

“(…) la Administración Tributaria no solo debe acreditar alguno de los comportamientos previstos en el artículo 56 del Código Tributario especificando y detallando las circunstancias o hechos que demuestren la existencia de algunas de los comportamientos previstos en la norma (...), sino también debe demostrar la indispensable o inevitable necesidad de su adopción.”

Las medidas cautelares en materia tributaria: límites y excesos

Angel Marco Chávez González*

Introducción

144

En la presente investigación deseamos analizar el artículo 56^o del Código Tributario peruano en cuanto a los supuestos de aplicación de las medidas cautelares previas por parte de la Administración Tributaria que se suscitan en los siguientes casos: a) “el comportamiento del deudor tributario lo amerite”, o b) “existan razones para presumir que la cobranza podría resultar infructuosa” (este supuesto es una tergiversada copia de la legislación española que ha servido para amparar excesos en su aplicación). Asimismo, revisaremos si las medidas cautelares están rodeadas de los requisitos exigibles para adoptar una medida cautelar previa.

En esta investigación hemos revisado las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas sobre los puntos anteriores, lo que nos ha llevado a que presentemos una diferente interpretación a los fijados por esta entidad y la SUNAT respecto a los supuestos para la adopción de las medidas cautelares previas; y destaquemos como un requisito adicional para su adopción “la adecuación o proporcionalidad”, pues encontramos en sus aplicaciones excesos de la Administración Tributaria.

Posiblemente nuestras ideas no sean compartidas por todos pero puede suceder lo contrario.

I. Medidas Cautelares

Según Calamandrei, la denominación más adecuada es la de providencia cautelar porque “se distingue por sus propios caracteres de las otras providencias jurisdiccionales”¹ (...)“un carácter distintivo es su provisoriedad, o sea la limitación de la duración de los efectos(...)”².

Monroy la define como “un instituto procesal a través del cual el órgano jurisdiccional, a petición de parte, adelanta

* Abogado PUCP, LLM Boston University, Profesor de UNMSM y ESAN. Pueden consultarse artículos relacionados a los excesos en materia tributaria: “El fraccionamiento tributario”. En: <http://www.esan.edu.pe/conexion/actualidad/2014/01/06/fraccionamiento-tributario/>; “El Principio de no confiscatoriedad y las manifestaciones del poder tributario”. En: Libro de Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Ed. USMP: Lima, 2011; “La retroactividad de la Ley tributaria en la Constitución Política de 1993”. Revista AELE-Análisis Tributario, Julio 2009; “El Principio de presunción de inocencia y la comisión objetiva de las infracciones tributarias según el Código Tributario”. Revista Vectigalia N° 4. PUCP, Lima, 2007. Correo electrónico del autor: achavez@asesoriatributaria.net.

¹ CALAMANDREI, Piero. Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares. Ed. Bibliografía Argentina: Buenos Aires, 1945. Pag. 31 y 36.

² Idem.

ciertos efectos o todos de un fallo definitivo o el aseguramiento de una prueba, al admitir la existencia de una apariencia de derecho y el peligro que puede significar la demora producida por la espera del fallo definitivo o la actuación de una prueba”³. Así, la medida cautelar se dicta y se justifica en tanto el proceso está pendiente; en tanto exista incertidumbre acerca del derecho que se discute, con la finalidad de garantizar la eficacia de la futura declaración de certeza⁴.

Por ello, Indacochea⁵ señala que “la adopción de medidas cautelares en cualquier tipo de proceso o procedimiento es reconocido con la finalidad de garantizar la eficacia de la sentencia de fondo”, pues como indica Priori⁶ por “el tiempo que toma el proceso no termine por perjudicar al titular de la situación jurídica de ventaja que se ve en la necesidad de acudir al proceso para protegerla”.

En materia administrativa, sin embargo, las medidas cautelares tienen un tratamiento diferente: en esta son una potestad o privilegio de la Administración cuya adopción debe ser motivada y sustentada con elementos de juicio⁷, con el fin de asegurar la pronta y eficaz satisfacción del interés general representado por la Administración⁸, ante la posibilidad de que sin su adopción se arriesgue la eficacia de la resolución a emitir⁹.

En el Derecho Tributario, las medidas cautelares previas son prerrogativas excepcionales de las que goza la Administración en la relación tributaria, que buscan asegurar su derecho de crédito, aún no exigible coactivamente, ante el peligro de que su cobranza devenga

en inútil por comportamientos o razones atribuibles al deudor tributario.

II. Fundamento de las medidas cautelares previas del artículo 56º del código tributario

En el ámbito tributario las medidas cautelares encuentran un tratamiento diferente por los propios procedimientos tributarios; consecuencia directamente derivada del privilegio de autotutela de sus propios actos que tiene la Administración y de las extraordinarias facultades discrecionales¹⁰ con las que cuenta la Administración Tributaria en su relación con los contribuyentes.

El privilegio de la autoridad fiscal de adoptar las medidas cautelares previas deriva de la autotutela ejecutiva de sus propios actos¹¹, la cual se sustenta en los principios de presunción de legitimidad y de ejecución de las decisiones administrativas¹²¹³ al que está sometida la Administración. Ello alcanza a todos los actos administrativos¹⁴ a fin de que produzcan efectos jurídicos sobre los administrados, sean actos administrativos definitivos o actos administrativos previos que cuantifiquen inminentes actos administrativos definitivos a dictarse, pues “de nada serviría poner todo el celo posible en conseguir la eficacia recaudatoria, si cuando se dicta el acto que se pretende ejecutar, el deudor se ha colocado en una situación de insolvencia voluntaria y ya no existen bienes con los que cobrar”¹⁵.

La autotutela ejecutiva no solo implica la facultad de la Administración para el uso directo de su propia coac-

³ MONROY Galvez, Juan. Temas de Proceso Civil. Ed. Studium, Lima, 1987, pag.42. Citado por HUAMANI, Rosendo. Código Tributario comentado. 3era edición, 2003, Gaceta Jurídica, pag. 309.

⁴ PALACIOS, Enrique. “Reflexiones sobre la caducidad de las medidas cautelares”. En: Revista Ius et Veritas. Año XIV, Nro. 29, PUCP: Lima, 2004. Pag. 27.

⁵ INDACOCHEA PREVOST, Úrsula. “La medida cautelar como juicio ponderativo”. En: Revista Jurídica del Perú. Tomo 81, noviembre 2007, Lima, pag. 209.

⁶ PRIORI, Giovanni. “El derecho fundamental a la tutela cautelar: fundamentos, contenido y límites”. En: Revista Ius et veritas. Nro. 30, Año XV Nro. 30, 2005, pag. 175.

