en recaudación

⁶² Artículo 118° del Código Tributario

⁶³ Ídem.

⁶⁴ Chil Chang, *Procedimiento de Cobranza Coactiva*, 421-422.

Mediante esta forma de embargo se afectan directamente los ingresos del deudor en el lugar en el cual estos se perciben, con la finalidad de hacer efectiva la cobranza de la deuda.

Para efectos de realizar un embargo en forma de intervención en recaudación, se notificará la resolución coactiva que ordena el embargo y que contiene el nombre del interventor o de los interventores recaudadores.

d) Embargo en forma de administración de bienes

Este tipo de embargo consiste en el nombramiento, por parte del ejecutor, de uno o varios interventores administradores con la finalidad de recaudar los frutos o utilidades que pudieran producir los bienes embargados.

e) Embargo en forma de depósito⁶⁵

Regulado en el artículo 18° del Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva, mediante este tipo de embargo, con o sin extracción de bienes, se afectan los bienes muebles o inmuebles no registrados de propiedad del deudor, nombrando depositario para la conservación y custodia de los bienes al deudor, a un tercero o a la SUNAT.

f) Embargo en forma de inscripción

De conformidad con el artículo 19° del Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva, el embargo en forma de inscripción consiste en la afectación, por parte de la Administración Tributaria, de bienes muebles o inmuebles registrados, inscribiéndose la medida por el monto total o

⁶⁵ Artículo 18° del Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva, aprobado por Resolución de Superintendencia N°216-2004-SUNAT.

parcialmente idónea en los registros respectivos, siempre que sea compatible con el título ya inscrito.

Ahora bien, este tipo de embargo no impide la enajenación del bien, pero el adquirente asume la carga hasta por el monto de la deuda tributaria acaecida sobre la propiedad gravada, debiendo el ejecutor coactivo realizar el levantamiento del embargo solo si se cancela el monto de la deuda tributaria por la que se adoptó la medida de embargo en forma de inscripción.

g) Embargo en forma de Retención⁶⁶

Tal como lo señala el primer párrafo del artículo 20° del Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva, el embargo en forma de retención consiste en la retención y posterior entrega, por parte de terceros, de bienes, valores, fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia y otros; así como la retención y posterior entrega de los derechos de crédito de los cuales el deudor sea titular y que se encuentren en poder de esos terceros.

- Tipos de embargos en forma de retención

En función a los terceros notificados, se puede distinguir dos modalidades de embargo: Por un lado, el embargo en forma de retención a las entidades bancarias y el embargo en forma de retención a otros tipos de terceros.

Mediante el primero, el ejecutor coactivo notifica a las entidades del sistema bancario y financiero con el fin de que afecten los fondos, derechos, etc., que se encuentren en poder de ellos, pero a nombre del deudor tributario. Es así que generalmente se afectan las cuentas de ahorros, cuentas corrientes, depósitos a plazo fijo, entre otras modalidades de derechos que pueda tener

⁶⁶ Artículo 20° del Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva, aprobado por Resolución de Superintendencia N°216-2004-SUNAT.

el deudor tributario en alguno de los bancos o entidades financieras a su nombre.

El segundo tipo de embargo, el embargo a otros tipos de terceros se produce cuando el ejecutor ordena a terceros, distintos a las entidades que conforman el sistema bancario en nuestro país, afectar cualquier derecho, fondo o acreencia que sea de titularidad del deudor tributario. En estos casos, los terceros usualmente notificados son los clientes del deudor tributario, ya que, al realizar operaciones comerciales de manera frecuente con este, se busca afectar alguna factura pendiente de pago.

- **Reglas comunes en los embargos en forma de retención**

En los embargos en forma de retención deberá tenerse presente las siguientes reglas, conforme lo señala Chil Chang⁶⁷:

1. La medida de embargo surte efecto con la notificación al tercero.
2. El tercero está obligado, dentro del plazo de cinco (5) días hábiles, a informar al ejecutor coactivo la existencia de fondos o créditos a favor del tercero.
3. La medida de embargo se mantendrá hasta que se cumpla con el pago íntegro del monto solicitado por el ejecutor coactivo.
4. Cuando el tercero informe sobre fondos retenidos, el ejecutor deberá solicitar, mediante resolución coactiva, la puesta a disposición de dichos fondos. Dicha resolución también debe ser notificada al deudor tributario.

⁶⁷ Chil Chang, *Procedimiento de Cobranza Coactiva...*, 30

4.6.3. La ejecución forzosa

Posteriormente a la adopción de las medidas cautelares y siempre que tengan un resultado favorable, es decir, cuando se logra afectar bienes del deudor; el ejecutor coactivo inicia una nueva etapa en el procedimiento que lleva a la ejecución de la medida cautelar dispuesta previamente; en otros términos, este constituye un nuevo acto administrativo que le permitirá materializar la medida cautelar anteriormente adoptada.

4.6.4. Suspensión del Procedimiento de Cobranza Coactiva

Una vez iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, el ejecutor coactivo es el único que goza de la facultad para suspender dicho procedimiento, conforme lo dispuesto La Ley del Procedimiento de Cobranza Coactiva. Por ello, la norma ha previsto los supuestos legales sobre los cuales el ejecutor podrá fundamentar su decisión a fin de proceder con la solicitud de suspensión presentada por el deudor tributario, bajo responsabilidad. Las causales en las que puede basarse la Resolución de suspensión del procedimiento, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 16° de la referida norma⁶⁸, resultarán fundadas en los siguientes supuestos:

- De manera excepcional, en el caso de Órdenes de Pago cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente, si se interpuso la reclamación dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la Orden de Pago.
- Cuando una ley o norma con rango de ley lo dispone expresamente.

⁶⁸ RTF N°03869-Q-2016

- Si en un proceso constitucional de amparo se dicta una medida cautelar que ordena la suspensión de la cobranza conforme al Código Procesal Constitucional.
- El Ejecutor Coactivo concluye el procedimiento, levanta los embargos y ordena el archivo de los actuados, entre otros casos, si:
 - Se presentó oportunamente reclamación o apelación contra la Resolución de Determinación o Resolución de Multa que contenga la deuda tributaria puesta en cobranza, o contra la Resolución que declara la pérdida de fraccionamiento, siempre que se continúe pagando las cuotas de fraccionamiento.
 - La deuda tributaria ha quedado extinguida por cualquiera de los medios señalados en el artículo 27° del Código Tributario, por ejemplo, con el pago.
 - Se declara la prescripción de la deuda puesta en cobranza.
 - Existe una resolución concediendo aplazamiento y/o fraccionamiento de pago.
 - Que la Orden de Pago o resolución materia de cobranza hayan sido declaradas nulas, revocadas o sustituidas después de la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva.
 - La persona obligada es declarada en quiebra.
 - Una ley o norma con rango de ley lo disponga expresamente⁶⁹.

4.6.5. Conclusión del Procedimiento

⁶⁹ Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, "06. Suspensión del procedimiento de cobranza coactiva", consultado el 21 de enero, 2018, <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/acciones-de-cobranza-empresas/procedimiento-de-cobranza-coactiva/3628-suspension-del-procedimiento-de-cobranza-coactiva-empresas>

El Procedimiento de Cobranza Coactiva no siempre concluye en el remate de los bienes del obligado, en alguno de los casos este concluye por supuestos distintos contenidos en la ley de la materia.

En tal sentido, el inciso b) del artículo 119° del Código Tributario establece que el ejecutor coactivo deberá dar por concluido el procedimiento, levantar embargos y ordenar el archivo de lo actuado bajo los siguientes supuestos:

- Si se presentó de manera oportuna, es decir, dentro del plazo legal, un recurso de reclamación o un recurso de apelación contra la Resolución de Determinación o Resolución de Multa que contiene la deuda tributaria en cobranza, criterio que ha sido recogido por el Tribunal Fiscal⁷⁰.
- Si se presentó de manera oportuna, un recurso de reclamación o un recurso de apelación contra la resolución que declara la pérdida de fraccionamiento, siempre que se siga pagando las cuotas de fraccionamiento puntualmente.
- Si la deuda ha quedado extinguida legalmente por pago o cualquiera de los otros medios descritos en el Artículo 27° del Código Tributario.
- Si la SUNAT ha declarado que la deuda en cobranza ha prescrito.
- Si la cobranza coactiva se sigue contra una persona que es distinta a la que realmente está obligada al pago de la deuda.
- Si la SUNAT ha notificado una resolución que concede aplazamiento o fraccionamiento de pago sobre la deuda en cobranza.

También se concluye este procedimiento:

⁷⁰ Resolución del Tribunal Fiscal N° 03038-Q-2014 de fecha 12 de junio de 2014, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 2014007747.

- Si la Orden de Pago o resolución sobre la deuda en cobranza se declara nula o si es revocada o sustituida después de que se inició el procedimiento de cobranza coactiva.
- Si el ejecutado es declarado en quiebra.
- Si una ley o norma con rango de ley dispone expresamente que se concluya el procedimiento de cobranza coactiva.
- Si se presentó el recurso de reclamación o el de apelación adjuntando la Carta Fianza respectiva, aunque haya vencido el plazo para reclamar o apelar.

CAPÍTULO V

LAS MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS AL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA Y LOS SUPUESTOS DE APLICACIÓN

5.1. Las Medidas Cautelares

Las medidas cautelares constituyen un mecanismo procesal pensado para la protección de la eficacia del proceso. *“Es el instrumento procesal que contribuye a una tutela jurisdiccional efectiva, asegurando para ello que el proceso concluya con una solución que puede ser concretada no sólo en plano jurídico, sino también en el factico”*⁷¹.

Para Peláez Bardales⁷², *“la medida cautelar es un instrumento procesal que puede plantearse antes o dentro del proceso ya iniciado, con la finalidad de asegurar preliminar y preventivamente la eficacia de la sentencia, a fin de proteger el derecho del accionante o actor, que por fundadas razones puede suponer válidamente que por su pretensión o el derecho de invocar se encuentra en peligro ante el demandado, quien, en tanto dure el proceso puede disponer, para eludir su propia obligación, de los bienes que finalmente pueden garantizar la pretensión”*.

En esa línea, Arancibia Cueva y Arancibia Alcántara comparten la postura anterior al señalar que, respecto al ámbito 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*

⁷¹ Esparza Esparza, “La presunción de cobranza infructuosa en las medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva”, 45.

⁷² M., Peláez Bardales, *El Proceso Cautelar* (Lima: GRIJLEY, 2007), 4.

*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*⁷³.

5.2. Medidas cautelares previas al procedimiento de ejecución coactiva

Ahora bien, ante el incumplimiento de pago de las deudas tributarias al que se encuentra obligado un contribuyente, el Estado, representado por la Administración Tributaria, cuenta con facultades de exigir coactivamente el pago de las mismas. En tales ocasiones, ante determinadas circunstancias relacionadas con el comportamiento del deudor tributario, se requiere asegurar el pago de la deuda tributaria aún antes de iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, es por ello que dentro de las disposiciones relacionadas con la función de recaudación, se han dispuesto determinados artículos que regulan el procedimiento a aplicarse para la adopción de medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva⁷⁴.

Conforme lo desarrollado en el capítulo precedente, el Procedimiento de Cobranza Coactiva, comprende cuatro etapas, siendo quizás la más controversial la etapa de adopción de medidas cautelares, debido a que éstas constituyen el método de coerción efectivo de los ejecutores para el pago de la deuda tributaria.

En primer lugar, este procedimiento no puede ser iniciado antes del vencimiento del plazo de siete (7) días hábiles de notificada la resolución que da inicio al

⁷³ Miguel, Arancibia Cueva, *Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria* (Lima: Instituto Pacífico, 2017), 223.

⁷⁴ Nyrka Yangali Quintanilla, *Código Tributario Aplicación Práctica: Según criterios jurisprudenciales y de la SUNAT* (Lima: Gaceta Jurídica, 2015), 201.

procedimiento de cobranza coactiva, plazo señalado expresamente por la norma para cumplir con el pago de la deuda sin afectación patrimonial de por medio.

Sin embargo, a fin de que la Administración Tributaria se asegure del cumplimiento de la deuda tributaria, el Código Tributario establece una serie de medidas adjetivas o procedimentales tendientes a hacer exigible el cobro de la deuda, siendo en este caso las denominadas medidas cautelares, las que en relación a su oportunidad pueden ser adoptadas: i) una vez iniciado el precitado procedimiento de cobranza coactiva (mediante medidas cautelares genéricas), o ii) de manera excepcional o residual, antes del inicio del mismo⁷⁵.

Con relación a este segundo supuesto, referido a la adopción de medidas cautelares previas, Corcuera⁷⁶ manifiesta que son *“actos discrecionales declarativos de voluntad acordados por el órgano competente en base a un procedimiento establecido, de carácter provisional, y que tienen por finalidad asegurar el cobro de la deuda tributaria frente a los riesgos que implica la realización de actuaciones del deudor en perjuicio del crédito de la Hacienda Pública”*.

En decir, las medidas cautelares previas constituyen una prerrogativa excepcional que tiene la Administración Tributaria para trabar medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer la deuda tributaria, inclusive cuando esta no sea exigible coactivamente. Sobre esto último, el Tribunal Fiscal en la RTF N° 01725-Q-2014 señala: *“Que las medidas cautelares previas tienen carácter excepcional y su objetivo es asegurar al fisco el cobro de la deuda antes*

⁷⁵ Informativo Caballero Bustamante, “La desnaturalización de las medidas cautelares previas. A propósito de recientes pronunciamientos del Tribunal Fiscal”, consultado 20 de diciembre, 2017, <https://es.scribd.com/document/262932505/Lades-Natural-i-Zac-i-On>

⁷⁶ Amable, Corcuera Torres, *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria* (Madrid: Editorial Marcial Pons, 1999), 49.

de iniciado el procedimiento de cobranza coactiva, en los casos que el comportamiento del deudor tributario lo amerite o existan indicios para presumir que el cobro podría ser infructuoso. Que, en ese sentido, resulta suficiente la acreditación de alguno de los supuestos contemplados en el artículo 56° del Código Tributario, a efecto de considerar que la medida cautelar previa ordenada por la Administración se encuentra arreglada a ley. Criterio recogido en reiteradas resoluciones de este Tribunal, tal como la Resolución N° 00413-Q-2013”.

Para la adopción de las referidas medidas se requiere de una solicitud debidamente motivada de un área operativa de SUNAT⁷⁷ (Gerencia de Fiscalización, Gerencia de Reclamos o Gerencia de Control de la Deuda), dirigida al ejecutor coactivo, adjuntando para tal efecto el informe técnico que acredite el cumplimiento de las disposiciones reguladas en los artículos 56° al 58° del Código Tributario para la procedencia de la medida cautelar previa.

Asimismo, según el Manual de Quejas del Tribunal Fiscal, gran parte de las medidas cautelares se interponen durante el desarrollo de los procedimientos de fiscalización o cuando dentro del procedimiento, el Fisco ha determinado que existen ciertos indicios de que los contribuyentes tienen conductas de incumplimiento de pago. Pues como se mencionó, este mecanismo es de naturaleza residual e imperativamente tiene que basarse en hechos o circunstancias estrictamente objetivas⁷⁸, y si bien la autoridad tributaria goza de la denominada facultad de discrecionalidad en su accionar, ello no implica un

⁷⁷ Reglamento al Procedimiento de Cobranza Coactiva de la SUNAT – Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT, consultado el 20 de diciembre de 2017, <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2004/216.htm>

⁷⁸ Artículo 15° del Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva.

ejercicio irrestricto o autárquico de poderes, sino que encuentra su límite en el denominado interés público.

5.2.1. Antecedentes

En relación a la facultad de la Administración Tributaria para trabar medidas cautelares previas antes de que sea exigible coactivamente la deuda tributaria, debe mencionarse que, legislativamente, se ha ido ampliando más dicha facultad, como a continuación se procederá a analizar⁷⁹.

Desde el Decreto Ley N° 25859 hasta la derogación del Decreto Legislativo N° 773, se observaba un texto escueto con un único propósito:

“La Administración a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria, podrá trabar embargo preventivo por la suma que baste para satisfacer la deuda”.

Posteriormente, con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 816, se denominó a la medida como cautelar previa, ampliándose el texto y señalándose parte del actual esquema general (por ejemplo, se precisó el carácter excepcional de esta medida; ya no se hablaba de embargos preventivos o definitivos, sino que también las medidas podrían ser adoptadas antes de que las deudas sean exigibles coactivamente), pudiendo adoptarse cuando el comportamiento del deudor tributario sea indispensable o exista razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, pero sin brindar mayor detalle sobre los comportamientos o las razones que ameriten trabar tal medida. Luego, con el artículo 14° de la Ley N° 27038 se sustituye el texto del artículo 56° aprobado por el Decreto Legislativo N° 816.

⁷⁹ Ángel Marco, Chávez González, “Las medidas cautelares en materia tributaria: límites y excesos”, consultada el 21 de enero, 2018, <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13758>

Si bien conserva el carácter excepcional de las medidas cautelares previas bajo la concurrencia de estos dos supuestos, estableciendo para estos efectos, una lista expresa de los comportamientos fraudulentos sobre los que es permisible adoptar las medidas cautelares previas antes de que la deuda sea exigible coactivamente⁸⁰. Dicha lista ha sido ampliada, ello como producto de la modificación de dicho artículo dada por el Decreto Legislativo N° 953 de fecha 05 de febrero de 2004, mediante el cual se agregan más comportamientos fraudulentos y que hasta la fecha se encuentran vigentes en el artículo 56° del Código Tributario.

5.2.2. Características

Habiendo definido las medidas cautelares y señalado sus antecedentes, ahora resulta pertinente mencionar las características esenciales que éstas poseen. Así pues, del análisis del artículo 56° del Código Tributario, se concluye que las medidas cautelares previas son:

1. De naturaleza excepcional⁸¹;
2. Tienen por finalidad asegurar el pago de la deuda tributaria;
3. No es requisito que la deuda sobre las que se traben estas medidas cautelares previas tengan la calidad de “deudas exigibles coactivamente”;
4. Deben estar sustentadas mediante resolución de determinación, resolución de multa, orden de pago o resolución que desestima una reclamación;
5. Son las medidas cautelares trabadas antes del inicio del procedimiento.

⁸⁰ Ángel Marco, Chávez Gonzáles, “Las medidas cautelares en materia tributaria: límites y excesos”, consultada el 21 de enero, 2018, <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13758>

⁸¹ RTF N° 01725-Q-2014 de fecha 23 de marzo de 2014, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 2014002872.

5.3. Supuestos para la aplicación de las medidas cautelares previas

5.3.1. Antecedentes

En el Derecho Tributario, las medidas cautelares previas son prerrogativas excepcionales de las que goza la Administración, cuya finalidad, como se ha señalado a lo largo de toda la investigación; es asegurar su derecho de crédito aún no exigible coactivamente, ante el peligro de que su cobranza se vea frustrada por comportamientos o razones atribuibles al deudor tributario⁸².

En este ámbito, las medidas cautelares encuentran un tratamiento diferente, ello como consecuencia del privilegio de autotutela y de las facultades discrecionales de las que goza la Administración Tributaria en relación a los contribuyentes, conforme lo establece la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario:

“En los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley”.

No obstante, estos privilegios dados a la Administración no la eximen de fundamentar sus decisiones para adoptar una medida cautelar, tal como lo señala la Resolución del Tribunal Fiscal – RTF N° 593-2-1998:

“La medida cautelar tiene carácter excepcional, es decir, que su procedencia está condicionada a que se presente alguna de las situaciones previstas en el artículo 56° del Código Tributario siendo que la Administración debe sustentar la medida adoptada, señalando en forma específica las circunstancias o hechos que muestran la existencia de alguna de ellas (...)”

⁸² Ángel Marco, Chávez González, “Las medidas cautelares en materia tributaria: límites y excesos”, consultada el 21 de enero, 2018, <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13758>

De modo que, estas deben ser motivadas y justificadas, toda vez que su adopción es para asegurar la satisfacción de la deuda tributaria cuantificada en un acto administrativo definitivo o en un acto previo, antes de que sea exigible coactivamente.

5.3.2. Las Medidas Cautelares Previas y el Tribunal Fiscal

De acuerdo a lo establecido por los artículos 56° y 58° del Código Tributario, la Administración Tributaria tiene la prerrogativa – de forma excepcional⁸³ – de trabar medidas cautelares, antes de iniciado el procedimiento de cobranza coactiva, siempre que el comportamiento del deudor así lo amerite, o cuando existan razones para presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa o cuando el proceso de fiscalización o verificación amerite la adopción de tales medidas⁸⁴. Inclusive, aun cuando exista recurso impugnatorio contra el acto administrativo, el Tribunal Fiscal ha referido que cabe la adopción de medidas cautelares previas, basándose en que si se permite trabar medidas cautelares antes de la emisión de valores conforme a lo establecido por el artículo 58° del citado Código, no habría problema alguno para permitir su adopción una vez emitidos los referidos valores o en etapa de reclamación⁸⁵.

Ello significa que, dadas las circunstancias, la Administración Tributaria puede adoptar una medida cautelar previa aún si la deuda se encuentra en litigio, lo que nos lleva a concluir que, es posible la aplicación de las medidas cautelares previas:

- Cuando el comportamiento del deudor así lo amerite;

⁸³ RTF N° 01725-Q-2014 de fecha 28 de marzo de 2014, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 2014002872.

⁸⁴ RTF N° 344-4-1997 de fecha 31 de marzo de 1997, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 1996F05880.

⁸⁵ RTF N° 863-4-1999, RTF N° 2097-2-2007.

- Cuando existan razones para presumir que la cobranza podría resultar infructuosa (dichas razones no necesariamente pueden estar relacionadas con el comportamiento del contribuyente, sino que al ser ajenas, ponen en peligro el cobro de la deuda tributaria);
- Cuando el proceso de fiscalización o verificación lo amerite; o
- Cuando en el proceso contencioso administrativo sea necesaria su aplicación.

A continuación, señalaremos cada uno de los comportamientos del deudor tributario contemplados en el artículo 56° del Código Tributario, haciendo una breve explicación de cada uno de ellos, para luego desarrollar los criterios establecidos por el Tribunal Fiscal sobre el supuesto de presunción de cobranza infructuosa.

5.3.3. La adopción de medidas cautelares previas por las conductas del deudor

En relación a este supuesto, el artículo 56° del Código Tributario ha enumerado los comportamientos del deudor tributario que autoriza a la Administración Tributaria para pronunciarse sobre las medidas cautelares previas a imponerse, es decir, se señalan de manera específica en la norma tributaria varias conductas del contribuyente que de producirse, la Administración Tributaria no tendría que probar la existencia de indicios razonables para demostrar que el cobro de la deuda podría verse afectado, toda vez que se presume el ánimo de engañar del administrado con el único propósito de evitar el pago de la deuda tributaria⁸⁶.

⁸⁶ Ángel Marco, Chávez González, "Las medidas cautelares en materia tributaria: límites y excesos", consultada el 21 de enero, 2018, <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13758>

A continuación, señalaremos cada uno de los comportamientos del deudor tributario contemplados por el citado artículo, haciendo una breve explicación de cada uno de ellos:

1. *Presentar declaraciones, comunicaciones o documentos falsos, falsificados o adulterados que reduzcan total o parcialmente la base imponible. (Inciso a, artículo 56° del Código Tributario)*

El comportamiento que configura la causal de adopción de la medida cautelar previa está referido con la detección, dentro del procedimiento en que está incurso el contribuyente; de declaraciones, comunicaciones o documentos falsos, falsificados o adulterados, ello con la finalidad de reducir total o parcialmente la base imponible para la determinación de impuestos⁸⁷.

2. *Ocultar total o parcialmente activos, bienes, ingresos, rentas, frutos o productos, pasivos, gastos o egresos; o consignar activos, bienes, pasivos, gastos o egresos, total o parcialmente falsos. (Inciso b, artículo 56° del Código Tributario)*

A diferencia del supuesto anterior referido a la falsedad de la documentación sustentatoria de las operaciones contables del deudor tributario; este hace referencia al comportamiento del deudor tributario relacionado al ocultamiento⁸⁸ total o parcial de activos, bienes, ingresos, rentas, frutos o productos, pasivos, gastos o egresos, o al hecho de consignar activos, bienes, pasivos, gastos o egresos total o parcialmente falsos.

⁸⁷ RTF N° 06069-Q-2014 de fecha 18 de diciembre de 2014, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 2014018300.

⁸⁸ RTF N° 03082-Q-2014 de fecha 16 de junio de 2014, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 2014008557.

3. *Realizar, ordenar o consentir la realización de actos fraudulentos en los libros o registros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por ley, reglamento o Resolución de Superintendencia, estados contables, declaraciones juradas e información contenida en soportes magnéticos o de cualquier otra naturaleza en perjuicio del fisco, tales como: alteración, raspadura o tacha de anotaciones, asientos o constancias hechas en los libros, así como la inscripción o consignación de asientos, cuentas, nombres, cantidades o datos falsos. (Inciso c, artículo 56° del Código Tributario)*

Aquí se evidencia un comportamiento deliberado del contribuyente de afectar los ingresos del Fisco a través de la acción directa, en la información contable. Este inciso señala como actos fraudulentos la alteración, raspadura, o tacha de anotaciones, asientos o constancias hechas en sus libros⁸⁹, así como la inscripción o consignación de asientos, cuentas, nombres, cantidades o datos falsos.

4. *Destruir u ocultar total o parcialmente los libros o registros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las normas tributarias u otros libros o registros exigidos por ley, reglamento o Resolución de Superintendencia o los documentos o información contenida en soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información, relacionados con la tributación. (Inciso d, artículo 56° del Código Tributario)*

En este supuesto, la Administración Tributaria debe verificar que el contribuyente haya destruido u ocultado total o parcialmente su información contable. Sin embargo, este hecho debe estar sustentado con el medio probatorio que acredite

⁸⁹ RTF N° 06902-8-2013 de fecha 24 de abril de 2013, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 2013004822.

la ocurrencia de tal situación. Al respecto el Tribunal Fiscal en la RTF N° 00117-5-2004⁹⁰ ha señalado que a fin de que se configure la adopción de medidas cautelares por esta causal SUNAT debe detallar cuál es la documentación, libros o registros que se hubieran destruido u ocultado.

5. No exhibir y/o no presentar los libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que hayan sido requeridos en forma expresa por la Administración Tributaria, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, dentro del plazo señalado por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez. Asimismo, no exhibir y/o no presentar, los documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, en el caso de aquellos deudores tributarios no obligados a llevar contabilidad. Para efectos de este inciso no se considerará aquel caso en el que la no exhibición y/o presentación de los libros, registros y/o documentos antes mencionados, se deba a causas no imputables al deudor tributario. (Inciso e, artículo 56° del Código Tributario)

Este supuesto se fundamenta en la no presentación de la documentación requerida por el funcionario de la Administración Tributaria. Un ejemplo de esta conducta se presenta cuando el auditor, en el desarrollo de un procedimiento de fiscalización⁹¹, solicita la exhibición y/o presentación de los registros contables que sustentan sus operaciones dentro de un determinado plazo.

⁹⁰ RTF N° 00117-5-2004 de fecha 14 de enero de 2004, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 2003006735.

⁹¹ RTF N° 00682-Q-2016 de fecha 23 de febrero de 2016, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 2016000614.

En relación a esta causal, es muy común que los contribuyentes argumenten que la no presentación de la documentación solicitada se debe a la pérdida de la misma, la cual justifican a través de una denuncia policial. Al respecto, el Tribunal Fiscal ha señalado que la denuncia por extravío de documentación efectuada con posterioridad a la notificación del requerimiento por el que solicita su presentación no justifica la no presentación⁹². Asimismo, el referido órgano colegiado ha señalado otros criterios relacionados a esta causal como el hecho que la exhibición del íntegro de los documentos solicitado con posterioridad al primer requerimiento no enerva la configuración es la presente causal⁹³.

6. No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado al vencimiento del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes.

Como se sabe, la relación jurídica tributaria acreedor y deudor tributario puede verse ampliada con la participación de un tercero, al cual el legislador le ordena efectuar la retención o percepción de tributos que son de cargo del deudor tributario. (*Inciso f, artículo 56° del Código Tributario*)

En los casos en que estos terceros a quienes el legislador le ha señalado una obligación, cumplen con efectuar ya sea la retención o percepción, pero sin poner a disposición de la Administración Tributaria dicho comportamiento⁹⁴, mérito suficiente para solicitar la adopción de la medida cautelar previa.

⁹² RTF N° 01828-Q-2013 de fecha 29 de octubre de 2013, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N°2013016162.

⁹³ RTF N° 05824-Q-2014 de fecha 01 de diciembre de 2014, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 2014017569.

⁹⁴ RTF N° 01713-Q-2014 de fecha 28 de marzo de 2014, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 2014003633.

7. *Obtener exoneraciones tributarias, reintegros o devoluciones de tributos de cualquier naturaleza o cualquier otro beneficio tributario simulando la existencia de hechos que permitan gozar de tales beneficios. (Inciso g, artículo 56° del Código Tributario)*

La adopción de medidas cautelares previas se dará por esta causal cuando, simulando la existencia de hechos o requisitos exigidos por las normas de la materia, se obtenga exoneraciones tributarias, reintegros o devoluciones de tributos, de cualquier naturaleza o cualquier otro beneficio, de manera indebida. Al respecto, el Tribunal fiscal a través de su jurisprudencia ha señalado que de no existir medio probatorio idóneo para presumir la simulación de hechos para gozar indebidamente de un beneficio, corresponde el levantamiento de las medidas cautelares previas⁹⁵.

8. *Utilizar cualquier otro artificio, engaño, astucia, ardid u otro medio fraudulento, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria. (Inciso h, artículo 56° del Código Tributario)*

Mediante este inciso, se otorga a la Administración Tributaria la facultad de trabar medidas cautelares previas cuando se identifique el fin del comportamiento del contribuyente consistente en dejar de pagar total o parcialmente la deuda tributaria, haciendo uso para ello de cualquier acto fraudulento no previsto en alguno de los otros incisos del artículo 56° del Código Tributario. En relación a este causal, es menester señalar que el Tribunal Fiscal se ha pronunciado al

⁹⁵ RTF N° 01486-Q-2015 de fecha 24 de abril de 2015, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 2015004196.

respecto, y a través de su jurisprudencia señala que el reparo al crédito fiscal por operaciones no reales acredita la configuración de esta causal⁹⁶.

9. *Pasar a la condición de no habido. (Inciso i, artículo 56° del Código Tributario)*

Los contribuyentes adquirirán la condición de no habido cuando no han cumplido con declarar ni confirmar su domicilio fiscal en los plazos establecidos. En la práctica, esta causal no es tan recurrente; sin embargo, su aplicación podría darse ya se encuentra normada.

10. *Haber demostrado una conducta de constante incumplimiento de compromisos de pago. (Inciso j, artículo 56° del Código Tributario)*

Incurrirá el deudor tributario en esta causal cuando incumpla con más de un compromiso de pago.

La presente causal ha sido materia de diversas críticas por la doctrina, por ello, el Tribunal Fiscal, marcando una postura más clara, a través de su jurisprudencia señala que el incumplimiento en la cancelación de un único compromiso de pago no determina la existencia de un comportamiento de constante incumplimiento de compromisos de pago⁹⁷.

11. *Ofertar o transferir sus activos, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria. (Inciso k, artículo 56° del Código Tributario)*

Para la configuración de este supuesto, debe acreditarse la oferta o transferencia de activos del deudor tributario, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria.

⁹⁶ RTF N° 03916-Q-2016 de fecha 02 de noviembre de 2016, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 2016006809.

⁹⁷ RTF N° 03552-Q-2015 de fecha 02 de octubre de 2015, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 2015013098.

Con la finalidad de hacer uso adecuado de este dispositivo legal, resulta imprescindible traer a colación que ofertar un bien no conlleva necesariamente su transferencia, ya que la oferta constituye un acto previo a la venta, la cual se realizará siempre y cuando exista un aceptante. Para el legislador, basta probar la oferta (real y posible) para poder sustentar la adopción de la medida cautelar previa. En relación a este supuesto, el Tribunal Fiscal sostiene que si el contribuyente no mantiene activos fijos, ha reducido significativamente el importe de su cuenta caja y bancos, y ha disminuido sus ingresos mensuales, se acredita esta causal⁹⁸.