⁷ Ley del Procedimiento Administrativo General. Artículo 146

⁸ DANOS Ordóñez, Jorge y ZEGARRA Valdivia, Diego. El Procedimiento de Ejecución Coactiva. Ed. Gaceta Jurídica: Lima, 1999, pag. 170.

⁹ Ley del Procedimiento Administrativo General. Artículo 146

¹⁰ Título Preliminar del Código Tributario. Norma IV: “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”.

¹¹ “En esencia, la potestad para ejecutar sus propias resoluciones constituye una de las expresiones más nítidas de la autotutela administrativa con que el ordenamiento legal provee a la Administración Pública para la preservación del orden público y alcanzar la satisfacción de los intereses generales. Ni el recurso administrativo o la demanda judicial afectan esta calidad de la autoridad administrativa”. MORÓN Urbina, Juan Carlos. Nueva Ley del Procedimiento Administrativo general. Editorial Gaceta Jurídica. Lima, Agosto 2002. Página, 404.

¹² TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Expediente Nro. 0015-2005-AI/TC, fundamento 46. “la facultad de autotutela de la Administración Pública de ejecutar sus propias resoluciones – como sucede en el caso del procedimiento de ejecución coactiva – se sustenta en los principios de presunción de legitimidad y de ejecución de las decisiones administrativas, lo que también implica la tutela de los derechos fundamentales de los administrados que puedan verse amenazados o vulnerados por la actividad de la Administración, como son los derechos al debido procedimiento y a la tutela judicial efectiva”.

¹³ Ley del Procedimiento Administrativo General - Ley Nº 27444. Artículo 192. “Los actos administrativos tendrán carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que estén sujetos a condición o plazo conforme a ley”.

¹⁴ Ley del Procedimiento Administrativo General - Ley Nº 27444. Artículo 1, numeral 1.1). “Son actos administrativos las declaraciones de las entidades que en el marco de las normas de derecho público, están destinados a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta”.

¹⁵ GARRIDO Falla, F.: “Artículo 103”, en VV.AA.: Comentarios a la Constitución, Cívitas, Madrid, 1985, p. 1427. Citado por: LUQUE MATEO, Miguel Ángel. “Las medidas cautelares en el procedimiento de inspección”. Trabajo realizado en el marco del Proyecto I+D del Ministerio de Ciencia e Innovación (SEJ2007-67844) “Medidas y procedimientos jurídicos de control y sanción del fraude fiscal” (Dr. Juan José Hinojosa Torralva, investigador principal). 2007, pag. 2.

ción sin necesidad de recabar el apoyo de la fuerza judicialmente administrada¹⁶; sino también en permitir que la Administración Tributaria pueda adoptar discrecionalmente medidas cautelares previas que aseguren el cobro de la deuda tributaria para evitar que aquéllos puedan ser ignorados, perjudicados o burlados antes que sean exigibles coactivamente, o antes que el valor que las sustenta se haya emitido.

Sin embargo, este privilegio de autotutela no equivale a arbitrariedad, pues no exime a la Administración de fundamentar sus decisiones para adoptar una medida cautelar¹⁷.

La RTF Nro. 593-2-1998 señala lo siguiente: “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; (...)”.

Como dice Chau “(...) dentro de la ejecución forzada la Administración podrá, una vez que exista una deuda ejecutable por la vía coactiva, trabar diversas medidas cautelares con las que se obtendrá el recupero de la suma adeudada; pero hay que reconocer que como instrumento de la Administración, para lograr el recupero del adeudo, en muchos casos se le otorga también la facultad para trabar medidas cautelares previas aun cuando no exista deuda exigible coactivamente, incluso cuando no haya valor emitido, llámese resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago¹⁸.”

En consecuencia, en materia tributaria, las medidas cautelares previas son un privilegio de la Administración que, si bien se derivan de la autotutela ejecutiva de sus propios actos sustentados en los principios de presunción de legitimidad y de ejecución de las decisiones administrativas, estas deben ser motivadas y justificadas, en tanto su adopción es para asegurar la satisfacción de la deuda tributaria cuantificada en un acto administrativo definitivo o en un acto administrativo previo a uno definitivo, antes que sea exigible coactivamente.

III. Las medidas cautelares previas del artículo 56^o del Código Tributario según el Tribunal Fiscal

La naturaleza de las medidas cautelares previas en el Derecho Tributario son de uso excepcional, condicionadas a que se produzca comportamientos del deudor tributario u ocurran razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa haciendo de indispensable necesidad su adopción para neutralizar el peligro del incobrabilidad de una deuda tributaria no exigible coactivamente.

Corcuera ha definido las medidas cautelares previas como “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 Pública¹⁹.”

De acuerdo a los artículos 56^{o20} y 58^{o21} del Código Tri-

¹⁶ GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo y TOMAS Fernandez, Ramón. Curso de Derecho Administrativo. Civitas Ediciones, Madrid, 2001. Tomo I, pág. 512. Citado por: CHAU QUISPE, Lourdes. “Apuntes sobre el privilegio del crédito tributario a propósito del segundo párrafo del artículo 6^o del Código Tributario”. Ob. Cit. pag. 46.

¹⁷ Artículo 146 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

¹⁸ CHAU Quispe, Lourdes. “Apuntes sobre el privilegio del crédito tributario a propósito del segundo párrafo del artículo 6^o del Código Tributario”. Revista IPDT Nro. 47, octubre 2008, Ob. Cit. pag. 46 y 47.

¹⁹ CORCUERA Torres, A. Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria. Ed. Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 49.

²⁰ Artículo 56 sustituido por el Artículo 24 del Decreto Legislativo N° 953 del 05 de febrero de 2004 “Excepcionalmente, cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable o, existan razones que permitan presumir 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 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: (...)”.

²¹ Artículo 58 sustituido por el Artículo 26^o del Decreto Legislativo N° 953 del 05 de febrero de 2004. “Excepcionalmente, cuando el proceso de fiscalización o verificación amerite la adopción de medidas cautelares, la Administración Tributaria, bajo responsabilidad, trabará las necesarias para garantizar la deuda tributaria, aún cuando no hubiese emitido la Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago de la deuda tributaria”. Para tales efectos debe presentarse cualquiera de los supuestos establecidos en el primer párrafo del Artículo 56^o. La medida cautelar podrá ser sustituida si el deudor tributario otorga carta fianza bancaria o financiera. Para este efecto, será de aplicación lo dispuesto en el numeral 1 del Artículo 57. 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^o. En caso que no se notifique la Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago de la deuda tributaria dentro del plazo señalado en el párrafo anterior, caducará la medida cautelar. Si se embargaran bienes percederos que en el plazo de diez días calendario siguientes a la fecha en que se trabaron las medidas cautelares puedan ser objeto de deterioro, descomposición, vencimiento, expiración o feneamiento o bienes percederos que por factores externos estén en riesgo de perderse, vencer, fenecer o expirar en el plazo señalado en el cuarto párrafo del presente artículo, éstos podrán rematarse. Para estos efectos será de aplicación lo señalado en el Artículo 56^o.”

butario, la Administración, excepcionalmente, tiene la posibilidad de trabar medidas cautelares siempre que el comportamiento del deudor lo amerite; cuando existan razones para presumir que la cobranza podría resultar infructuosa, o cuando el proceso de fiscalización o verificación amerite la adopción de tales medidas²².