12. *No estar inscrito ante la administración tributaria. (Inciso I, artículo 56° del Código Tributario)*

Otro comportamiento que es objetivamente verificable se presenta cuando se detecta deudores tributarios en realización de actividades que ameritan su inscripción ante la Administración Tributaria para permitir la recaudación y el control del pago a sus obligaciones tributarias.

Para este supuesto, aplican tanto personas naturales como jurídicas, que al no estar inscritas ante el fisco como contribuyentes, no han realizado pago alguno de los tributos al fisco, lo que hace presuponer que tampoco asumirán el pago de la deuda tributaria determinada por la Administración Tributaria.

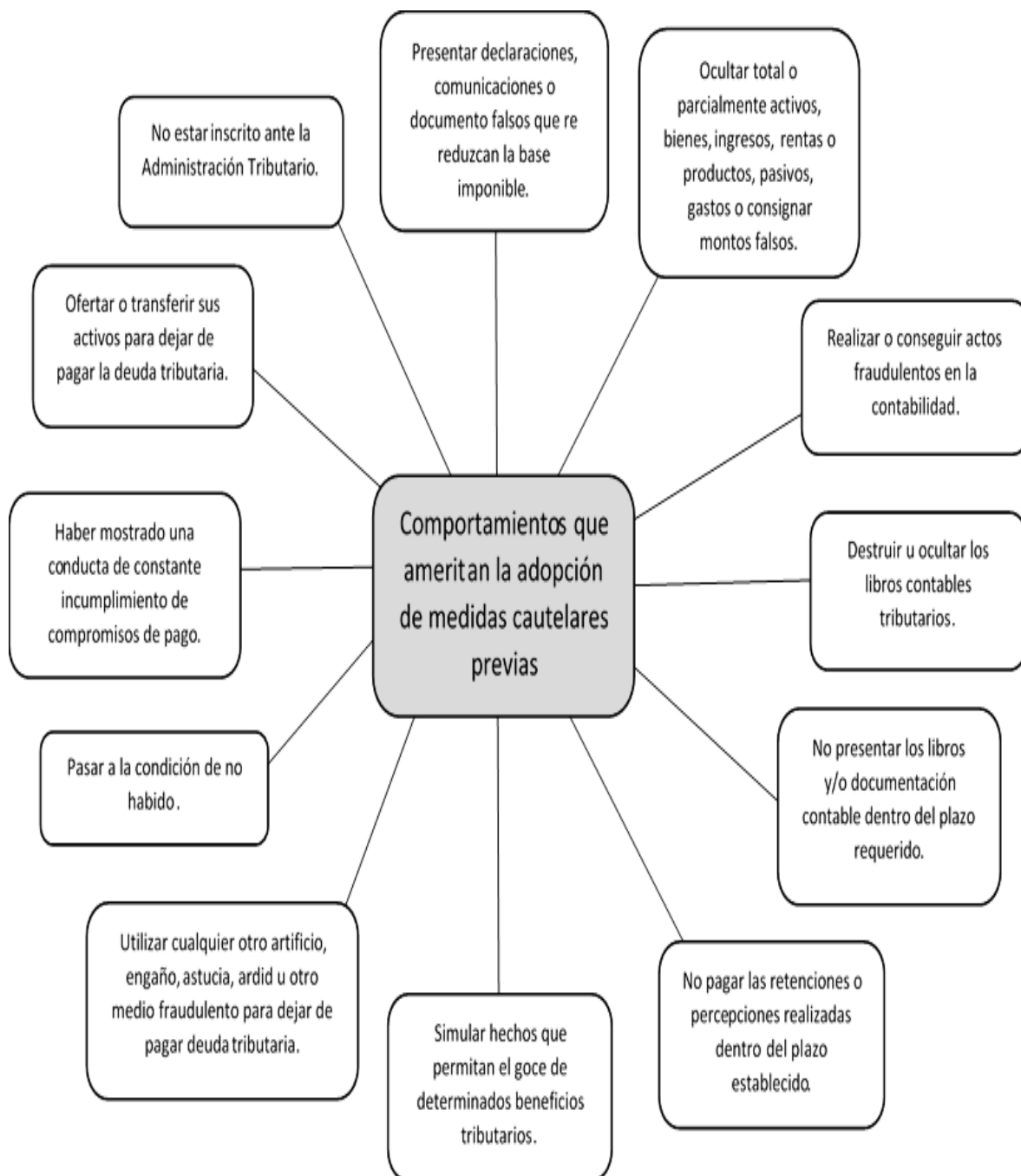
En tal sentido, la adopción de medidas cautelares previas por algunas de las causales señaladas en los párrafos precedentes no constituye actuación arbitraria y carente de fundamentos por parte de la SUNAT, ya que solo basta que la conducta coincida con el supuesto establecido en la norma. Empero, ello

⁹⁸ RTF N° 0060-Q-2017 de fecha 04 de enero de 2017, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 2016017557.

no impide que el Tribunal Fiscal haya dejado entrever, a través de su jurisprudencia, diversos criterios que inclusive han sido compilados por el referido órgano colegiado a través del Manual de Procedimiento de Quejas⁹⁹, los que podrían ser tomados en cuenta al momento de emitir tal decisión.

Por lo tanto, no es necesario un análisis del grado de discrecionalidad del acto realizado por la Administración Tributaria, toda vez que las conductas a las que hace referencia el citado artículo se encuentran desarrolladas en el Código Tributario. Así pues, para efectos prácticos, se presenta el siguiente gráfico a modo de resumen:

⁹⁹ Ministerio de Economía y Finanzas, "Manual de Procedimiento de Quejas", consultado el 22 de enero, 2018, https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/documentos/quejas/manual%20queja.pdf



Fuente: Miguel Arancibia Cueva y Miguel Arancibia Alcántara, *Auditoría Tributaria*, 2010.

5.3.4. La adopción de medidas cautelares previas por razones que permitan presumir la infructuosidad de la cobranza

Respecto a este supuesto, su desarrollo se encuentra principalmente dado por la jurisprudencia, los que han permitido un mejor conocimiento e interpretación del tema.

Para el profesor Alva Matteuci¹⁰⁰, la jurisprudencia relacionada con el ámbito tributario constituye hoy en día una herramienta de consulta en gran escala, que permite identificar lineamientos, derroteros y determinados temas de aplicación normativa.

El Reglamento de Organización y funciones del Ministerio de Economía y Finanzas¹⁰¹ establece, entre otras funciones del Tribunal Fiscal, criterios y disposiciones generales que permiten uniformar la jurisprudencia en las materias de su competencia, ya sea a través de sus acuerdos de Sala Plena¹⁰² o a través de la elaboración de manuales para uso de los contribuyentes. Un claro ejemplo de ello es el Manual de Procedimiento de Quejas antes mencionado.

Es justamente a través de la interpretación que realiza el Tribunal Fiscal que se fijan los dos supuestos para la adopción de medidas cautelares previas, uno de ellos relacionado a las conductas del deudor y el segundo, materia del presente análisis, relacionado a la presunción de cobranza coactiva, que a nuestro juicio

¹⁰⁰ Mario, Alva Matteucci, "La importancia del uso de los precedentes en materia tributaria: la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y del Tribunal Constitucional", consultado el 23 de enero, 2018, <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2010/11/16/la-importancia-del-uso-de-los-precedentes-en-materia-tributaria-la-jurisprudencia-del-tribunal-fiscal-y-del-tribunal-constitucional/>

¹⁰¹ Ministerio de Economía y Finanzas, "Reglamento de Organización y Funciones del Ministerio de Economía y Finanzas", consultado el 23 de enero, 2018, https://www.mef.gob.pe/contenidos/acerc_mins/doc_gestion/ROF_MEF.pdf

¹⁰² es la reunión periódica que se realiza entre todos los integrantes de las salas del Tribunal Fiscal, comprende a todos los vocales que las integran cuando se debe discutir un tema de relevancia y fijar criterios, en ánimos de evitar la emisión de resoluciones contradictorias.

representa un supuesto general y carente de parámetros definidos – posición que compartimos.

De este modo, el Tribunal Fiscal mediante el Manual de Procedimiento de Quejas ha querido recopilar los criterios referidos a las razones que permiten presumir la infructuosidad de la cobranza. Para efectos del presente análisis, solo desarrollaremos los que a nuestro criterio son de mayor relevancia y cuyo impacto en la relación SUNAT-contribuyente resulta polémico y controversial:

a) La Administración Tributaria puede considerar cualquier supuesto razonable y suficiente a fin de determinar la infructuosidad de la cobranza

De acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01725-Q-2014, se señala:

“Que, en las Resoluciones N° 0040-2-2000, 03821-5-2007 y 03322-3-2008, este Tribunal ha manifestado que si bien el artículo 56° del Código Tributario enumera taxativamente los supuestos en los cuales debe entenderse que el comportamiento del deudor tributario hace indispensable trabar medidas cautelares previas, no lo hace respecto de otras razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, por lo que en este caso la Administración puede considerar cualquier supuesto siempre que sea razonable y suficiente”¹⁰³.

Sin duda, este criterio es quizá el que mejor ejemplifica la importancia de la falta de regulación para la aplicación de medidas cautelares previas en relación a la presunción de cobranza infructuosa, dejando a la vista el lado positivista de la norma.

¹⁰³ Resolución del Tribunal Fiscal N° 01725-Q-2014, de fecha 28 de marzo de 2014, recaía en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 2014002872.

b) Si la deuda excede el 25% del patrimonio neto es un indicio de que la cobranza podría devenir en infructuosa

Según la RTF N° 1725-Q-2014¹⁰⁴:

“Este Tribunal en las Resoluciones N° 0339-2-99 señaló que la cobranza podía devenir en infructuosa debido a que la deuda tributaria acotada excedía del 25% del patrimonio neto declarado por un contribuyente, precisando que a través de documentación sustentatoria existente en el expediente, como el flujo de caja o cualquier otra, podía determinarse que el contribuyente se encontraba en condiciones de hacer frente a sus obligaciones con terceros, incluidas aquellas correspondientes al fisco, y desvirtuar con ello el carácter significativo de dicha deuda. (...) Que, en el citado informe (fojas 61 a 65), se consigna que producto de la fiscalización del Impuesto General a las Ventas de los períodos de julio a diciembre del año 2012, iniciada a la quejosa, a través de la Carta de Presentación N° 130063336380- 01 SUNAT y el Requerimiento N° 0621130000381 (fojas 58 y 59), en la cual se emitió, entre otros, los Requerimientos N° 062213000654 y 062213000682 (fojas 43, 44, 53 y 54), la Administración determinó que ésta incurrió en el supuesto previsto en el inciso e) del artículo 56° del Código Tributario, dado que no exhibió su registro de control de activo fijo, registro de inventario permanente en unidades físicas al 31/12/2012, estados de cuenta del Scotiabank de los meses de noviembre y diciembre de 2012, no presentó el análisis de alquileres pagados ni de sus cuentas de la clase 6 y 7, tampoco el archivo Excel conteniendo la información de su registro de compras, ventas y libro caja, solicitados reiteradamente, tal

¹⁰⁴ Resolución del Tribunal Fiscal N° 01725-Q-2014, de fecha 28 de marzo de 2014, recaía en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 2014002872.

como consta en los Resultados de los Requerimientos N° 0621130000381, 0622130000654 y 0622130000682 (fojas 43, 52 y 56); y, que existían indicios de que la cobranza de la deuda podría devenir en infructuosa, pues la deuda determinada en el proceso de fiscalización (S/. 759,183) superaba el 65% del patrimonio neto de la quejosa registrado en su última declaración anual del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2012 (foja 39 a 42).

Conforme a lo expuesto, en el procedimiento de fiscalización que se realizó a la quejosa, la Administración determinó que existían indicios para presumir que la cobranza de la deuda determinada podría devenir en infructuosa, hecho que se encuentra acreditado en el supuesto contemplado en el artículo 56° del Código Tributario para sustentar la adopción de medidas cautelares previas”.

c) El patrimonio neto es el que responde por las obligaciones del contribuyente, por lo que el capital social no es referente razonable para que la Administración trabe una medida cautelar previa

Según la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00152- Q-2014¹⁰⁵:

“En el presente caso son un conjunto de actos los que justificarían el aseguramiento previo del pago de la deuda acotada por la Administración. Que por un lado se indica que el patrimonio de la quejosa ascendente a S/. 1,000.00 es insuficiente para salvaguardar la deuda proyectada (S/. 389,868.88), y que el capital social de la quejosa ascendente a S/. 1,000.00 no concuerda con el tipo de actividad por la que se constituyó la quejosa. Que de la Partida Registral N° 12986731 del Registro de Personas Jurídicas de la Oficina Registral Lima (fojas 58 a 73), se aprecia que mediante escritura pública de 25 de febrero de 2013, la

¹⁰⁵ Resolución del Tribunal Fiscal N° 00152-Q-2014, de fecha 07 de enero de 2014, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 2013018614.

empresa (...) fue constituida con un capital social de S/. 1,000.00. Asimismo, en el Informe de Medidas Cautelares Previas del 18 de noviembre de 2013 (foja 87) se precisó que de la verificación realizada, la quejosa se dedica a la administración, creación y promoción de espectáculos y eventos públicos y privados; lo que también se indica en la mencionada partida registral. Que la Resolución N° 03227-5-2008 ha señalado que un referente razonable que sustente una situación que permita presumir que la cobranza de la deuda acotada podría devenir en infructuosa es la desproporcionada diferencia entre el patrimonio neto de la empresa y la deuda tributaria, mas no el capital social, ya que cuando la sociedad comienza su actividad económica el capital social y el patrimonio neto pueden diferir entre sí, siendo éste último el que responde por las obligaciones de la sociedad”.

Al respecto, cabe indicar que si bien la Administración menciona como patrimonio de la quejosa la suma de S/. 1,000.00, ésta coincide con el capital social de la quejosa, pero lo que no se advierte es documentación alguna que demuestre que a la fecha en que se trabó la medida cautelar previa, el patrimonio de la quejosa no haya variado desde su constitución, pese a que ha realizado actividades comerciales. De ello se entiende que, si bien se hace referencia al patrimonio, éste realmente es el capital social de la empresa.

En ese caso, la Administración no ha tenido un referente razonable que le permita presumir que la cobranza de la deuda proyectada podría devenir en infructuosa, y que la actividad para la que ha sido constituida, no constituye un argumento relevante para justificar la aplicación de la medida cautelar previa, puesto que la realización de actividades comerciales no depende

exclusivamente del monto consignado como capital social sino del patrimonio generado así como del financiamiento obtenido para realizar cada actividad.

d) El flujo de caja si bien permite una proyección de los ingresos y egresos, no obstante, solo es una estimación que no brinda certeza sobre el disponible con el que se cuenta para cubrir las deudas

La Resolución del Tribunal Fiscal N° 00767-Q-2014¹⁰⁶ señala:

“Que, al respecto, según se advierte del Informe Técnico de Medidas Cautelares Previas (fojas 37 a 39 del Expediente N° 21025-2013), la deuda determinada por la Administración ascendente a S/. 6,058 408.00 supera en más de 25% el importe declarado como patrimonio neto en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, equivalente a S/. 3, 836 721.00 (fojas 22 a 26 del Expediente N° 21025-2013), esto es la última declaración jurada presentada a la adopción de las medidas cautelares previas realizadas en noviembre de 2013.

Que si bien la quejosa adjunta lo que serían sus estados financieros al 30 de junio de 2013 (fojas 2 a 8 de los Expedientes N° 21025-2013 y 66-2014), de los que puede apreciarse que proyectaba a dicha fecha una utilidad ascendente a S/. 3, 634 454.00, así como un efectivo ascendente a S/. 11, 614 856.00, monto suficiente para asumir la deuda determinada por la Administración, aquella no ha acompañado documentación contable ni documentos ni fuente que sustenten lo reflejado en el anotado balance, ni algún informe de auditoría externa que lo respalde. Asimismo, según lo informado por la Administración, la quejosa no ha presentado la referida documentación con ocasión de haber realizado algún

¹⁰⁶ Resolución del Tribunal Fiscal N° 00767-Q-2014, de fecha 05 de febrero de 2014, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 2014000066.

trámite ante la Administración a fin de que pudiera ser verificado o validado por aquella. Que, además, con relación al flujo de caja presentado (foja 1 de los Expedientes N° 21025-2013 y 66-2014) debe indicarse que aquel es un instrumento financiero que, si bien permite una proyección de los ingresos y egresos en el transcurso del año, es solo una estimación que no brinda certeza sobre el disponible con el que cuenta la quejosa para cubrir deudas tributarias, máxime si como en el caso de autos, aquel no se encuentra debidamente sustentado, ni firmado por persona responsable. Que, cabe precisar que según lo dispuesto por el artículo 196° del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria en virtud de lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, y como ha sido señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 04968-1-2010 y 01276-5-2010, entre otras, la carga de la prueba corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión o a quien los contradice alegando nuevos hechos, por lo que en el caso de autos, la carga de la prueba corresponde a la quejosa, encontrándose aquella en mejor situación de probar la situación financiera en la que se encuentra y que permita afrontar la deuda determinada, lo que no ha realizado y del análisis de la documentación presentada, se encuentra acreditado que existían razones que permitían presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, por lo que la Administración actuó adecuadamente cuando trabó las medidas cautelares previas”.