La RTF Nro. 223-4-2003 indicó, desde una interpretación literal del artículo 56º del Código Tributario, que la conjunción distintiva “o” establece la existencia de dos supuestos distintos e independientes en los cuales la Administración Tributaria se encuentra facultada a trabar medidas cautelares previas: i) cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable, supuesto que se verifica cuando se presenten cualquiera de las situaciones reguladas en este artículo; o ii) cuando existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa.

El Tribunal Fiscal, en las resoluciones Nos. 2308-1-2004 y 05427-1-2006, ha reiterado que del análisis del artículo 56º del Código Tributario, se deduce que las medidas cautelares previas tienen carácter excepcional y su objetivo es asegurar al Fisco el cobro de la deuda antes del inicio del procedimiento de cobranza coactiva en los casos que el comportamiento del deudor tributario lo amerite, supuesto que se verifica cuando se presentan cualquiera de las situaciones reguladas en los incisos del citado artículo, o “cuando existan indicios” para presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, las cuales no necesariamente provienen del comportamiento del deudor tributario.

El Tribunal Fiscal ha ratificado su criterio de considerar como una causal distinta el supuesto “razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa” entendiéndola como independiente del comportamiento del contribuyente tal como lo registra la RTF Nro. 909-1-2004 y 2308-1-2004: “toda vez que las razones que permiten presumir que la cobranza podría ser infructuosa no necesariamente provienen del comportamiento del deudor tributario, sino que al ser ajenas al mismo, ponen en peligro el de la deuda tributaria”.

Luego, la RTF Nro. 344-4-97 distinguió tres supuestos

para la adopción de las medidas cautelares previas cuando “el comportamiento del deudor tributario lo amerite, o cuando existan razones para presumir que la cobranza podría resultar infructuosa, o cuando el proceso de fiscalización o verificación amerite la adopción de tales medidas”.

Adicionalmente, el Tribunal Fiscal ha testimoniado que incluso cuando hay recurso impugnatorio contra el acto administrativo cabe la adopción de medidas cautelares previas: “el artículo 56º permite trabar medidas cautelares previas en cualquier momento antes de que la deuda sea exigible coactivamente, inclusive durante la etapa de reclamación”²³, pues explica que si se permite trabar las citadas medidas cautelares antes de la emisión de valores conforme al artículo 58º del Código Tributario, no sería coherente no permitirle una vez emitidos en la etapa de reclamación durante la cual se podría determinar causales para su adopción.

Es decir, pueden haber casos que facultan a la SUNAT a adoptar una medida cautelar preventiva a pesar de que la deuda aún esté en litigio.

Como se observa, vía interpretación de los artículos 56º y 58º del Código Tributario, el Tribunal Fiscal ha establecido que es posible la aplicación de las medidas cautelares previas: a) cuando el comportamiento del deudor lo amerite; b) cuando existan razones para presumir que la cobranza podría resultar infructuosa, no necesariamente relacionados al comportamiento del deudor tributario; c) cuando el proceso de fiscalización o verificación amerite la adopción de tales medidas; o d) cuando en el proceso contencioso administrativo sea necesario aplicarla.

IV. Análisis legislativo del artículo 56º del Código Tributario

El legislador ha posibilitado a la autoridad tributaria ordenar medidas cautelares previas antes de la exigibilidad coactiva de la deuda tributaria con la finalidad de neutralizar el peligro que la deuda no se recupere. Para tal fin, legislativamente, se ha ido ampliando esta facultad excepcional.

El texto del artículo 56º del Código Tributario previsto

²² RTF Nro. 344-4-1997.

²³ RTF Nro. 863-4-1999, 2097-2-2007.

desde el Decreto Ley Nº 25859 hasta el Decreto Legislativo Nº 773²⁴ mantenía un enunciado lacónico cuyo propósito era asegurar el pago de la deuda tributaria hasta el límite que la satisfaga mediante embargo preventivo, “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”.

Luego, el Decreto Legislativo Nº 816 del 21 de abril de 1996 aprueba un nuevo texto del artículo 56º más prolijo en la que recoge expresamente el carácter excepcional de las medidas cautelares previas –de acuerdo a la moderna doctrina procesal– pudiendo adoptarse antes que las deudas sean exigibles coactivamente cuando por comportamiento del deudor tributario sea indispensable o existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa²⁵.

La Ley Nº 27038 del 31 de diciembre de 1998 reformó el artículo 56º del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo Nº 816, conservando el carácter excepcional de las medidas cautelares previas cuando por comportamiento del deudor tributario sea indispensable o existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, pero añadió expresamente una lista de comportamientos fraudulentos, en donde es permisible las medidas cautelares previas antes que la deuda sea exigible coactivamen-

te²⁶.

Posteriormente, el Decreto Legislativo Nº 953 del 05 de febrero del 2004 modificó el artículo 56º agregando más comportamientos fraudulentos justificadores para la adopción de medidas cautelares previas²⁷.

Como se ha mostrado de este análisis legislativo recién a partir del 21 de abril de 1996, el artículo 56º del Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo Nº 816 ,se establecieron para la adopción excepcional de las medidas cautelares previas los supuestos siguientes: **“cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable o existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa”**.

IV.1. Cuando el comportamiento del deudor tributario sea indispensable

A partir de una lectura de los comportamientos descritos en el artículo 56º del Código Tributario, pareciera que la presencia de conductas con *animus nocendi* son necesarias para la adopción de una medida cautelar; es decir, la existencia de un propósito de dañar o perjudicar al Fisco a través de dolo, fraude o simulación.

Los supuestos enumerados en el artículo 56º del Código Tributario vigente²⁸ presuponen un conocimiento por

²⁴ Texto del artículo 56 del Código Tributario desde Decreto Ley Nº 25859 hasta Decreto Legislativo Nº 773, “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”

²⁵ Artículo 56 del Código Tributario, Decreto Legislativo Nº 816 del 21 de abril de 1996, “Excepcionalmente, cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable o, existan razones que permitan presumir 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, podrá trabar medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer dicha deuda, inclusive cuando esta no sea exigible coactivamente. Las medidas señaladas serán sustentadas mediante la correspondiente resolución de Determinación, Resolución de multa, orden de pago o resolución que desestima una reclamación; salvo en el supuesto a que se refiere el artículo 58”.