- e) El no haber declarado ingresos por operaciones comerciales de manera constante y el haber reducido capital, no son suficientes para concluir que el contribuyente no cuenta con liquidez**

De acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 0050-Q-2015¹⁰⁷:

“En el presente caso, se tiene que mediante Resolución Coactiva N° 0230073786902, 0230073786925, 0230073786944, 0230073786975, 0230073786978, 0230073918934, 0230073918946, 0230073918951 y 023007391896672, de fojas 131 a 146, se dio inicio al procedimiento de medidas cautelares previas y se trabaron medidas cautelares previas de embargo en forma de retención bancaria y de inscripción al considerar que existían razones que permitían presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, pues a efecto de determinar si podía asumir el pago de la deuda proyectada, procedió a evaluar las ventas declaradas en el ejercicio 2014, observando que sólo declaró ingresos en el mes de marzo por la suma de S/. 20,067.00, por lo que al no haber declarado ingresos por operaciones comerciales de manera constante, ello refleja que no cuenta con ingresos que le permitan asumir la deuda; y, según se observó de las publicaciones efectuadas en el diario oficial El Peruano, la quejosa ha procedido a realizar reducciones de capital, siendo que actualmente, la deuda proyectada representa el 2838% del último capital. Que, si bien los hechos antes expuestos pueden dar indicios acerca de una eventual incapacidad de pago de la deuda que se pretende cautelar, tal conclusión se sustenta en un análisis parcial pues, tales hechos no resultan suficientes a efectos de tener un panorama completo de la situación contable y/o financiera de la empresa, que permita concluir de manera más certera de que, en efecto, la quejosa no cuenta con liquidez, que el efectivo con el que podría contar no resulta ser suficiente para cubrir la mencionada deuda al estar destinado para el pago de otras deudas o que no cuenta con otros activos cuya

¹⁰⁷ Resolución del Tribunal Fiscal N° 0050-Q-2015, de fecha 08 de enero de 2015, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 2014018883.

realización pueda ser suficiente para pagar dicha deuda, por lo que se declaró fundada la queja presentada”.

- f) El ratio de capital de trabajo o fondo de maniobra constituye un índice para medir la liquidez, pero si la Administración no determina correctamente dicho ratio, no puede considerarse como un supuesto que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa**

Según la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02774- Q-2014¹⁰⁸, señala:

“Que el ratio de capital de trabajo o fondo de maniobra es una cantidad que indica la disponibilidad de recursos con los que cuenta la empresa en el corto plazo, luego de haber cumplido con sus obligaciones de deudas, por lo que constituye un índice que mide la liquidez para afrontar obligaciones en el corto plazo. Que en el presente caso, la Administración determinó el referido ratio de capital de trabajo en base a las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de los ejercicios gravables 2011 y 2012 presentadas por la quejosa mediante Formularios 670 con N° de Orden 0750283105 y 682 con N° de Orden 0750389609 (fojas 122 a 152); sin embargo, en la determinación de dicho índice la Administración omitió considerar el rubro “Activos no corrientes mantenidos para la venta” consignado como activo corriente en la casilla 377 de ambas declaraciones, no apreciándose de autos razón alguna que pueda justificar tal omisión. Que además, la Administración tampoco ha sustentado las razones por las cuales consideró como pasivo corriente a la totalidad del rubro “Provisiones” consignado en la casilla 410 de las mismas declaraciones juradas, pese a que en éstas no se discriminan los pasivos corrientes de los no corrientes, es decir,

¹⁰⁸ Resolución del Tribunal Fiscal N° 02774-Q-2014, de fecha 28 de mayo de 2014, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 2014006071.

no contienen una clasificación en función a la naturaleza corriente o no corriente de cada una de las cuentas del pasivo, debiéndose precisar que no se aprecia de autos que la Administración haya requerido a la quejosa a fin de que proporcione información y documentación que sustente cada una de las obligaciones que habrían sido incluidas por la quejosa en el rubro “Provisiones” de las citadas declaraciones juradas a fin de clasificarlas como pasivos corrientes y no corrientes, esto es, en función a su naturaleza temporal (corto o largo plazo); en consecuencia, no resultaba válido que la Administración presumiera que la totalidad del monto declarado por concepto de provisiones correspondiera a obligaciones de corto plazo y que, por ende, dicho importe fuese incluido en el referido índice de liquidez. Que en tal sentido, al no haberse acreditado en autos que la Administración haya considerado correctamente los activos y pasivos corrientes según lo declarado por la quejosa, se concluye que no está debidamente sustentada la determinación del ratio de capital de trabajo utilizado como índice para poder medir razonablemente su capacidad económica para afrontar el pago de su deuda tributaria, por lo que no puede considerarse este supuesto como uno que permita verificar que la cobranza de dicha deuda podría devenir en infructuosa y que justifique la adopción de medidas cautelares previas” .

g) El análisis de liquidez y solvencia permite mostrar la capacidad de pago de una empresa para satisfacer sus obligaciones

Conforme a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02774-Q-2014¹⁰⁹, se determina:

“Que de acuerdo con las normas contables citadas, en el “Balance” (Estado de

¹⁰⁹ Resolución del Tribunal Fiscal N° 02774-Q-2014, de fecha 28 de mayo de 2014, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 2014006071.

Situación Financiera) se examina la liquidez y solvencia de una entidad, mientras que en el “Estado o cuenta de resultados” se examina la rentabilidad así como la variabilidad del rendimiento; asimismo, la diferencia entre liquidez y solvencia está referida a la disponibilidad de efectivo en el tiempo; mientras que en el primero se dispone a corto plazo, en el segundo es a largo plazo. Que, en tal sentido, para determinar si una empresa puede satisfacer su deuda tributaria y demás obligaciones, se debe evaluar su capacidad para cumplirlas, siendo el análisis de su liquidez y solvencia el que permite mostrar su capacidad de pago a corto y largo plazo. Que, de acuerdo con lo expuesto, el análisis comparativo efectuado por la Administración respecto de los rubros “Ventas Netas” y “Resultado del ejercicio - Utilidad” consignados en el Estado de Pérdidas y Ganancias (casillas 463 y 492) de las declaraciones juradas de los ejercicios 2011 y 2012 antes mencionadas, de las que se aprecian disminuciones de 36,65% y 68,85%, respectivamente, no permite conocer la capacidad financiera de la quejosa para afrontar el pago de sus deudas tributarias y demás obligaciones en el corto y largo plazo en términos de su liquidez y solvencia, por consiguiente, no puede considerarse que tales disminuciones permitan sustentar que la cobranza de la deuda podría devenir en infructuosa, a fin de justificar la adopción de medidas cautelares previas”.

De lo expuesto, se concluye que ante la presunción de una cobranza infructuosa, es indispensable que exista un referente razonable para aplicar la medida cautelar previa, esto puede ser: documentación contable o informes de auditoría que respalden lo reflejado en el balance de la empresa, de lo contrario, si sólo se hace un análisis parcial o superficial, en el que no se solicita la documentación sustentatoria de manera oportuna, que permita medir razonablemente la

capacidad económica para afrontar el pago de la deuda tributaria; no puede ser considerado este supuesto como uno que permita verificar que la cobranza de dicha deuda podría devenir en infructuosa.

Sin embargo, en la práctica, existen varias críticas respecto a este supuesto, ya que es sobre éste que se vienen empleando de manera excesiva la discrecionalidad por parte de la Administración Tributaria.

Al respecto, hay quienes manifiestan que *“la necesidad de tutelar los intereses públicos justifica que se puedan adoptar algunas medidas que eviten que aquellos puedan ser ignorados, perjudicados o burlados. Su carácter preventivo exige que puedan tomarse antes de que el hipotético perjuicio llegue a producirse, pues de otro modo dejarían de tener sentido. Por ello se denominan cautelares, debiéndose distinguir, por una parte, de las garantías que recaen sobre el patrimonio o bienes singulares de los deudores tributarios, a las que acabamos de hacer referencia; y, por otra, de las medidas de aseguramiento definitivas (por ejemplo, el embargo de los bienes del deudor una vez inatendido el requerimiento de pago en el procedimiento ejecutivo)”*¹¹⁰.

Además, dichas medidas deberán ajustarse a la intensidad, proporcionalidad y necesidades de los objetivos que se pretende garantizar en cada supuesto concreto¹¹¹. Y es precisamente sobre la proporcionalidad de la decisión contenida en la medida cautelar, por la que se debe establecer una relación de

¹¹⁰ Fernando Fernández Marín y Ángel Fornieles Gil, eds. 2010, *Derecho Comunitario y Procedimiento Tributario*, Barcelona: Atelier Libros Jurídicos, consulta el 23 de enero, 2018, https://books.google.com.pe/books?id=qkWRT4OnvGIC&pg=PA99&lpg=PA99&dq=%E2%80%99Cla+nece+sidad+de+tutelar+los+intereses+p%C3%BAblicos+justifica+que+se+puedan+adoptar+algunas+medidas+que+eviten+que+aquellos+puedan+ser+ignorados,+perjudicados+o+burlados&source=bl&ots=6ak2_y19NZ&sig=vbanpjTNyf8FrR0PM5ZTWzcfT20&hl=es-419&sa=X&ved=0ahUKEwiDqc_c8PLAhXC2IMKHUtKAAQ0Q6AEIJAA#v=onepage&q=%E2%80%99Cla%20necesidad%20de%20tutelar%20los%20intereses%20p%C3%BAblicos%20justifica%20que%20se%20puedan%20adoptar%20algunas%20medidas%20que%20eviten%20que%20aquellos%20puedan%20ser%20ignorados%20p%C3%BAblicos%20perjudicados%20o%20burlados&f=false

¹¹¹ Inciso 2) del artículo 236° de la Ley de Procedimiento Administrativo General – Ley N° 27444.

equilibrio razonable entre el aseguramiento de la cobranza y los potenciales perjuicios que podría sufrir el contribuyente.

5.4. Valores que sustentan la determinación de la deuda

En estos referidos supuestos, no cabe duda que el deudor tributario goza del derecho a impugnar la resolución de determinación o multa que contiene la deuda tributaria; sin embargo, no es necesario que dichos valores sean notificados al contribuyente para que proceda a dictarse la medida cautelar previa, ya que como se ha mencionado, no se requiere que la referida deuda tributaria tenga el carácter de exigible conforme lo señalado en el artículo 56° del Código Tributario.

5.5. Medidas Cautelares previas sustentadas en la proyección de los reparos

En merito a lo dispuesto por el artículo 58° del Código Tributario, la Administración Tributaria, bajo responsabilidad, durante el procedimiento de fiscalización o verificación podrá (cuando amerite) adoptar medidas cautelares previas para garantizar la deuda tributaria aun cuando no se hubiese emitido la resolución de determinación, resolución de multa y orden de pago de la deuda tributaria.

En esa misma línea, si durante el proceso de fiscalización o verificación el auditor se percata que el comportamiento del deudor tributario amerita la adopción de una medida cautelar previa o en todo caso, de razones que permitan presumir que la cobranza devendrá en improcedente, podrá solicitar la adopción de las medidas cautelares previas al ejecutor coactivo para garantizar el pago de una deuda cuyo monto aún no ha sido determinado de manera exacta de

conformidad por lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 58° del Código Tributario.

Consolidada esa posición, el Tribunal Fiscal en la Resolución de Observancia Obligatoria N° 863-4-1999¹¹², ratifica la posibilidad de que la Administración Tributaria dicte medidas cautelares previas sin que se requiera de la emisión de valores, ello conforme a lo dispuesto por el artículo 58° del Código Tributario.

Se debe tomar en cuenta que el auditor en estos casos presume un monto de reparo sustentado en el informe técnico respectivo, el cual servirá a su vez de sustento para que el ejecutor ordene las medidas cautelares previstas.

En el supuesto que, habiendo culminado el procedimiento de fiscalización o verificación el importe de la deuda final es menor a la proyectada, el ejecutor deberá reducir el monto de la medida cautelar, debiendo para tal efecto disponer el levantamiento de alguno de ellos y mantener otros, según se estime conveniente.

5.6. Vigencia de las medidas cautelares previas

Respecto de la vigencia de este tipo de medidas cautelares, el Código Tributario se encarga de establecer su tiempo de vigencia¹¹³, ya sea para los casos relativos a deudas no exigibles, como para el de las deudas exigibles coactivamente. Para las primeras, la medida cautelar se mantendrá durante un año, computado desde la fecha en que fue trabada y si existiera resolución desestimando la reclamación del deudor tributario, dicha medida se mantendrá por dos años adicionales; mientras que, para las últimas, la Resolución de Ejecución Coactiva, deberá notificarse dentro de los cuarenta y cinco (45) días

¹¹² Resolución de Observancia Obligatoria N° 863-4-1999 del 1 de octubre de 1999, publicada el 26 de octubre de 1999 en el diario oficial El Peruano.

¹¹³ Artículo 56° del Código Tributario aprobado mediante Decreto Legislativo N° 133-2013-EF.

hábiles de trabadas las medidas cautelares. De mediar causa justificada, este término podrá prorrogarse por veinte (20) días hábiles más. En el caso de medidas cautelares previas a la emisión de las resoluciones u órdenes de pago, adoptada la medida, la Administración Tributaria notificará las Resoluciones u Órdenes de Pago a que se refiere el párrafo anterior, en un plazo de treinta (30) días hábiles, prorrogables por quince (15) días hábiles cuando se hubiera realizado la inmovilización o la incautación a que se refieren los numerales 6 y 7 del Artículo 62.

5.7. Caducidad de las medidas cautelares previas

Respecto a la caducidad, el artículo 58° del Código Tributario señala que: culminados los plazos previstos, sin necesidad de una declaración expresa, la medida cautelar previa caduca debiendo por tanto la Administración Tributaria proceder a levantarla.

Asimismo, si antes de los plazos previos, el deudor tributario obtuviera resolución favorable que declare improcedente la interposición de la medida cautelar previa, la Administración Tributaria levantará la medida cautelar, devolviendo los bienes que hubieran sido afectados con las medidas cautelares, de ser el caso.

5.8. Mecanismos de Defensa de los Contribuyentes

Como se ha visto, las medidas cautelares previas constituyen atribuciones que posee el Fisco para que en ejercicio de su facultad discrecional pueda asegurar el cumplimiento de la deuda tributaria. Bajo esa premisa se tiene que, así como la Administración goza de esta facultad conferida por ley, del mismo modo el contribuyente goza de ciertos mecanismos para ejercer su defensa frente a posibles irregularidades en la aplicación de las medidas cautelares previas.

Consideramos que los mecanismos de defensa con los que cuenta el contribuyente son:

5.8.1. Escrito al ejecutor coactivo

El deudor tributario que estime que corresponde levantar las medidas cautelares previas ejecutadas luego de revisar el contenido de la resolución coactiva que ordenó la adopción de las mismas, podrá presentar un escrito ante el ejecutor coactivo solicitando su levantamiento, la misma que se puede fundamentar en:

- a. Demostrar que el comportamiento descrito en la resolución coactiva no se ha producido y/o;
- b. Demostrar que no existen razones que permitan presumir que la cobranza devendrá en improcedente, para lo que podrá actualizar la información patrimonial en la que inicialmente se basó la Administración Tributaria.

Es importante señalar que el presente mecanismo de defensa no tiene sustento legal, sin embargo, en la práctica es bastante recurrente.