²⁶ Artículo 56 modificado por el artículo 14 de la Ley Nº 27038 del 31 de diciembre de 1998 agrega: “... 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 bienes, ingresos, rentas, frutos o productos o consignar pasivos 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, estados contables y declaraciones juradas en perjuicio del fisco, tales como: alteración, raspadura o tacha de anotaciones, asientos o constancias hechas en los libros, así como la inscripción 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 o los documentos relacionados con la tributación;
- e) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado al vencimiento del plazo que para hacerlos fijen las leyes y reglamentos pertinentes;
- f) Obtener exoneraciones tributarias, reintegros o devoluciones de tributos de cualquier naturaleza simulando la existencia de hechos que permitan gozar de tales beneficios;
- g) Utilizar cualquier otro artificio, engaño, astucia, ardid u otro medio fraudulento, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria;
- h) Pasar a la condición de no habido;
- i) Haber demostrado una conducta de constante incumplimiento de compromisos de pago;
- j) Ofertar o transferir sus activos, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria”.

²⁷ Artículo 56º sustituido por el Artículo 24º del Decreto Legislativo Nº 953 del 05 de febrero de 2004 agregó los siguientes comportamientos: “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;

l) No estar inscrito ante la administración tributaria”.

parte del deudor tributario de sus obligaciones y una conciencia de incumplimiento de estas con el propósito de dejar de pagar los tributos; sin embargo, en esta relación de supuestos encontramos enumerados otros comportamientos que, a nuestro entender, carecen de “*animus nocendi*”, en tanto los juzgamos como comportamientos negligentes que no tienen necesariamente como motivación perjudicar al Fisco mediante el ardid, el engaño, astucia o fraude.

IV.1.1. “*Animus nocendi*” contra el fisco

El artículo 56º del Código Tributario ha enumerado varios comportamientos del contribuyente que de configurarse facultarían a la Administración Tributaria a dictar medidas cautelares previas, es decir, se han objetivado en la norma tributaria varias conductas del contribuyente que de producirse la Administración tributaria no tendría que probar la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda pueda verse frustrado o gravemente perjudicado. Es suficiente con que se incurra en el comportamiento o conducta tipificada para poder adoptarse la medida cautelar, ya que según el Código se “presume un animus de engañar con el propósito de evitar el pago de la deuda tributaria.

Creemos que esta lista de comportamientos que permiten presumir a la Administración la adopción de medidas cautelares no la exime de motivar su necesidad tal

como lo ordena la Ley del Procedimiento Administrativo General.

El artículo 146.1 de la Ley del Procedimiento Administrativo General Nº 27444 exige que la adopción de medidas cautelares por la autoridad debe ser fundamentalmente motivada y sustentada en juicios suficientes²⁹ que demuestren su necesidad, adicionalmente a la verificación de algunos de los comportamientos enumerados en el artículo 56º del Código Tributario.

Sin embargo, el Tribunal Fiscal en las resoluciones Nros. 11535-1-2008, 613-7-2009, 5098-1-2008, 3998-1-2008 ha respaldado a la SUNAT indicado que le resulta suficiente la sola acreditación de alguno de los supuestos recogidos en el artículo 56º del Código Tributario a efectos de considerar que la medida cautelar ordenada por la Administración Tributaria se encuentra arreglada a ley “por lo que dicho comportamiento ameritaba la adopción de medidas cautelares previas”, sin exigir a la Administración Tributaria fundamente la necesidad de la adopción de la medida cautelar en elementos de juicio como la falta de solvencia económica, financiera o patrimonial del deudor tributario.

IV.1.1.1. *Los comportamientos del artículo 56º del Código Tributario y el Principio de Presunción de Inocencia*

²⁸ Artículo 56 del Código Tributario “(...) 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”.

²⁹ Artículo 146.1 Ley del Procedimiento Administrativo General Nro. 27444 “Iniciado el procedimiento, la autoridad competente, mediante decisión motivada y con elementos de juicio suficientes, puede adoptar, provisoriamente bajo su responsabilidad, las medidas cautelares establecidas en esta Ley u otras disposiciones jurídicas aplicables, mediante decisión fundamentada, si hubiera posibilidad de que sin su adopción se arriesga la eficacia de la resolución a emitir”.

Los comportamientos establecidos en el artículo 56º que el Código Tributario enumera, para adoptar medidas cautelares previas, son los siguientes: presentar declaraciones, comunicaciones falsas o adulteradas que reduzcan la base imponible; ocultar activos, ingresos o consignar activos, pasivos, gastos falsos; realización de actos fraudulentos en los libros y registros contables; destrucción u ocultamiento de los mismos; no entregar al acreedor tributarios las retenciones o percepciones que se hubieran efectuado; obtención de exoneraciones, reintegros o devoluciones simulando hechos; tener condición de no habido; no estar inscrito en los padrones de la administración; y en general utilizar cualquier otro artificio, engaño, astucia, ardid o medio fraudulento para dejar de pagar todo o parte del tributo, violan el Principio de Presunción de Inocencia.

Creemos que el Principio de Presunción de Inocencia³⁰ exige a la autoridad tributaria tener en cuenta la culpabilidad como requisito que debe estar acreditado por la autoridad tributaria, en el resultado de requerimiento, o una resolución firme, para disponer la aplicación de la medidas cautelares previas mediante hechos, circunstancias y factores que comprueben el “animus nocendi” en los comportamientos enumerados; así como aceptar como eximentes de responsabilidad aquellas circunstancias ajenas a su comportamiento que razonablemente hayan podido influir en su comisión³¹.

Tal como se desprende del Informe N° 096-2006/SUNAT, si un contribuyente desconoce su calidad de tal e incumple con pagar el impuesto correspondiente por utilización de servicios prestados por un no domiciliado, tal hecho, por sí solo, implica un cuestionamiento a su calidad de contribuyente y una omisión al pago de impuestos, lo cual no involucra, necesariamente, una conducta fraudulenta por parte del contribuyente; en tal caso, de no comprobarse una conducta fraudulenta por parte del contribuyente, no se habrá incurrido en el supuesto a que se refiere el inciso h) del artículo 56º del TUO del Código Tributario.

Existen otros comportamientos previstos en el artículo

56º del Código Tributario que pueden originar excesos de la Administración Tributaria con respecto a la adopción de las medidas cautelares previas. Estos son los previstos en el inciso j) del artículo 56º del Código Tributario: “haber demostrado una conducta de constante incumplimiento de compromisos de pago”; e inciso k) del mismo cuerpo legal: “ofertar o transferir sus activos para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria”.