5.8.2. El Recurso de Queja

Constituye un procedimiento no contencioso, es decir, *“un remedio procesal que permite corregir los actos y encauzar el procedimiento”*¹¹⁴ y una vía alterna al escrito presentado ante el ejecutor coactivo, o también puede ser utilizada ante la respuesta negativa u omisión de respuesta del ejecutor coactivo al escrito que le fuera presentado.

De este modo, el deudor tributario que considere indebida la adopción de la medida cautelar previa podrá presentar un recurso de queja en merito a la

¹¹⁴ RTF N° 02632-2-2005 de fecha 27 de abril de 2005, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 2004011760.

inexistencia de cualquiera de los dos supuestos habilitantes para ello (comportamiento del deudor tributario que amerite trabar una medida cautelar o razones que permitan presumir que la cobranza devendrá en improcedente).

Se debe tener presente que la queja tiene como naturaleza el ser un remedio procesal que permite corregir las actuaciones o encauzar el procedimiento, no resultando procedente cuando existan otras vías idóneas¹¹⁵, tal como refiere el Tribunal Fiscal en su jurisprudencia.

¹¹⁵ Ministerio de Economía y Finanzas, "Manual de Procedimiento de Quejas-Criterios del Tribunal Fiscal", consultado el 22 de enero, 2018, https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/documentos/quejas/manual%20queja.pdf

CAPÍTULO VI

IMPORTANCIA DE LAS MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS EN EL PERU Y LA LEGISLACIÓN COMPARADA

6.1. Importancia de las Medidas Cautelares Previas en el Perú

En países como el nuestro, con una presencia importante de informalidad en su economía¹¹⁶, resulta trascendental que la Administración Tributaria pueda contar con herramientas que le permitan cumplir a cabalidad su función de recaudación de tributos.

Una de estas herramientas, cuya naturaleza y forma de aplicación dan pie a la presente investigación, son las medidas cautelares previas. Como ya se explicó, las medidas cautelares previas son mecanismos, cuya naturaleza es de uso excepcional¹¹⁷, que puede utilizar el fisco antes que la deuda tributaria haya sido determinada o cuando la deuda no tenga la condición de ser exigible coactivamente.

Como se parecía, las medidas cautelares previas son herramientas esenciales dentro de nuestro sistema Jurídico-Tributario, y su importancia, bajo nuestra óptica, radica en las siguientes razones:

- a) Naturaleza excepcional: tal como lo menciona el artículo 56° del Código Tributario, son prerrogativas de uso excepcional, por lo que su uso además de ser cuidadoso responde únicamente a situaciones que realmente lo ameriten y en donde efectivamente sea sustancial

¹¹⁶ José Carlos Saavedra "La República informal del Perú". Diario El Comercio (versión digital) disponible en <https://elcomercio.pe/economia/republica-informal-peru-jose-carlos-saavedra-noticia-524769>

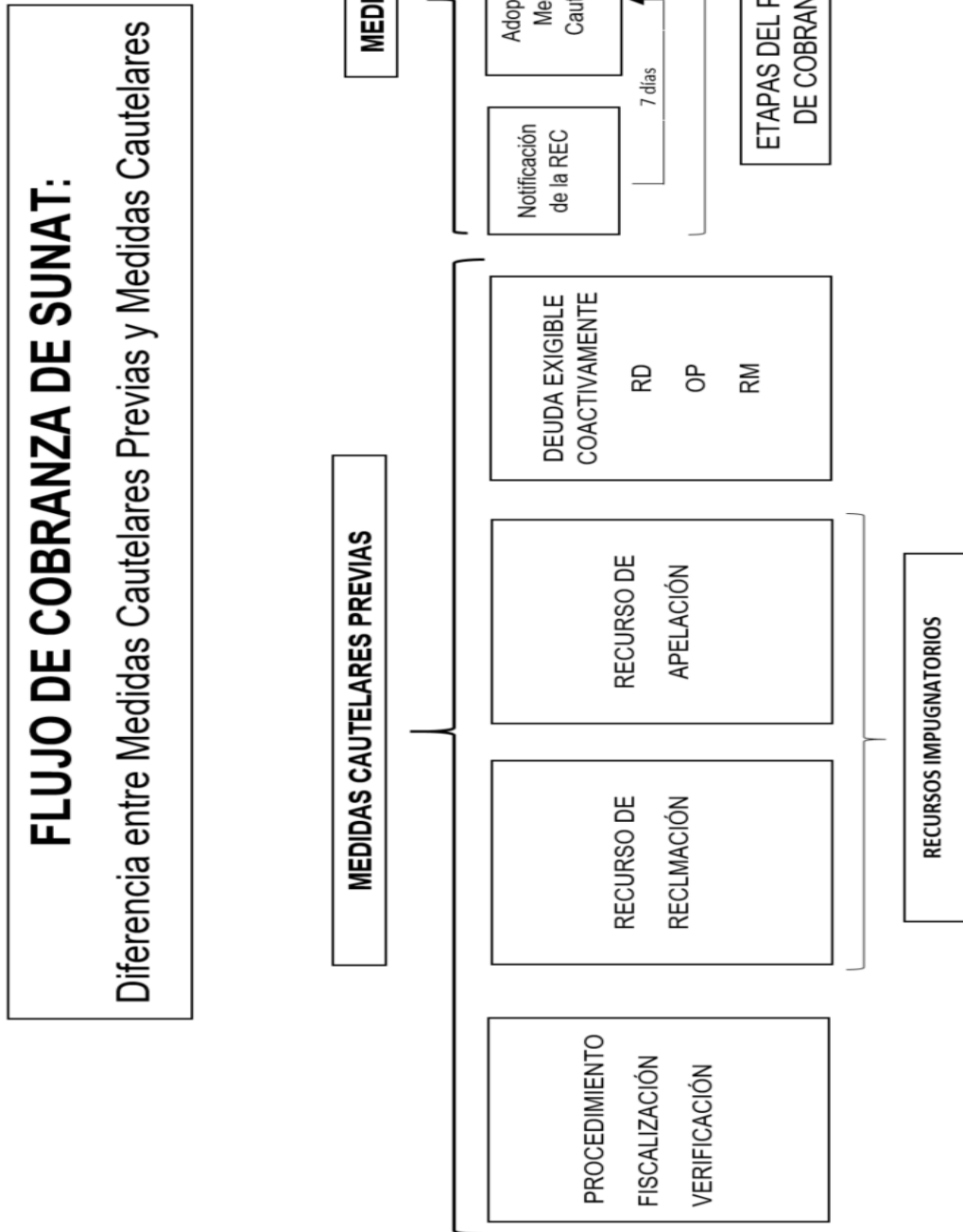
¹¹⁷ Ángel Marco, Chávez Gonzáles, "Las medidas cautelares en materia tributaria: límites y excesos", consultada el 21 de enero, 2018, <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13758>

salvaguardar la deuda tributaria. Ello implica un uso adecuado, y en determinados casos, evitando que sean de uso mecánico y sistemático dados los elementos que comprometen su aplicación.

- b) Peligro en la demora: La Administración Tributaria podrá hacer uso de la cobranza coactiva (quizá el método más efectivo para la cobranza), una vez que la deuda tenga la calidad de exigible coactivamente, pero que ocurre si mientras se cumplen con los procedimientos establecidos¹¹⁸ el deudor tributario se desprende de sus bienes y demás patrimonio a efectos de no cumplir con sus obligaciones tributarias, de ser por las medidas cautelares previas, el fisco tendría que esperar a que culmine el procedimiento de fiscalización (si fuere el caso) o que se notifique el valor y demás actos conforme nuestra legislación que podrían ser mal aprovechados por los deudores tributarios. Recordemos que las medidas cautelares previas, no ejecutan la cobranza, únicamente se encargan de custodiar y asegurarse que el deudor tributario no se desprenda de sus bienes.
- c) Margen de aplicabilidad: No cabe duda que dentro de las diversas prerrogativas de las que goza la Administración tributaria, las medidas cautelares son las únicas que permiten asegurar la cobranza en cualquier etapa de los procedimientos establecidos, tal como lo señala el artículo 56° del Código Tributario. Es menester recordar que, dado que las medidas cautelares pueden presentarse en diversas etapas y por encima de plazos y procedimientos establecidos, su uso inadecuado podría devenir en la vulneración de derechos a los contribuyentes.

¹¹⁸ Sergio Ezeta Carpio. "El Procedimiento Contencioso Tributario" XCIX Seminario de Derecho Tributario realizado el 16 de enero del dos mil dieciséis. Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero.

6.2. Presencia de las Medidas Cautelares Previas en el Flujo de Cobranza de SUNAT



6.3. Análisis del flujo de Cobranza

El grafico precedente explica en los términos más concretos posibles las diversas acciones que realiza SUNAT en el marco de sus facultades conferidas por Ley; buscando diferenciar a las medidas cautelares previas presentes el art. 56° del Código Tributario y las medidas cautelares como parte de un Procedimiento de Cobranza Coactiva.

Tal como lo señala el Código Tributario, la cobranza por parte de la Administración Tributaria materializa sus facultades de fiscalización, determinación, sancionadora y recaudación. Todo contribuyente puede ser plausible de fiscalización o verificación de sus obligaciones tributarias, y de encontrarse inconsistencias la Administración Tributaria podrá emitir valores¹¹⁹ (RD, RM, OP) que podrán ser parte de Recursos Impugnatorios (Reclamación y Apelación) si es que el contribuyente no se encuentra de acuerdo con lo señalado por el fisco. Una vez dirimida la controversia, una vez que la deuda haya adquirido la condición de exigible coactivamente, el fisco recién podrá dar inicio al procedimiento de cobranza coactiva donde cumpliendo con los plazos y etapas establecidas trabará medidas cautelares, realizar la ejecución forzosa y disponer el pago de la deuda Tributaria.

En las siguientes líneas explicaremos a detalle cada una de estas etapas, poniendo a relieve la utilización de Medidas Cautelares Previas o Medias Cautelares en cada una de estas.

¹¹⁹ Artículo 10° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización aprobado mediante Decreto Supremo N°085-2007-EF.

6.3.1. En el Procedimiento de Fiscalización o Verificación

Los contribuyentes, en el desarrollo normal de sus actividades, de acuerdo a la normativa vigente, se encuentran en la obligación de cumplir con declarar la determinación de su deuda tributaria conforme el artículo 61° del Código Tributario. Esta determinación realizada por el contribuyente podrá ser modificada cuando se constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada¹²⁰. Dicho de otra forma, el ejercicio de la facultad de fiscalización conlleva a que el fisco inspeccione e investigue el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, a todos los contribuyentes, siendo plausibles de dicho control inclusive aquellos que gocen de beneficios tributarios como exoneraciones o inafectaciones.

Como se aprecia, la fiscalización por parte del fisco constituye un procedimiento como tal, existe un reglamento¹²¹ para llevar a cabo dicho procedimiento donde se señalan plazos, formas y una serie de actos procesales (requerimientos, respuestas, diligencias, actas) que de no llevarse a cabo podrían conlleva a la nulidad de dicho procedimiento. Sin perjuicio de ello, los procedimientos de fiscalización concluyen con la emisión de valores, que más adelante tendrán la condición de deuda exigible coactivamente y las cuales pueden ser: una Resolución de Determinación, para el caso en el que el fisco encuentre inconsistencias en sus declaraciones o una Resolución de Multa cuando el ente fiscalizador así lo establezca.

¹²⁰ Miguel Arancibia Cueva, Miguel Arancibia Alcántara. *Auditoría Tributaria* (Lima: Instituto Pacífico, 2017), 21.

¹²¹ Reglamento del Procedimiento de Fiscalización SUNAT aprobado mediante Decreto Supremo N° 085-2007-EF.

Si bien es cierto, todos los contribuyentes pueden ser sujetos de fiscalización, por un tema de operatividad y recursos, solo un porcentaje de contribuyentes son parte de estos procedimientos. Es aquí donde el fisco hace uso de su facultad discrecional para elegir a los contribuyentes que serán fiscalizados tomando en consideración sus declaraciones anteriores u alguna actuación que pudiera llamar la atención al fisco¹²².

En algunos casos, los contribuyentes sujetos de fiscalización¹²³, a sabiendas de su actuar negligente e ilegal y con el fin de modificar sus multas al término del referido procedimiento, buscan desprenderse de sus propiedades para no tener recursos que se ejecuten posteriormente.

En esta etapa, son las medidas cautelares previas, los únicos mecanismos para garantizar la cobranza de la deuda tributaria, ya que en aplicación del referido artículo 56° del Código Tributario, las medidas cautelares previas podrán trabarse “antes de iniciado el procedimiento de Cobranza Coactiva”¹²⁴.

6.3.2. En el Procedimiento Contencioso Tributario (Reclamación y Apelación)

Una vez culminado el Procedimiento de Fiscalización y habiéndose emitido los respectivos valores, los “deudores tributarios tienen derecho a recurrir al recurso de contradicción en la vía administrativa, ante los actos de la Administración Tributaria que les afecten. De acuerdo con nuestro Código Tributario, aquel derecho se canaliza vía el denominado procedimiento contencioso tributario; en

¹²² Artículo 61° del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 133-2013-EF

¹²³ Inciso e) Artículo 1° del Reglamento de Fiscalización de SUNAT aprobado por el Decreto Supremo N°085-2007-EF

¹²⁴ Huamaní Cueva, Rosendo, Código Tributario Comentado. (Lima: Jurista Editores,2017),485.

una primera etapa (instancia), con la reclamación, y, en una segunda, con la apelación”¹²⁵.

La primera etapa está constituida por el recurso de Reclamación presente en el artículo 132° del Código Tributario, mediante la interposición de este recurso, se busca que el mismo órgano que emitió el acto administrativo (valores) revise el contenido del mismo, lo que podría conllevar a la revocación, modificación, extinción o la declaración de nulidad del acto impugnado (por vicios procesales como los mencionados líneas arriba). Como todo acto procesal, su presentación está sujeta a requisitos y plazos. De acuerdo con el artículo 142° del Código Tributario, se otorga el plazo de 9 meses para que SUNAT resuelva el recurso de reclamación y tratándose de casos relacionados a precios de transferencia, el plazo de 12 meses.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que también existen los malos contribuyentes, aquellos que se valen de estos mecanismos lícitos para no cumplir con las obligaciones tributarias, o peor aún, utilizan estos plazos para despojarse de su patrimonio, de tal forma que cuando la SUNAT quiera ejecutarlo, no podrá hacerlo. Esto lo prevé las resoluciones recogidas por el Manual de Procedimiento de Quejas del Tribunal Fiscal, al indicar que ante estos casos los únicos mecanismos que permitirían al fisco salvaguardar los intereses fiscales son las medidas cautelares previas.

Como segunda parte del proceso Contencioso Tributario se tiene a la Apelación, regulada en artículo 143° Código Tributario. Su principal diferencia en relación a la reclamación radica en la intervención de un tercero para pronunciarse respecto de la controversia, en este caso será el Tribunal Fiscal, quien a través de una

¹²⁵ Huamani Cueva, Rosendo, Código Tributario Comentado. (Lima: Jurista Editores, 2009), 950.

RTF (Resolución del Tribunal Fiscal) pondrá fin a la controversia¹²⁶. Al igual que en la reclamación, existen plazos y requisitos para su admisibilidad y la emisión de los pronunciamientos. Para el caso de las apelaciones, el Tribunal fiscal tiene el plazo de 12 meses o 18 meses tratándose de temas relacionados a los precios de transferencia (artículo 124° del Código Tributario).

De igual manera, estos plazos también pueden ser utilizados por malos contribuyentes, debido a que la deuda no posee la condición de ser exigible coactivamente por encontrarse dentro de un procedimiento contencioso tributario, quedando únicamente las medidas cautelares previas para proteger los intereses fiscales.

6.3.3. Deuda Exigible Coactivamente

Antes analizar el uso de medidas cautelares previas o medias cautelares en la presente etapa resulta pertinente traer a colación una vez más la definición de deuda exigible coactivamente. Se conoce como tal, *“a las deudas que no han sido materia de cumplimiento en la etapa anterior, siendo que las obligaciones tributarias se verán materializadas a través de valores (ya sea resoluciones de determinación, órdenes de pago o resoluciones de multa), los cuales van a constituir los valores materia de ejecución del procedimiento de cobranza coactiva”*¹²⁷.