Estos incisos del artículo 56º del Código Tributario facultan a la Administración Tributaria a adoptar medidas cautelares previas por existir “una conducta constante de incumplimientos de compromisos de pago” y cuando “se oferta o transfiere activos para dejar de pagar la deuda tributaria”. En nuestra opinión, la presunción de inocencia cobra importancia en estos supuestos, pues la Administración Tributaria debe merituar y comprobar si hay intencionalidad o “animus nocendi” en dichos comportamientos. Por ejemplo, si “incumple constantemente los compromisos de pago de la deuda tributaria”, comprobando que teniendo los recursos disponibles para cubrirlos los usa o los desvía para comprar o financiar bienes personales ajenos al negocio; o si se “oferta o transfiere activos” motivado por la necesidad de obtener liquidez para la empresa, pues “pueden darse supuestos donde el deudor realice actos que aparentemente busquen burlar a la Administración Tributaria, cuando, realmente, su intención sea la contraria, es decir, obtener liquidez para hacer frente a su deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos³².

Por ello, opinamos que la sola configuración de los comportamientos previstos en la norma tributaria para adoptar una medida cautelar no necesariamente basta para concluir que hay intención de evitar o poner en peligro el pago del tributo y que, por lo tanto, la cobranza devenga en inútil, ya que creemos que el Principio de Presunción de Inocencia y la obligación de la autoridad administrativa de motivar en juicios suficientes la medida cautelar, le exige demostrar mediante hechos o circunstancias, además de los comportamientos, que la cobranza coactiva devendrá en ineficaz.

³⁰ Sobre el Principio de Inocencia en las infracciones tributarias. CHAVEZ GONZALES, Marco. “El Principio de presunción de inocencia y la responsabilidad objetiva por comisión de infracciones en el Código Tributario peruano”. Revista Vectigalia N° 4. PUCP, Lima, 2007.

³¹ CORCUERA TORRES, A.: Las medidas cautelares, op. cit., p. 83.

³² Artículo 56º del Código Tributario dice: “Excepcionalmente, cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable o, existan razones que permitan presumir 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 trazar medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer dicha deuda”.

En el artículo 56º del Código Tributario también se incluye otro comportamiento que puede originar abusos de la autoridad fiscal por no existir predisposición del contribuyente de engañar a la Administración Tributaria. Un ejemplo de este comportamiento es el previsto en el inciso e) del artículo 56º del Código Tributario, que señala lo siguiente: “no exhibir y/o no presentar los libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad dentro del plazo señalado por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez”.

Es decir, el retraso en exhibir y/o presentar la documentación solicitada dentro del plazo establecido en el primer requerimiento, según el Código Tributario, es un comportamiento que evidencia un “propósito de evitar el pago de la deuda tributaria a la Administración, de hacer infructuosa la cobranza de la deuda tributaria” razón por la cual se exige adoptar una medida cautelar previa.

Creemos que este comportamiento no es suficiente para justificar por sí solo la aplicación de una medida cautelar, ya que no se desprende de ella un “animus nocendi” contra la Administración Tributaria que ponga en peligro la cobranza de la deuda tributaria. Es decir, no existe “periculum in mora”, salvo que se demuestren hechos o circunstancias que, relacionados directamente con este comportamiento, evidencien el propósito fundado del contribuyente de obstaculizar peligrosamente la determinación del inminente tributo.

Tal como fue expuesto, en la RTF N° 3740-3-2008, se consideró que ameritaba la adopción de una medida cautelar previa al amparo del inciso e) del artículo 56º del Código Tributario si no se exhibe la información sustentatoria completa del Libro Planilla y el Balance de Comprobación Analítico, solicitados reiteradamente.

IV.2. Cuando existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa

Este supuesto es sumamente amplio, pues da a la Administración Tributaria amplias facultades para calificar a su criterio cuando podrían existir razones que ameriten la adopción de una medida cautelar previa en tanto la norma tributaria no le fija ningún límite.

Estas “razones”, según ha señalado el Tribunal Fiscal, no necesariamente provienen del comportamiento del deudor tributario, ya que este supuesto se trata como uno distinto e independiente a fin de facultar a la Administración Tributaria a trabar medidas cautelares previas que aseguren el pago de la deuda tributaria, en razón a que el artículo 56º del Código Tributario³³ utiliza la conjunción disyuntiva “o” (que denota diferencia) por lo que las razones que permiten presumir que la cobranza podría ser infructuosa, no necesariamente deben provenir del comportamiento del deudor tributario³⁴, sino que pueden provenir de causas ajenas al mismo que pongan en peligro el pago de la deuda tributaria³⁵.

El Tribunal Fiscal agrega que, como la norma tributaria mencionada se fundamenta en la finalidad de asegurar el pago de la deuda tributaria, amerita trabar medidas cautelares previas a causa de: 1) comportamientos atribuibles al deudor tributario o 2) razones que no necesariamente provengan del comportamiento del deudor tributario como son las situaciones externas o causas que no se pueden atribuir directamente y con certeza al deudor tributario, tal como sería la subcapitalización de personas jurídicas³⁶.

Creemos que esta interpretación del Tribunal Fiscal enfatiza en el fin de asegurar el pago de la deuda tributaria por lo que aprueba que la autoridad fiscal adopte medidas cautelares cuando el riesgo de incobrabilidad de la deuda tributaria se origine por situaciones ajenas o externas al comportamiento del deudor tributario.

Lamentablemente, se ha copiado e interpretado desfiguradamente el artículo 81º de la Ley General Tributaria española que señala que: “(...) **cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frus-**

³³ RTF Nro. 2308-1-04 y RTF Nro. 5427-1-06.

³⁴ RTF Nro. 223-4-2003.

³⁵ Idem.

³⁶ Artículo 81º de la Ley General Tributaria Española dice: “Para asegurar el cobro de la deuda tributaria, la Administración podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado”

*trado o gravemente dificultado*³⁷, el mismo que ha sido interpretado por la jurisprudencia del Tribunal Económico – Administrativo español de la manera siguiente:

*En el acuerdo de adopción de medidas cautelares de que se trata, no se justifica en modo alguno que en caso de no adoptarse tales medidas el cobro de las deudas se vería frustrado o gravemente dificultado, limitándose a justificar las mismas en el elevado importe de la deuda tributaria descubierta, la ausencia de activos en la empresa suficientes, la existencia entre los activos de la empresa de un pagaré que dada su volatilidad y liquidez inmediata aconsejaban su embargo o aprehensión física y finalmente, el carácter de disconformidad del acta. Como puede observarse, en modo alguno se expone ni se justifica en el acuerdo de adopción de medidas cautelares, la necesidad o conveniencia de adoptar dichas medidas cautelares. Sin embargo, tal justificación es absolutamente necesaria para la procedencia de la adopción de dichas medidas, ya que del contenido del artículo 81 LGT se deduce que no basta para ello la existencia de unas deudas tributarias e elevado importe o la firma del acta en disconformidad, sino que es necesario, además, la constancia o la fundada sospecha de que por parte del deudor y del declarado responsable se han llevado a cabo actos tendentes a impedir a la Hacienda Pública el cobro de la deuda*³⁸.

Según esta resolución, el Tribunal Económico – Administrativo ha interpretado y ordenado a la autoridad fiscal española que la expresión “indicios racionales” significa justificar las medidas cautelares, no solo por el hecho que existan circunstancias externas no atribuibles al comportamiento del deudor tributario como una escasa estructura empresarial y una deuda tributaria, sino también que el comportamiento del deudor tributario haya llevado acciones tendentes a hacer ineficaz el cobro de la deuda tributaria, es decir, las expresiones “indicios racionales” o “existan razones” no se apartan del comportamiento del deudor tributario.

V. Requisitos para adoptar una medida cautelar previa

Si bien la doctrina procesal establece requisitos para la aplicación de medidas cautelares previas como son la verosimilitud del derecho, el peligro en la demora y la adecuación³⁹; en el campo tributario no hay norma expresa al respecto porque las medidas cautelares previas se adoptan en el marco de las facultades discrecionales y extraordinarias con las que cuenta la Administración Tributaria en el procedimiento de recaudación.

Sin embargo, el Tribunal Fiscal en la resolución N° 10907-5-2008 ha establecido requisitos mínimos que la Administración Tributaria debe considerar para ordenar una medida cautelar previa: i) la verosimilitud de la deuda tributaria, debiendo acompañarse los medios probatorios que correspondan y ii) el peligro irreparable que conllevaría esperar el fallo definitivo sobre la deuda tributaria, para lo cual se deberá demostrar el acaecimiento de algunos de los casos a que se refiere los incisos a) al l) del artículo 56° del Código Tributario, por los cuales el comportamiento del administrado daría mérito a la adopción de la medida, o algún indicio que lleve a presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa.

Pero ¿cabe preguntarse por qué no se consideró como requisito mínimo la adecuación o proporcionalidad estricta de la medida cautelar?

V.1. El *periculum in mora*

Chiovenda afirma que el *periculum in mora* se trata del “temor de un daño jurídico, es decir, la inminencia de un posible daño a un derecho o a un posible derecho”³⁹: se requiere que sobrevenga un perjuicio o daño inminente que transformara en tardío el eventual reconocimiento del derecho invocado⁴⁰.

Como opina Chau “la finalidad de estas medidas, como su nombre lo indica, es proteger o cautelar el crédito tributario, es decir, diluir el riesgo que conlleva el tener que esperar que adquieran el carácter de deuda cobrable por la vía coactiva, pues en dicho lapso podría ser

³⁷ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de Julio de 2008 (referencia Aranzadi JUR 326466).

³⁸ PALACIOS PAREJA, Enrique. “Reflexiones sobre la caducidad de las medidas cautelares”. En: Revista Ius et Veritas. Año XIV Nro. 29, Año 2004, pag. 25.

³⁹ CHIOVENDA, Giuseppe. Instituciones de derecho procesal civil. Tomo I, pag. 299. Citado por: CASSAGNE, Ezequiel. “Las medidas cautelares contra la Administración”. En: Tratado de Derecho Procesal Administrativo. Tomo II, La Ley, Buenos Aires, 2007. Pag 269.

⁴⁰ CASSAGNE, Ezequiel. “Las medidas cautelares contra la Administración”. Op. Cit. pag. 269.

que el deudor se quede sin patrimonio”⁴¹.

Creemos que el *periculum in mora*, en la medida cautelar previa, encuentra su base en el “riesgo fundado” de que el crédito no sea percibido por el Fisco una vez que se inicie la cobranza coactiva, pero si el derecho se encuentra a salvo nada justifica que se trabe la medida cautelar. Por eso se requiere la existencia de una situación de peligro o de urgencia, el mismo que constituye el presupuesto más importante de la medida cautelar⁴².

El *periculum in mora* de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria se enmarca dentro de lo que CALAMANDREI denomina “peligro de infructuosidad”⁴³, y se encuentra recogido en el primer párrafo del apartado primero del art. 56º del Código Tributario cuando dispone que se traben medidas cautelares previas “por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable, o existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa”. Es decir, situaciones que hagan indispensable o permitan presumir que la deuda no podría hacerse efectiva en el procedimiento coactivo.

V.1.1 *Periculum in mora* cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable

Como dijimos, el Tribunal Fiscal interpreta que resulta suficiente la sola acreditación de alguno de los supuestos recogidos en el artículo 56º del Código Tributario, a efectos de considerar que la medida cautelar previa ordenada por la Administración Tributaria se encuentra arreglada a ley⁴⁴, sin exigir a la Administración Tributaria justifique la forzosa o indispensable necesidad de su adopción por razones de falta de solvencia económica, financiera o patrimonial; ni mucho menos, la Administración lo hace limitándose solo a especificar la existencia de alguno de los comportamientos enumerados en la norma.

Creemos que la Administración Tributaria no solo debe acreditar alguno de los comportamientos previstos en el artículo 56º del Código Tributario, especificando y detallando las circunstancias o hechos que demues-

tren la existencia de algunos de los comportamientos previstos en la norma⁴⁵ que hacen “presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa” y por ende facultan a la Administración Tributaria a trabar la medida cautelar previa, sino que debe también demostrar la indispensable o inevitable necesidad de su adopción.

Calamandrei señala que “no basta que el interés en obrar nazca de un estado de peligro y que la providencia invocada por ello tenga por finalidad prevenir un daño solamente temido, sino que es preciso, además, que, a causa de la inminencia del peligro, la providencia solicitada tenga carácter de urgencia en cuanto sea de prever que si la misma se demorase el daño temido se transformaría en un daño efectivo, o se agravaría el daño ya ocurrido”⁴⁶.

Cuando el artículo 56º del Código Tributario señala: “(...) por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable” y luego “(...) se entenderá que el deudor tributario tiene un comportamiento que amerita trabar una medida cautelar previa” creemos que está exigiendo a la Administración Tributaria como mínimo:

1) *Especificar las circunstancias o hechos que comprueben la existencia de un “animus nocendi” en el comportamiento del deudor tributario enumerado en la norma tributaria que amerita la medida cautelar previa y,*

2) *Evalúe que se hace indispensable, necesario o muy aconsejable trabar la medida cautelar preventiva para eliminar o neutralizar el peligro de que la cobranza devenga en inútil.*

Afirmamos lo anterior porque, como ha opinado la SUNAT en el Informe N° 096-2006/SUNAT respecto a las medidas cautelares, “tal hecho, por sí solo, no involucra, necesariamente, una conducta fraudulenta por parte del contribuyente; en tal caso, de no comprobarse una conducta fraudulenta por parte del contribuyente, no se habrá incurrido en el supuesto a que se refiere el inciso h) del artículo 56º del TUO del Código Tributario”.