En ese sentido, el Tribunal Fiscal también se ha manifestado y *“considera como deuda exigible susceptible de dar inicio a un procedimiento de cobranza coactiva,*

¹²⁶ Oscar F. Gilmalca Palacios, “La Apelación en el Procedimiento Contencioso Tributario” CXXXVI Seminario de Derecho Tributario, Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, consultado el 21 de enero, 2018, https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/CXXXVI_dcho_tributario_2017.pdf

¹²⁷ Resolución del Tribunal Fiscal N° 04891-Q-2015, de fecha 30 de diciembre de 2015, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 2015018178.

a la establecida mediante resolución de determinación o de multa o la contenida en la resolución de pérdida del fraccionamiento notificadas por la Administración y no reclamadas en el plazo de ley, agregando que en el supuesto de la resolución de pérdida de fraccionamiento se mantendrá la condición de deuda exigible si efectuándose la reclamación dentro del plazo, no se continua con el pago de las cuotas de fraccionamiento, y la que conste en orden de pago notificada conforme a ley”¹²⁸.

Ahora bien, la etapa de deuda exigible coactivamente se encuentra antes del procedimiento de cobranza coactiva, ya que si la deuda no adquiere dicha cualidad no podría ser ejecutada. Así mismo, se encuentra en una etapa posterior a los recursos impugnatorios, dado que habiéndose emitido pronunciamientos y cumpliéndose con los plazos establecidos, recién la deuda adquirirá tal condición.

En lo relacionado a la aplicación de medidas cautelares previas, se aprecia que una vez más resultan siendo el mecanismo correspondiente para resguardar la deuda tributaria, en merito a lo dispuesto por el artículo 56° del Código Tributario, pudiendo adoptarse las mismas antes de iniciado el procedimiento de cobranza coactiva.

Si bien es cierto no existen plazos que puedan dilatar la cobranza o puedan ser utilizados por los contribuyentes para desprenderse de su patrimonio, el hecho de que se configuren las conductas presentes en el referido artículo 56° aun cuando la cobranza tenga tal condición, permitiría la aplicación de medidas cautelares previas. De no ser así, y de encontrarse situaciones en las que corre

¹²⁸ Resolución del Tribunal Fiscal N° 01919-7-2013, de fecha 01 de febrero de 2013, recaída en el Expediente del Tribunal Fiscal N° 2013000022.

peligro el cobro de la deuda tributaria, tendría que esperarse a que se dé inicio al procedimiento de cobranza coactiva para intentar hacer efectiva la cobranza.

3.4. En el Procedimiento de Cobranza Coactiva

Habiendo desarrollado todas las etapas previas, desde la fiscalización o verificación de la determinación de la deuda, la impugnación de la misma, habiéndose emitido un pronunciamiento que otorgue a la deuda la condición de exigible coactivamente, corresponde luego de haber cumplido todos los plazos y requisitos, dar inicio al procedimiento de Cobranza Coactiva¹²⁹. Este se inicia con la notificación de la Resolución de Cobranza Coactiva (REC), la misma que otorga un plazo de 7 días hábiles para trabar medidas cautelares (en caso no cumpla con hacer efectivo el pago de la deuda materia de cobranza)¹³⁰. Este tipo de medidas cautelares se dan únicamente en el marco de un Procedimiento de Cobranza Coactiva, advirtiéndose una clara diferencia de las medidas cautelares previas.

Asimismo, las medidas cautelares pueden llevar a la ejecución forzosa, mientras que las medidas cautelares previas, una vez cumplidos los plazos desarrollados en la norma, deberán volverse definitivas (mediante una resolución coactiva) para poder tener los efectos de una medida cautelar propiamente dicha.

6.4. Las Medidas Cautelares Previas en la Legislación Comparada

6.4.1. España

En el marco de la legislación comparada, pudimos analizar cómo se realiza el ejercicio de la potestad de adoptar medidas cautelares como medio para el

¹²⁹ Marisabel Jiménez Becerra, "El procedimiento de Cobranza Coactiva regulado en el Código Tributario" Seminario de Derecho Tributario, Defensoría del contribuyente y Usuario Aduanero, consultado el 21 de enero, 2018, https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/CXLIII_dcho_tributario_2017.pdf

¹³⁰ Chil Chang, *Procedimiento de Cobranza Coactiva*, 27.

aseguramiento del cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de cobranza coactiva – denominación dada en el Perú – cuyas características son relevantes al momento de establecer un estudio comparativo.

De acuerdo con ello, hemos podido observar que, en España, el desarrollo de los procedimientos de aplicación del tributo, en muchas ocasiones, pueden impedir o dificultar el cumplimiento del deber de contribuir por parte del contribuyente, ya que al no efectuarse a tiempo el pago de lo establecido legalmente, no sólo genera malestar y perjuicio a una persona en particular, sino al interés general¹³¹.

Al respecto, la Ley General Tributaria – LGT en su artículo 81° ha reconocido *“la potestad por parte de la Administración Tributaria de adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro vaya a ser frustrado o gravemente dificultado”*; además de prever otros supuestos tanto en sede de inspección, recaudación e incluso en procedimiento sancionador, dispersos en la misma. Sin duda, una norma que atribuye a la Administración Tributaria una potestad muy concreta, con miras a contribuir al interés general¹³².

Ello significa que, en la aplicación del sistema tributario, la Administración Tributaria no puede actuar en defensa de un interés propio, al contrario, requiere de una actuación objetiva, y con sometimiento a la Ley y al Derecho, que favorezca al sostenimiento de los gastos públicos¹³³.

¹³¹ Carmen, Uriol Egido, “Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo” (Tesis para optar el grado de Doctor, Universidad de Oviedo, 2012), 97

¹³² *Ibidem*, 97-98

¹³³ *Ibidem*, 99.

Sin embargo, es la discrecionalidad con la que se ejerce esta potestad, la que ha generado una serie de críticas y discrepancias en la doctrina española, ya que, al involucrarse apreciaciones subjetivas, éstas podrían estar encauzadas con fines meramente recaudatorios, afectando de manera negativa el derecho de los contribuyentes, inclusive se habla de un abuso y/o desviación del poder. Sin duda un aspecto negativo que la jurisprudencia española ha tratado de revertir, brindando como solución para este ámbito, la admisión de la existencia de una discrecionalidad técnica (como labor cognoscitiva, no electiva) o instrumental (como elección del medio, no del resultado), excluyendo la discrecionalidad pura entendida como la facultad de elección en base a criterios de oportunidad o con un margen de libertad¹³⁴.

Por tanto, puede afirmarse que la atribución de potestades discrecionales a la Administración tributaria, en España, resulta constitucionalmente posible, siempre que se encuentren correctamente delimitadas por una norma legal; así como la individualización y valorización de cada caso en concreto.

Régimen Jurídico de las Medidas Cautelares

El lógico interés existente en la satisfacción del crédito tributario, concretado en una justa recaudación, motivan la existencia de ciertos mecanismos para su aseguramiento, como son las medidas cautelares¹³⁵.

En efecto, la Administración Tributaria en el ejercicio de sus potestades legalmente conferidas, puede iniciar bien un procedimiento de inspección, bien un procedimiento de verificación de datos, de comprobación de valores o comprobación limitada; los cuales, según el caso, pueden finalizar en una

¹³⁴ *Ibidem*, 115-116.

¹³⁵ *Ibidem*, 306-307.

propuesta de liquidación que deberá ser motivada con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que hayan sido tenidos en cuenta. Tal propuesta gozará de la presunción de validez y eficacia, además de la apariencia de buen derecho necesaria para adoptar la medida cautelar, de ahí su importancia, sino surgiría la interrogante ¿sobre qué bienes o derechos se podría adoptar?¹³⁶.

Por tanto, será el acto por el que se adopta la medida cautelar, debidamente motivado y notificado, el que permita corroborar que nos encontramos ante un indicio racional de frustración o dificultad en el cobro provocado por conductas del obligado tributario, las que justifiquen la adopción de tal medida. Dicha motivación será la que permitirá, en última instancia, su control, primero en vía administrativa y, finalmente, en la vía judicial¹³⁷.

6.4.2. Colombia

En el caso de Colombia, este país posee un procedimiento administrativo de cobro establecido en su Estatuto Tributario, con el cual procura el cobro coactivo de las deudas fiscales por concepto de impuestos, anticipos, retenciones en la fuente, intereses y sanciones de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), así como también las garantías y cauciones que amparan dichos conceptos¹³⁸, las que son llevadas a cabo por la Administración Fiscal.

Dicho procedimiento posee ciertas características que lo identifican de forma especial. Una de las principales características es el *mandamiento de pago*. Este

¹³⁶ Ibidem, 309.

¹³⁷ Ibidem, 323.

¹³⁸ Julio Fernando Álvarez Rodríguez, “Cobro Coactivo Tributario”, consultado el 26 de enero, 2018, [http://www.webicdt.net:8080/sitios/principal/Imagenes%20Generales/columna%20derecha/BannerV/ET%20DANIELA/COBRO%20-%20FERNANDO%20ALVAREZ%20\(2\).pdf](http://www.webicdt.net:8080/sitios/principal/Imagenes%20Generales/columna%20derecha/BannerV/ET%20DANIELA/COBRO%20-%20FERNANDO%20ALVAREZ%20(2).pdf)

viene a ser el acto administrativo que, una vez notificado y sin que obre respuesta alguna, faculta al funcionario administrativo al cobro coactivo de las obligaciones pendientes más los intereses correspondientes¹³⁹.

El acto administrativo de mandamiento de pago debe basarse en títulos ejecutivos de carácter tributario señalados de manera expresa y taxativa por la ley; es decir, deben ser obligaciones claras, expresas, exigibles y provenientes del deudor.

No obstante, el Estatuto Tributario en su artículo 837° también prevé el uso de medidas cautelares con la finalidad de lograr la eficacia del procedimiento del cobro, el cual señala. ... *que previa o simultáneamente con el mandamiento de pago el funcionario con competencia de cobro coactivo puede decretar el embargo y secuestro preventivo de los bienes del deudor que se hayan establecido como de su propiedad.*

En otras palabras, el propósito de estas medidas cautelares previas, en el caso de embargo preventivo, es prevenir que el deudor devenga en insolvente y después no cuente con una garantía para el cumplimiento de la obligación; mientras que en el caso del secuestro de bienes es la de evitar que el deudor oculte, menoscabe, deteriore o destruya los bienes, o que disponga de los productos o frutos de estos, y de esta forma el deudor no burle el pago que se persigue¹⁴⁰.

Ahora bien, en cuanto a la *acción contenciosa administrativa*, ésta solo será llevada a cabo en caso de haberse negado las excepciones propuestas en contra

¹³⁹ Julio Fernando Álvarez Rodríguez, "Cobro Coactivo Tributario", consultado el 26 de enero, 2018, [http://www.webicdt.net:8080/sitios/principal/Imágenes%20Generales/columna%20derecha/BannerV/ET%20DANIELA/COBRO%20-%20FERNANDO%20ALVAREZ%20\(2\).pdf](http://www.webicdt.net:8080/sitios/principal/Imágenes%20Generales/columna%20derecha/BannerV/ET%20DANIELA/COBRO%20-%20FERNANDO%20ALVAREZ%20(2).pdf)

¹⁴⁰ Carlos Fernando Contreras Villalobos, "Jurisdicción Coactiva en Colombia" (Tesis para optar el Título de Abogado, Universidad Militar Nueva Granada, 2012), 43-45.

del *mandamiento de pago*. El efecto de esta demanda ante la jurisdicción contenciosa administrativa es la suspensión del procedimiento de cobro hasta la espera de la decisión judicial en última instancia, produciéndose con la sola admisión de la demanda el levantamiento de las medidas cautelares. Esto último también es posible sí junto con la demanda se acompaña la garantía o caución por el valor adeudado¹⁴¹.

6.4.3. Las medidas cautelares previas en el caso peruano

En relación a las medidas cautelares, en el caso de Colombia, se concibe las medidas preventivas como un mecanismo para garantizar el pago de la deuda tributaria y para que el deudor no devenga en insolvente, mientras que por su parte, en España, las medidas cautelares son vistas como una carga, consistente en la restricción de las facultades dispositivas de los titulares, las que por sí solas no podrían ejecutarse, al contrario, estas o bien cesan sus efectos por el plazo (legalmente establecido) transcurrido, o se levanta la medida, debido a que desaparecen las circunstancias que le dieron origen, o bien se sustituyen por otra garantía, o por último, se convierten en otro embargo dentro del procedimiento ejecutivo. Además, debe recalcar que en ambas legislaciones se busca que la medida sea proporcional al daño que se busca evitar, cubriendo la obligación tributaria.

En efecto, son legislaciones cuyas visiones se encuentran conducidas hacia el principio del interés común y el de proporcionalidad, pero, sin embargo, ello no evita que la Administración Tributaria en ejercicio de su discrecionalidad emplee dichas medidas preventivas sin que reúnan los criterios que las justifiquen.

¹⁴¹ Julio Fernando Álvarez Rodríguez, "Cobro Coactivo Tributario", consultado el 26 de enero, 2018, [http://www.webicdt.net:8080/sitios/principal/Imagenes%20Generales/columna%20derecha/BannerV/ET%20DANIELA/COBRO%20-%20FERNANDO%20ALVAREZ%20\(2\).pdf](http://www.webicdt.net:8080/sitios/principal/Imagenes%20Generales/columna%20derecha/BannerV/ET%20DANIELA/COBRO%20-%20FERNANDO%20ALVAREZ%20(2).pdf)

Tal es el caso de nuestra legislación, lo que ha motivado la presente investigación y sobre lo que en este punto pretendemos brindar un amplio análisis.

En las siguientes líneas analizaremos algunos criterios bastante recurrentes dentro de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal en relación a la adopción de medidas cautelares previas. Siguiendo la secuencia de esta investigación y en ánimos de buscar los lineamientos para la correcta adopción de medidas cautelares previas, debemos señalar que los criterios que desarrollaremos a continuación, fueron emitidos por el Tribunal Fiscal a lo largo de los últimos años e inclusive han sido tomados en cuenta dentro del Manual del Procedimiento de Queja, donde a nuestra opinión, el referido órgano colegiado busca dar lineamientos respecto de un tema tan controversial y discutido como es la adopción de estas medidas en relación a la presunción de cobranza infructuosa.

a) La Administración Tributaria puede considerar cualquier supuesto razonable y suficiente a fin de determinar la infructuosidad de la cobranza

Resolución del Tribunal Fiscal N° 01725-Q-2014¹⁴²

“Que asimismo, en las Resoluciones N° 0040-2-2000, 03821-5-2007 y 03322-3-2008, este Tribunal ha manifestado que si bien el artículo 56° del Código Tributario enumera taxativamente los supuestos en los cuales debe entenderse que el comportamiento del deudor tributario hace indispensable trabar medidas cautelares previas, no lo hace respecto de otras razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, por lo que en este caso la

¹⁴² Véase. Ministerio de Economía y Finanzas, “Manual de Procedimiento de Queja”, consultado 07 de marzo, 2018, https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/documentos/quejas/manual%20queja.pdf

Administración puede considerar cualquier supuesto siempre que sea razonable y suficiente”.

Comentario:

Este criterio es quizá, el que mejor ejemplifica la dualidad de supuestos relacionados a la adopción de medidas cautelares previas. A través de la citada resolución, el Tribunal Fiscal hace referencia a la taxatividad de la norma cuando establece la numeración de conductas de los contribuyentes y al mismo tiempo reconoce la falta de regulación y carencia de parámetros definidos en relación al supuesto de presunción de cobranza infructuosa.

A todas luces, es el Tribunal quien reconoce la necesidad de la administración de gozar de esta prerrogativa, siempre y cuando la adopción de la medida cautelar previa sea razonable y suficiente. Todo esto se da en aras del interés fiscal, a través del legítimo reconocimiento normativo de SUNAT para ello, tal como se desprende de la citada resolución.

En la misma orientación que el criterio materia de análisis, es pertinente citar al Tribunal Constitucional, cuando en la sentencia recaída en el Expediente N° 0090-2004-AA/TC señala que las determinaciones administrativas que se fundamentan en la satisfacción del interés público son también decisiones jurídicas, cuya validez corresponde a su concordancia con el ordenamiento jurídico. En ese orden de ideas, tales decisiones, incluso cuando la ley las configure como “discrecionales”, no pueden ser “arbitrarias”, por cuanto son sucesivamente “jurídicas” y, por lo tanto, sometidas a las denominadas reglas de la “crítica racional”¹⁴³.