⁴¹ CHAU QUISPE, Lourdes. “Apuntes sobre el privilegio del crédito tributario a propósito del segundo párrafo del artículo 6º del Código Tributario”. Op. Cit. pag. 47

⁴² PALACIOS PAREJA, Enrique. “Reflexiones sobre la caducidad de las medidas cautelares”. Ob. Cit. pag. 25

⁴³ CALAMANDREI, P.: Introducción al estudio..., op. cit., p. 73,

⁴⁴ RTF Nro. 11535-1-2008, 613-7-2009.

⁴⁵ RTF Nro. 344-4-1997.

⁴⁶ CALAMANDREI, Piero. Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares. Op.Cit. Pag. 40.

Asimismo, en una aislada y lúcida resolución el Tribunal Fiscal expresó: “no necesariamente en todos los supuestos que la norma enuncia en sus incisos, existen razones para presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, ***toda vez que aunque los mismos se produjeran, también podría ser que la solvencia del deudor tributario garantice el pago***⁴⁷.”

Por ello, afirmamos que en los supuestos enumerados por el artículo 56º del Código Tributario no amerita que el solo comportamiento del deudor tributario justifique la adopción de una medida cautelar, sino debe tomarse en cuenta la predisposición del deudor tributario y su situación patrimonial, pues si se demuestra solvencia suficiente del deudor tributario a pesar de su comportamiento, no habría indispensable la necesidad de adoptar la medida cautelar, pues la deuda tributaria está a salvo, por ende, no existe situación de “peligro de pago de la deuda tributaria” o *periculum in mora*.

V.1.2 *Periculum In Mora cuando existan razones que hagan presumir que la cobranza devendrá en improcedente*

El Tribunal Fiscal ha interpretado este supuesto como uno distinto e independiente que justifica la adopción de medidas cautelares previas⁴⁸. Así, la Administración Tributaria puede considerar cualquier supuesto siempre que sea razonable y suficiente no necesariamente provenientes del comportamiento del deudor tributario, sino que al ser ajenas al mismo ponen en peligro el pago de la deuda tributaria⁴⁹.

El Tribunal Fiscal ha confirmado efectivamente en reiteradas resoluciones el criterio que es suficiente justificar la adopción de medidas cautelares previas porque la deuda tributaria excede en total al 25% del patrimonio de la quejosa, es decir, por no existir patrimonio suficiente para cubrir la obligación tributaria o el patrimonio neto no supera la deuda tributaria, más aún si los ingresos declarados no garantizan el pago de la deuda tributaria⁵⁰, sin que sea necesario evaluar si hubo por parte del deudor tributario actos conducentes

a poner en peligro el pago de la deuda tributaria⁵¹.

En este supuesto, la actuación de la Administración Tributaria apunta a asegurar el cobro presunto de una deuda elevada, bastando para ello que el deudor tributario no tenga un patrimonio suficiente para hacer frente al pago de la deuda tributaria, resultando irrelevante analizar el comportamiento del deudor tributario.

Creemos que la Administración Tributaria debe justificar la adopción de las medidas cautelares previas no solo porque el patrimonio neto del deudor tributario no es suficiente para cubrir la deuda tributaria determinable, sino también porque ha habido conductas del deudor tributario que pondrían en peligro el pago de la inminente deuda tributaria tal como se interpretó en la RTF N° 86-2-2006 y 3740-3-2008.

Nos ratificamos en lo afirmado porque cuando la norma dice: “*cuando existan razones que hagan presumir que la cobranza devendrá en improcedente*” introducido por el Decreto Legislativo N° 816 del 21 de abril de 1996, tiene un texto similar al artículo 81º de la Ley General Tributaria española que dice “(...) *cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado*”⁵² lo cual ha sido interpretado por la jurisprudencia del Tribunal Económico – Administrativo español en el sentido que “indicios racionales” significa justificar las medidas cautelares, no solo por el hecho que existan deudas tributarias elevadas y escasa estructura empresarial, sino también en que el deudor tributario haya llevado acciones tendentes a hacer ineficaz el cobro de la deuda tributaria⁵³.

En efecto, admitir que solo por el escaso patrimonio respecto a la elevada deuda tributaria se justifique una medida cautelar previa es hacer prevalecer la arbitrariedad, la injusticia y la violación de los derechos del contribuyente, si el comportamiento de este ha sido correcto y las elevadas deudas tributarias se han originado por apreciaciones subjetivas y hasta arbitrarias por parte de la autoridad tributaria, como pueden ser

⁴⁷ RTF Nro. 223-4-2003.

⁴⁸ RTF Nro. 2308-1-2004, 223-4-2003.

⁴⁹ RTF Nro. 11606-7-2008, 6373-2-2005.

⁵⁰ RTF Nros. 8815-3-2008, 1004-4-2008, 11606-7-2008, 11535-1-2008.

⁵¹ RTF Nro. 5529-4-2008, 040-2-2000, 6373-2-2005.

⁵² “Para asegurar el cobro de la deuda tributaria, la Administración podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado”.

⁵³ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de Julio de 2008 (referencia Aranzadi JUR 326466).

por ejemplo, el momento en que debe reconocerse un ingreso por IGV; el monto del pago a cuenta del Impuesto a la Renta; el momento de reconocerse un gasto para Impuesto a la Renta; considerar que el deudor tributario no se encuentra dentro de los alcances de una exoneración o beneficio tributario; haber exhibido copias simples de los medios de pago selladas por el sectorista del Banco que la autoridad tributaria puede verificar; por exhibir toda la documentación contable solicitada y no los excesivos informes, análisis y cuadros de cálculo solicitados por la autoridad fiscal, extremos que no son aquilatados por el Tribunal Fiscal en la adopción de una medida cautelar.

Asimismo, afirmamos que la conjunción disyuntiva “o” utilizada en el artículo 56° del Código Tributario no se colocó para distinguir dos supuestos distintos e independientes en los cuales la Administración Tributaria se encuentra facultada a trabar medidas cautelares previas, sino que fue para permitir agregar más comportamientos a los enumerados en la ley; por ello, es preferible el uso de un concepto amplio de “indicios racionales”, como el caso español, que asegure el cobro de la deuda tributaria en caso que la enumeración de los comportamientos descritos no fuese suficiente, es decir, siempre alrededor del comportamiento del contribuyente y no ajenas a esta.