¹⁴³ Sentencia del Tribunal Constitucional, Referencia: Expediente N°0090-2004-AA/TC (Perú, Tribunal Constitucional, 2004).

Tal como señala la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, las actuaciones administrativas gozan de discrecionalidad, y las mismas no pueden terminar por convertirse en arbitrarias. Queda claro entonces, que el aporte más importante del Tribunal Fiscal en el presente criterio es el carácter de razonabilidad y suficiencia, que considera como primer filtro del supuesto referido a la presunción de cobranza infructuosa, lo que implica, conocer el alcance del grado de discrecionalidad en los diversos actos que realiza la administración.

Para la RAE (en la acepción que nos atañe), el término razonable se define como “adecuado, conforme a razón¹⁴⁴”. Llevando esta última definición al ámbito de nuestra investigación, ello implicaría una adecuada actuación por parte del fisco, conforme a razón, dentro de los parámetros de la normalidad, en estricto apego a la legalidad y debidamente motivada.

En cuanto a la suficiencia, creemos que cuando el Tribunal hace uso del término “suficiente” implica el uso de una medida proporcional, es decir, que la medida cautelar previa no exceda en términos de forma y fondo los derechos del contribuyente. De esta forma, la aplicación de la referida prerrogativa por parte de la administración tributaria se adopta de manera legítima.

A manera de ejemplo, pongámonos en un caso donde la deuda proyectada (no determinada) ascienda a la suma de S/. 100,000.00 (cien mil soles), por tanto, la potencial medida cautelar previa sería basada en una estimación, y es ahí donde corresponde formular la siguiente pregunta: ¿hasta qué grado podría esta estimación ser lo suficientemente precisa para no exceder el monto real de la deuda? En la práctica, la respuesta a esta interrogante resulta siendo en algunos casos perjudicial para los contribuyentes.

¹⁴⁴ Real Academia Española, “Diccionario usual”, consultado 07 de marzo de 2018, <http://dle.rae.es/?id=VFctQdk>

Si bien es cierto, las medidas cautelares previas son de carácter excepcional y buscan hacer prevalecer el interés fiscal, muchas veces, el fisco (confundiendo la naturaleza de la norma) termina por considerar estimaciones o proyecciones que superan de manera categórica la posible cantidad de la deuda. Para efectos del ejemplo líneas arriba, si la deuda proyectada era de S/. 100,000.00 (cien mil soles), el fisco no podría adoptar una medida cautelar previa por un monto de S/. 500,000.00 (quinientos mil soles), ya que, de ser el caso, no estaría tomando en consideración la suficiencia de la medida aceptada, situación que aparentemente resulta ilógica, pero que en la realidad acontece y perjudica (en algunas ocasiones) de forma severa a los contribuyentes. Además de ello, al ser un criterio reiterado y desarrollado por el Tribunal Fiscal, el hecho de que la administración prescinda de la suficiencia al analizar la adopción de medidas cautelares previas, haría devenir en el levantamiento de las referidas medidas cuando el contribuyente haga efectivos los mecanismos de defensa que ostenta (queja ante el Tribunal Fiscal), lo que significaría (para el fisco) el gasto incensario de recursos, llámese horas hombre, oficinas, entre otros.

Por último, consideramos que el hacer referencia la razonabilidad y suficiencia, además de ser una pauta para los operadores jurídicos (SUNAT-contribuyente) a tomar en la aplicación de medidas cautelares previas, constituye un filtro imprescindible a tomar en cuenta por los motivos antes expuestos.

b) El patrimonio neto es el que responde por las obligaciones del contribuyente, por lo que el capital social no es referente razonable para que la Administración trabe una medida cautelar previa

Resolución del Tribunal Fiscal N° 00152- Q-2014¹⁴⁵:

“Que como se aprecia, en el presente caso son un conjunto de actos los que justificarían el aseguramiento previo del pago de la deuda acotada por la Administración. Que por un lado se indica que el patrimonio de la quejosa ascendente a S/. 1,000.00 es insuficiente para salvaguardar la deuda proyectada (S/. 389,868.88), y que el capital social de la quejosa ascendente a S/. 1,000.00 no concuerda con el tipo de actividad por la que se constituyó la quejosa. Que de la Partida Registral N° 12986731 del Registro de Personas Jurídicas de la Oficina Registral Lima (fojas 58 a 73), se aprecia que mediante escritura pública de 25 de febrero de 2013 la empresa (...) fue constituida con un capital social de S/. 1,000.00. Asimismo, en el Informe de Medidas Cautelares Previas de 18 de noviembre de 2013 (foja 87) se precisó que de la verificación realizada, la quejosa se dedica a la administración, creación y promoción de espectáculos y eventos públicos y privados; lo que también se indica en la mencionada partida registral. Que la Resolución N° 03227-5-2008 ha señalado que un referente razonable que sustente una situación que permita presumir que la cobranza de la deuda acotada podría devenir en infructuosa es la desproporcionada diferencia entre el patrimonio neto de la empresa y la deuda tributaria, mas no el capital social, ya que cuando la sociedad comienza su actividad económica el capital social y el patrimonio neto pueden diferir entre sí, siendo éste último el que responde por las obligaciones de la sociedad.

Que al respecto cabe indicar que si bien la Administración menciona como patrimonio de la quejosa la suma de S/. 1,000.00, ésta coincide con el capital social de la quejosa, siendo que en autos no se advierte documentación alguna

¹⁴⁵ Véase. Ministerio de Economía y Finanzas, “Manual de Procedimiento de Queja”, consultado 07 de marzo, 2018, https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/documentos/quejas/manual%20queja.pdf

que acredite que a la fecha en que se trabó la medida cautelar previa, el patrimonio de la quejosa no haya variado desde su constitución a pesar que como lo reconoce la Administración ha realizado actividades comerciales, de lo que se desprende que si bien se hace referencia al patrimonio, éste realmente es el capital social de la empresa puesto que no se advierte ningún cálculo de la Administración a fin de determinarlo, por lo que se concluye que la Administración, al momento de trabar la medida cautelar previa, no ha tenido un referente razonable que sustente una situación que permita presumir que la cobranza de la deuda proyectada podría devenir en infructuosa. Que, por otro lado, en cuanto al argumento referido a que el capital social de la quejosa ascendente a S/. 1,000.00 no concuerda con el tipo de actividad por la que se constituyó, cabe indicar que ello no resulta relevante para justificar el hecho de trabar una medida cautelar previa, puesto que la realización de actividades comerciales no depende exclusivamente del monto consignado como capital social sino del patrimonio generado, así como del financiamiento obtenido para realizar cada actividad, por lo que no resulta razonable”.

Comentario:

Al igual que en los análisis precedentes, es pertinente tener clara las definiciones de algunos términos utilizados. Así pues, empezaremos por definir patrimonio neto. Conforme el Plan Contable General Empresarial debemos entender patrimonio neto como la “parte residual de los activos de la empresa una vez deducidos los pasivos¹⁴⁶”. En esa línea, toca desarrollar el concepto de capital social, quizá bastante elemental, pero para efectos del presente análisis resulta

¹⁴⁶ Ministerio de Economía y Finanzas, “Plan Contable General Empresarial”, versión modificada publicada por Resolución CNC N°043-2010EF/94, consultado 10 de marzo, 2018, https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/documentac/VERSION_MODIFICADA_PCG_EMPRESARIAL.pdf

necesario; de este modo, debemos entender al capital social como el conjunto de dinero, bienes y servicios aportados por los socios para formar un fondo común para formar la base patrimonial de una sociedad, otorgando el derecho a la repartición proporcional de utilidades¹⁴⁷. Habiendo desarrollado los conceptos clave del presente pronunciamiento, es momento de desarrollar el criterio que subyace en la presente Resolución del Tribunal Fiscal.

En este pronunciamiento, el Tribunal Fiscal señala que se configura una causal para la adopción de medidas cautelares previas por el supuesto relativo a la presunción de cobranza infructuosa cuando exista una desproporcionada diferencia entre el patrimonio neto de la empresa y la deuda tributaria, mas no el capital social. Ya que al momento del inicio de actividades el capital social y el patrimonio neto pueden diferir, siendo este último el que responde por las obligaciones de la sociedad y que, por tanto, “el patrimonio neto es el que responde por las obligaciones del contribuyente, por lo que el capital social no es referente razonable y valido para que la Administración trabe medidas cautelares previas. Al respecto, compartimos la posición del Tribunal Fiscal, ya que es común que durante el inicio de actividades comerciales el capital social este constituido por un monto referencial, que no necesariamente refleje el tamaño de las operaciones que realiza o realizará la empresa. Sin embargo, el patrimonio neto permite conocer información actual de la situación de la empresa, motivo por el cual el Tribunal Fiscal considera que el capital social no es referente valido para la adopción de medidas cautelares previas por el supuesto de presunción de cobranza infructuosa.

¹⁴⁷ Mario, Alva et al., *Diccionario De Jurisprudencia Tributaria* (Lima: Pacífico Editores, 2014), 118.

Otro punto a tratar es el hecho de que al momento de adoptar medidas cautelares previas, la Administración muchas veces no cuenta con documentación de los contribuyentes que permita conocer con total fehaciencia la situación financiera de la empresa, lo que constituye un argumento más para sostener que el capital social no puede ser referente válido para la adopción de medidas cautelares previas. Sin perjuicio de ello, debemos recordar que el capital social es una información que posee la Administración Tributaria desde el “nacimiento del contribuyente” (otorgamiento del RUC), mientras que no sucede lo mismo con el patrimonio neto, ya que usualmente, este tipo de información varía constantemente.

En líneas generales, creemos que el presente pronunciamiento posee los suficientes argumentos para sostener que el capital social de una empresa no constituye el referente válido para adoptar medidas cautelares previas, más sí lo es el patrimonio neto.

c) Si la deuda excede el 25% del patrimonio neto es un indicio de que la cobranza podría devenir en infructuosa

Resolución del Tribunal Fiscal N° 1725-Q-2014¹⁴⁸:

“Que este Tribunal en las Resoluciones N° 0339-2-99 señaló que la cobranza podía devenir en infructuosa debido a que la deuda tributaria acotada excedía del 25% del patrimonio neto declarado por un contribuyente, precisando que a través de documentación sustentatoria existente en el expediente, como el flujo de caja o cualquier otra, podía determinarse que el contribuyente se encontraba en condiciones de hacer frente a sus obligaciones con terceros, incluidas

¹⁴⁸ Véase. Ministerio de Economía y Finanzas, “Manual de Procedimiento de Queja”, consultado 07 de marzo, 2018, https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/documentos/quejas/manual%20queja.pdf

aquellas correspondientes al fisco, y desvirtuar con ello el carácter significativo de dicha deuda. (...) Que, en el citado informe (fojas 61 a 65), se consigna que producto de la fiscalización del Impuesto General a las Ventas de los períodos de julio a diciembre del año 2012, iniciada a la quejosa, a través de la Carta de Presentación N° 130063336380- 01 SUNAT y el Requerimiento N° 0621130000381 (fojas 58 y 59), en la cual se emitió, entre otros, los Requerimientos N° 062213000654 y 062213000682 (fojas 43, 44, 53 y 54), la Administración determinó que ésta incurrió en el supuesto previsto en el inciso e) del artículo 56° del Código Tributario, dado que no exhibió su registro de control de activo fijo, registro de inventario permanente en unidades físicas al 31/12/2012, estados de cuenta del Scotiabank de los meses de noviembre y diciembre de 2012, no presentó el análisis de alquileres pagados ni de sus cuentas de la clase 6 y 7, tampoco el archivo Excel conteniendo la información de su registro de compras, ventas y libro caja, solicitados reiteradamente, tal como consta en los Resultados de los Requerimientos N° 0621130000381, 0622130000654 y 062213000682 (fojas 43, 52 y 56); y, que existían indicios de que la cobranza de la deuda podría devenir en infructuosa, pues la deuda determinada en el proceso de fiscalización (S/. 759,183) superaba el 65% del patrimonio neto de la quejosa registrado en su última declaración anual del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2012 (foja 39 a 42), como se detalla en el cuadro siguiente:

Patrimonio según DD.JJ.IR (*)	Deuda Tributaria Determinada (S/.) (**)	Exceso de Deuda Tributaria sobre el Patrimonio (S/.)	
(A)	(B)	(C) = (B) – (A)	

			En Porcentaje (%)
458,710	759,183.00	300,473	Mayor al 65%

(*) Patrimonio según declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, presentada con el Formulario virtual PDT 682 N° 750027113. (**) Deuda determinada en el procedimiento de fiscalización iniciado con la Carta de Presentación N° 130063336380-01 SUNAT y el Requerimiento N° 0621130000381. Que, conforme a lo expuesto, dado que en el procedimiento de fiscalización que se realizó a la quejosa, la Administración determinó que existían indicios para presumir que la cobranza de la deuda determinada en el mismo podría devenir en infructuosa, se encuentra acreditado el supuesto contemplado en el artículo 56° del Código Tributario para sustentar la adopción de medidas cautelares previas”.

Comentario:

El presente criterio representa quizá, el primer intento del Tribunal Fiscal por dar parámetros para la correcta adopción de medidas cautelares previas en relación a la presunción de cobranza infructuosa.

Intentando encontrar un espacio en el tiempo, nos remontamos al año 1999 cuando el Tribunal mediante la Resolución N° 0339-2-99, señaló que la cobranza podía devenir en infructuosa debido a que la deuda tributaria acotada excedía del 25% del patrimonio neto declarado por un contribuyente, haciendo uso por primera vez del presente criterio. No cabe duda que este pronunciamiento marcó de forma significativa la jurisprudencia en lo relacionado a las medidas cautelares previas. Tal es así, que casi 20 años después, sigue siendo un referente

jurisprudencial para el Tribunal Fiscal y se podría considerar como filtro en las resoluciones que emite la oficina de quejas.

Como se puede observar, se hace referencia (nuevamente) al término patrimonio neto. Creemos que la utilización de dicho término, en diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal relacionada a la presunción de cobranza infructuosa, no es pura coincidencia, por el contrario, responde a la calidad de información que proporciona el patrimonio neto. Recordemos que debemos entender por patrimonio neto al valor total de una sociedad u empresa una vez descontados las acreencias, es decir, aquel patrimonio que no se encuentra comprometido en alguna obligación, o términos sencillos aquel patrimonio del cual la empresa puede disponer.

Tal como señala la Resolución materia de análisis, se considera como indicio de que la cobranza devendría en infructuosa si el monto de la deuda excediera en un 25% del patrimonio neto. Es en este punto donde corresponde formular la siguiente pregunta ¿Por qué el 25%? La respuesta está relacionada a la dimensión de la deuda, a entender del Tribunal, considerar el 25% de la misma permite presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa. Al respecto, corresponde cuestionar el referido porcentaje, alegando que el mismo podría ser mayor o quizá menor; por lo tanto, la cantidad de contribuyentes que podrían ser plausibles de medidas cautelares previas al encontrarse en los límites de este porcentaje varían significativamente en mérito de un número elegido de forma discrecional.

Como se hizo mención, el presente criterio viene siendo utilizado por el Tribunal Fiscal por casi 20 años, ha servido a los operadores jurídicas como referente para los casos relacionados a la presunción de cobranza infructuosa, a todo ello

se suma su presencia en manual de Procedimiento de Queja por parte del Tribunal. Por último, consideramos que en ánimos de continuar con la línea jurisprudencial, vista la reiterada utilización del presente criterio y considerando que el 25%, a nuestro parecer, representa una cifra conservadora que tiene como referencia el patrimonio neto. En tal sentido, el Tribunal Fiscal hace bien sostener que la cobranza podría devenir en infructuosa si la deuda excede el 25% del patrimonio neto.

De lo expuesto, es importante mencionar que *“la Jurisprudencia relacionada con el ámbito tributario constituye hoy en día una herramienta de consulta en gran escala, que permite identificar lineamientos y derroteros en determinados temas de aplicación normativa¹⁴⁹”*. En esa línea y, conociendo la reiterada utilización de los criterios materia de análisis, se podrían considerar los mismos como una suerte de parámetros emitidos por el Tribunal Fiscal para que los operadores jurídicos, llámese SUNAT, al momento de adoptar esta medida excepcional; los contribuyentes cuando a través de los mecanismos de defensa con los que cuenta (queja ante el Tribunal Fiscal) tenga clara las razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, lo que originaría para ambos lados de la moneda (fisco-contribuyente) un panorama mucho más claro para la aplicación de medidas cautelares previas por el supuesto relativo a la presunción de cobranza infructuosa. Situación que además de fortalecer el principio de seguridad jurídica y predictibilidad contribuirá a evitar la vulneración de derechos por parte de los contribuyentes.

¹⁴⁹ Mario Alva Matteucci, “La importancia del uso de los precedentes en materia tributaria: La Jurisprudencia del Tribunal Fiscal y del Tribunal Constitucional”, consultado el 22 de enero, 2018, <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2010/11/16/la-importancia-del-uso-de-los-precedentes-en-materia-tributaria-la-jurisprudencia-del-tribunal-fiscal-y-del-tribunal-constitucional/>

Es preciso hacer mención que, de incluir estos supuestos dentro del artículo 56° del Código Tributario, no sería la primera vez que el Tribunal Fiscal sirve de fuente al legislador, a través de su jurisprudencia¹⁵⁰, para contribuir con la elaboración de normas.

¹⁵⁰ “Visión del Tribunal Fiscal, a cincuenta años de su creación. Entrevista a Zoraida Olano Silva (Ex Presidente del Tribunal Fiscal)”, *Revista Análisis Tributario*, no. 313 (2014), AELE, Lima, 4-9.

CONCLUSIONES

1. La falta de criterios para la aplicación de Medidas Cautelares podría devenir en la vulneración de los derechos de los contribuyentes. A partir de la interpretación del Art. 56° realizada por el Tribunal Fiscal se señalan como causales para la adopción de medidas cautelares previas las conductas presentes referido artículo y la presunción de cobranza infructuosa. Sobre la presunción de cobranza infructuosa dan mayores alcances, por lo que los únicos parámetros o lineamientos que pueden dar luces a los operadores jurídicos son los fallos del Tribunal Fiscal que se materializan en su jurisprudencia.
2. Fijar los criterios para la aplicación de Medidas Cautelares Previas en lo relacionado a la presunción de cobranza infructuosa contribuirá a la seguridad jurídica y fortalecerá nuestro sistema jurídico-tributario. De esta forma, los contribuyentes no estarán en situaciones de indefensión y se generará un clima de predictibilidad.
3. El Tribunal Fiscal, a través de su jurisprudencia y unificación de criterios, cumplen un rol sumamente importante para nuestro sistema-normativo tributario. Tal es así, que existen criterios que casi 20 años después de haber sido emitidos, siguen siendo tomados en cuenta por los operadores jurídicos, como sucede con las Medidas Cautelares Previas. Dichos criterios aportan de manera considerable a la fijación de parámetros en la aplicación de medidas cautelares previas y estos son:

- La Administración Tributaria puede considerar cualquier supuesto razonable y suficiente a fin de determinar la infructuosidad de la cobranza;
 - El contribuyente no cuente con liquidez para afrontar deuda tributaria y;
 - Si la deuda excede el 25% del patrimonio neto es un indicio de que la cobranza podría devenir en infructuosa.
- 4.** Resulta trascendental que la Administración Tributaria haciendo uso de la información (estadística) que maneja, cree lineamientos internos que marquen pautas claras y definidas a las unidades operativas que la conforman para que apliquen de forma adecuada las medias cautelares previas. A ello se le debe sumar las políticas de sectorización y clasificación de contribuyentes por zonas, montos u otros ítems que el fisco estime pertinentes.

RECOMENDACIONES

1. Se sabe que existe una gran diversidad de contribuyentes en nuestro país, en la actualidad se ve materializado en la creación de diversas Intendencias a efectos de clasificar de forma óptima a los contribuyentes, por ello, la Administración Tributaria ha dispuesto la creación de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales (IPCN), Intendencia Regional Lima (I LIMA) y las Intendencias Regionales. Además de la distribución geográfica, el elemento que se toma en consideración para dicha agrupación es el monto de tributos que abonan. En relación a esto último, recomendamos que cada Intendencia maneje un tope mínimo de interés fiscal, a efectos que no se gasten recursos por montos ínfimos y se optimicen recursos en casos de mayor aprovechamiento. Todo esto, haciendo uso de la selecta y sensible información que maneja el fisco.
2. Al tratarse de una institución tan grande como SUNAT, que debe lidiar día a día con un número considerable de contribuyentes, en los casos en los que habiéndose adoptado una medida cautelar previa, y esta no haya tenido efectos positivos para los intereses del fisco, o cuando habiendo una en marcha, SUNAT no encontrará patrimonio para poder asegurar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en aras de ahorrar recursos y hacer uso óptimo de los mismos, se debería optar por no trabar medidas cautelares previas en los casos antes mencionados.
3. Dada la naturaleza e importancia de las medidas cautelares previas, estimamos pertinente la creación de un Comité o Comisión por cada Intendencia, encargada de evaluar los casos donde las áreas operativas,

Control de la Deuda, Fiscalización y Auditoría, Reclamaciones y Procuraduría, requieran la adopción de Medidas Cautelares Previas. De esta, existirá un filtro donde sea evaluada la importancia y el estricto apego a la legalidad de la adopción de medidas cautelares previas al caso en concreto, evitando poner situaciones que podrían devenir en la vulneración de derechos a los contribuyentes.

4. Se sabe que la Administración Tributaria cuenta con programas de capacitación interna constante, donde a través de diversas plataformas, ya sea presencial o virtual, mantiene capacitado al personal con temas coyunturales y necesarios. Por tanto, consideramos que la inclusión o apertura de módulos relacionados a la aplicación de medidas cautelares previas sería una herramienta bastante útil para desempeñar eficazmente su facultad recaudadora; además de mantenerlos actualizados sobre los criterios establecidos por el Tribunal Fiscal y la nueva normativa vigente.

APORTE AL DERECHO

En el desarrollo de la presente investigación, se ha podido demostrar las dificultades de la Administración Tributaria al momento de adoptar y aplicar las medidas cautelares previas, pero, sobre todo, las incongruencias existentes en las resoluciones que disponen tal aplicación, especialmente, en lo referido a la presunción de cobranza infructuosa. En ese sentido, existe una medida que urge ser puesta en pie, esta es la configuración de criterios para la configuración del supuesto sobre la presunción de cobranza infructuosa. Por ello, es indispensable proponer como iniciativa legislativa la modificación del artículo 56° del Código Tributario en el siguiente sentido:

Artículo vigente:

Artículo 56°. - MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS AL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

Excepcionalmente, cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable o, existan razones que la cobranza podría devenir en infructuosa, antes de iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, la Administración a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria, y de acuerdo a las normas del presente Código Tributario, podrá trabar las medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer dicha deuda, inclusive cuando ésta no sea exigible coactivamente. Para estos efectos, se entenderá que el deudor tributario tiene un comportamiento que amerita trabar una medida cautelar previa, cuando incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Presentar declaraciones, comunicaciones o documentos falsos, falsificados o adulterados que reduzcan total o parcialmente la base imponible.*
- b) Ocultar total o parcialmente activos, bienes, ingresos, rentas, frutos o productos, pasivos, gastos o egresos; o consignar activos, bienes, pasivos, gastos o egresos, total o parcialmente falsos.*
- c) Realizar, ordenar o consentir la realización de actos fraudulentos en los libros o registros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por ley, reglamento o Resolución de Superintendencia, estados contables, declaraciones juradas e información contenida en soportes magnéticos o de cualquier otra naturaleza en perjuicio del fisco, tales como: alteración, raspadura o tacha de anotaciones, asientos o constancias hechas en los libros, así como la inscripción o consignación de asientos, cuentas, nombres, cantidades o datos falsos.*
- d) Destruir u ocultar total o parcialmente los libros o registros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las normas tributarias u otros libros o registros exigidos*

por ley, reglamento o Resolución de Superintendencia o los documentos o información contenida en soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información, relacionados con la tributación.

e) **No exhibir y/o no presentar los libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que hayan sido requeridos en forma expresa por la Administración Tributaria, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, dentro del plazo señalado por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez.**

Asimismo, no exhibir y/o no presentar, los documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, en el caso de aquellos deudores tributarios no obligados a llevar contabilidad.

Para efectos de este inciso no se considerará aquel caso en el que la no exhibición y/o presentación de los libros, registros y/o documentos antes mencionados, se deba a causas no imputables al deudor tributario;

f) **No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado al vencimiento del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes;**

g) **Obtener exoneraciones tributarias, reintegros o devoluciones de tributos de cualquier naturaleza o cualquier otro beneficio tributario simulando la existencia de hechos que permitan gozar de tales beneficios;**

h) **Utilizar cualquier otro artificio, engaño, astucia, ardid u otro medio fraudulento, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria;**

i) **Pasar a la condición de no habido;**

j) **Haber demostrado una conducta de constante incumplimiento de compromisos de pago;**

k) **Ofertar o transferir sus activos, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria;**

l) **No estar inscrito ante la administración tributaria.**

Las medidas señaladas serán sustentadas mediante la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa, Orden de Pago o Resolución que desestima una reclamación, según corresponda; salvo en el supuesto a que se refiere el Artículo 58. Si al momento de trabar una medida cautelar previa se afecta un bien de propiedad de terceros, los mismos podrán iniciar el procedimiento a que hace referencia el Artículo 120 del presente Código Tributario.

Las medidas cautelares trabadas antes del inicio del Procedimiento de Cobranza Coactiva, únicamente podrán ser ejecutadas luego de iniciado dicho procedimiento y vencido el plazo a que se refiere el primer párrafo del Artículo 117; siempre que se cumpla con las formalidades establecidas en el Título II del Libro Tercero de este Código.

Excepcionalmente, si los bienes embargados fueran perecederos y el deudor tributario, expresamente requerido por la SUNAT, no los sustituye por otros de igual valor u otorgue carta fianza bancaria o financiera en el plazo que la Administración Tributaria señale, ésta podrá rematarlos antes del inicio del Procedimiento de Cobranza Coactiva. El monto obtenido en dicho remate deberá ser depositado en una Institución Bancaria para garantizar el pago de la deuda dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva.

Mediante Resolución de Superintendencia la SUNAT establecerá las condiciones para el otorgamiento de la carta fianza, así como las demás normas para la aplicación de lo señalado en el párrafo anterior.

Texto propuesto para el artículo:

Artículo 56°. - MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS AL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

Excepcionalmente, cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable o, existan razones que la cobranza podría devenir en infructuosa, antes de iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, la Administración a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria, y de acuerdo a las normas del presente Código Tributario, podrá trabar las medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer dicha deuda, inclusive cuando ésta no sea exigible coactivamente. Para estos efectos, se entenderá que el deudor tributario tiene un comportamiento que amerita trabar una medida cautelar previa, cuando incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Presentar declaraciones, comunicaciones o documentos falsos, falsificados o adulterados que reduzcan total o parcialmente la base imponible.

[...]

En cuanto a las razones que permitan presumir una cobranza infructuosa, deberá tenerse en cuenta los siguientes presupuestos al momento de trabar la medida cautelar previa:

a) La Administración puede considerar cualquier supuesto razonable y suficiente a fin de determinar la infructuosidad de la cobranza;

b) En especial se presumen que existen razones que la cobranza podría devenir en infructuosa cuando:

b.1) la deuda exceda en 25% el patrimonio neto declarado por el contribuyente en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio anterior a la fecha de adoptada la medida cautelar previa.

b.2) el contribuyente no cuente con liquidez para afrontar deuda tributaria. La SUNAT establecerá mediante Resolución de Superintendencia el ratio de liquidez aplicable.

Las medidas señaladas serán sustentadas mediante la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa, Orden de Pago o Resolución que desestima una reclamación, según corresponda; salvo en el supuesto a que se refiere el Artículo 58.

[...]

La Administración tributaria establecerá mediante Resolución de Superintendencia los montos mínimos para la aplicación de Medidas Cautelares Previas.

BIBLIOGRAFÍA

- Anacleto, Víctor. *Guía de Procedimientos Administrativos*. Lima: Grijley, 2008.
- Alva Matteucci, Mario et al. *Diccionario de Jurisprudencia Tributaria*. Lima: Editorial Pacifico, 2014.
- Álvarez Rodríguez, J. Fernando. “Gestión Tributaria a Través de Particulares. Apuntes sobre el caso colombiano”. *Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario*, no. 10 (2009):6.
- Arancibia Cueva, Miguel. *Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria*. Lima: Instituto Pacifico, 2017.
- Basallo Ramos, Carlos Alberto. *Código Tributario para contadores*. Lima: Editorial Contadores y Empresas, 2012.
- Bravo Cucci, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Perú: Palestra Editores, 2003.
- Bravo Cucci, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Jurista Editores, 2010.
- Contreras Villalobos, Carlos Fernando. “Jurisdicción Coactiva en Colombia”. Tesis para optar el Título de Abogado, Universidad Militar Nueva Granada, 2012.
- Corcuera Torres, Amable. *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*. Madrid: Editorial Marcial Pons, 1999.
- Chil Chang, Maria del Rosario. *Procedimiento de Cobranza Coactiva – Cómo afrontar un procedimiento coactivo iniciado por la SUNAT*. Lima: Editorial Contadores y Empresas, 2007.
- Danos Ordonez, Jorge. “El procedimiento de cobranza coactiva como manifestación de la potestad de la Administración Pública de cobranza coactiva como manifestación de la potestad de la Administración Pública de

ejecución forzosa de sus actos”. *Revista de Derecho Themis de la PUCP*, no. 32 (1995): 45.

Dino Jarach. *El Hecho Imponible*. Buenos Aires: Editorial Abeledo Perrot, 1971.

Esparza Esparza, Martín Eduardo. “La presunción de cobranza infructuosa en las medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva”. Tesis para optar el Título Profesional de Abogado, Universidad Nacional de Trujillo, 2015.

García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario: Consideraciones económica y jurídicas*. Buenos Aires: Depalma, 1999.

García Vizcaíno, Catalina. *Manual de Derecho Tributario*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2017.

González Guerrero, Roxana y Nava Tolentino, José J. *proceso de Cobranza de la Deuda Tributaria*. Lima: Lex & Iuris Grupo Editorial, 2015.

Hinostroza Minguez, A. *Procedimiento Coactivo*. Lima: IDEMSA, 2001.

Huamaní Cueva, Rosendo. *Código Tributario Comentado*. Lima: Jurista Editores E.I.R.L., 2009.

Miní Miranda, José Luis. “Límites a las facultades discrecionales de la SUNAT otorgadas por el Código Tributario Peruano”. Tesis para optar el Grado de Magíster de Regulación, Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas, 2012.

Ministerio de Economía y Finanzas, “Manual de Procedimiento de Queja”, consultado 07 de marzo, 2018, https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/documentos/quejas/manual%20queja.pdf

Ministerio de Economía y Finanzas, “Manual de Procedimiento de Cobranza Coactiva”, consultado 07 de marzo, 2018, https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/documentos/cobranzacoactiva/Manual%20de%20Cobranza%20Coactiva.pdf

- Queralt J. Martin, Lozano Serrano C., Casado Ollero G. y Tejerizo López J.M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos, 2010.
- Ramírez Cardona, Alejandro. *Derecho Tributario Sustancial y Procedimental*. Bogotá: Editorial Temis, 1982.
- Sanabria Ortiz, Rubén. *Potestad Tributaria Normativa: Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*. Lima: Editorial Gráfica Horizonte, 2001.
- Tércio Sampaio, Ferraz Júnior. “Seguran jurídica e normas gerais de direito tributário”. *Revista de Direito Tributário*, no. 17/18 (1980): 51.
- Tovar Mendoza, Edward. “El porqué de la modificación del Código Tributario”. *Cuadernos Tributarios* no. 19 y 20 (1995): 208.
- Uriol Egado, Carmen. “Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo”. Tesis para optar el grado de Doctor, Universidad de Oviedo, 2012.
- Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributación*. Buenos Aires: Ediciones JCPM/MI BUENOS AIRES, 2001.
- Yangali Quintanilla, Nyrka. *Código Tributario Aplicación Práctica: Según criterios jurisprudenciales y de la SUNAT*. Lima: Gaceta Jurídica, 2015.