Creemos que la interpretación del enunciado “existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa” debe consistir en que la Administración Tributaria halle justificaciones objetivas, convincentes, seguras y claras que prueben que el deudor tributario ha incurrido en cualquier acción, comportamiento, hecho o supuesto relacionado no a hechos externos que tienden a impedir el cobro de la deuda tributaria ante la inminente deuda tributaria elevada y escaso patrimonio, es decir, la suma de estos elementos es lo que permite fundadamente adoptar la medida cautelar previa.

Como comenta Soler, lo que produce la adopción de la medida cautelar no es la sospecha acerca del incumplimiento del crédito tributario, sino la conducta de omi-

sión del deber formal consistente en declarar el ejercicio de una determinada actividad, a partir de la cual la Administración tributaria podrá considerar que la obligación de pago futura no se va a cumplir⁵⁴.

Por ello con solidez consideramos que cuando la norma tributaria indica “existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa” para justificar una medida cautelar, no debe interpretarse que el artículo solo se refiere a causas o razones ajenas o externas al comportamiento del deudor tributario, sino también a razones atribuibles al deudor tributario como comportamientos o conductas de este no enumerados por la norma tributaria conducentes a poner en peligro el cobro de la deuda tributaria.

Sin embargo, si se demuestra solvencia suficiente del deudor tributario mediante su flujo de caja o cualquier otra documentación que demuestre poder cubrir sus obligaciones con terceros y el fisco, a pesar de su escaso patrimonio, no hay forzosa o inevitable necesidad de adoptar la medida cautelar tal como lo señalo la RTF N° 339-2-99 y 11606-7-2008.

V.2 Verosimilitud de la deuda tributaria

Este presupuesto requiere la apariencia del buen derecho o “fumus boni iuris”, no la certeza del derecho, es decir, la posibilidad de que el derecho exista y no una incontrastable realidad⁵⁵.

Debido al carácter instrumental de la medida cautelar, el requisito de la verosimilitud del derecho invocado es fundamental para el otorgamiento por parte del juzgador de la medida cautelar, pues mientras mayor sea la verosimilitud del derecho invocado por el demandante, mayor sería la satisfacción que se obtendría con la adopción de la medida; y menores las posibilidades de causarle un daño final al demandado⁵⁶.

Como indica Palacios: “el juez debe tan solo presumir que la demanda tendrá éxito como consecuencia de la apariencia del derecho invocado, no es arbitrario, se sustenta en una ponderación judicial que se basa en la apariencia que mues-

⁵⁴ SOLER ROCH, M.T.: “Comentarios al artículo 133 de la Ley General Tributaria”. En: Comentarios a las leyes tributarias y financieras. Ley General Tributaria, vol. II, Edersa, Madrid, 1983, p. 310. Citado por: LUQUE MATEO, Miguel Ángel. “Las Medidas Cautelares para luchar contra el fraude fiscal”. En: Revista Información Fiscal, Nro. 92, Mar-Abr. Ed. Nova, 2009 .pag. 14.

⁵⁵ CASSAGNE, Ezequiel. “Las medidas cautelares contra la Administración”. Ob. Cit. pag. 268 y 269.

⁵⁶ INDACOCHEA PREVOST, Úrsula. “La medida cautelar como juicio ponderativo”. Ob. Cit. pag. 220.

tran los argumentos y las pruebas ofrecidas, no en la certeza o convicción”⁵⁷.

¿Quién meritúa la verosimilitud del derecho invocado, en la adopción de medidas cautelares previas, previsto en el Código Tributario?

En la práctica es la misma autoridad tributaria, pues no hay diferencia entre la parte que lo solicita y quien ha de resolver y dictarla, es decir, es la convicción del mismo órgano administrativo que determina la verosimilitud del derecho invocado y, por ende, la adopción de la medida cautelar previa.

La verosimilitud de la deuda tributaria puede acreditarse mediante la notificación de un acto administrativo definitivo que cuantifique la deuda tributaria, como pueden ser resoluciones de determinación, resoluciones de multa, órdenes de pago, resoluciones que desestiman reclamaciones no exigibles coactivamente conforme al artículo 56º del Código Tributario o mediante actos administrativos previos que cuantifiquen uno definitivo, como los resultados de requerimientos definitivos debidamente fundamentados y documentados en un proceso de fiscalización o verificación según el artículo 58º del Código Tributario.

Respecto a este segundo supuesto, el artículo 58º del Código Tributario autoriza excepcionalmente a la Administración Tributaria adoptar las medidas cautelares necesarias para garantizar la deuda tributaria cuando el proceso de “fiscalización” o “verificación” lo amerite, aún cuando no exista Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago de la deuda tributaria; por lo que en estos casos el Resultado de Requerimiento, acompañado de los medios probatorios, permiten tener una verosimilitud de la deuda tributaria.

El Tribunal Fiscal ha establecido como criterio que la verosimilitud de la deuda tributaria, en un proceso de fiscalización, requiere “haberse comunicado los resul-

tados del requerimiento del procedimiento de fiscalización o verificación, esto es, el cierre del *Resultado del requerimiento en el cual se consignan los reparos, la cuantificación de la deuda por tributo y períodos que corresponden acompañado de los medios probatorios*”⁵⁸.

Consideramos que el resultado de requerimiento⁵⁹ asegura la apariencia de buen derecho, por contener las observaciones realizadas y detalle de los montos de las deudas tributarias y periodos tributarios que corresponden, sumado a los medios probatorios; de lo contrario la medida provisional aparecería revestida de un contenido sancionador y trasgresor de la presunción de inocencia.

En el mismo sentido Luque opina que “la exigencia de propuesta de liquidación, debidamente motivada y notificada al interesado, otorgándole un plazo de audiencia previa, garantizaría la presencia del *fumus boni iuris* en la adopción de estas medidas cautelares previas a la liquidación”⁶⁰.

Creemos que a fin de adoptar una medida cautelar previa antes que la deuda tributaria sea exigible coactivamente, la apariencia de verdadera deuda tributaria viene dada por los actos administrativos definitivos de la deuda tributaria (Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago); o por actos administrativos previos (como el cierre de resultado de requerimiento) que cuantifiquen un inminente acto administrativo definitivo acompañados de los medios probatorios.

V.3 Adecuación

¿Por qué el Tribunal Fiscal⁶¹ no considera como requisito mínimo la adecuación o proporcionalidad estricta para la adopción de la medida cautelar? Modernamente se considera como un presupuesto adicional para la adopción de medidas cautelares: la adecuación.⁶² El solicitante tiene derecho a que se conceda una medida cautelar que asegure la eficacia de la sentencia, adecua-

⁵⁷ PALACIOS PAREJA, Enrique. “Reflexiones sobre la caducidad de las medidas cautelares”. Ob. Cit. pag. 25

⁵⁸ RTF Nro. 10907-5-2008.

⁵⁹ Respecto a los Resultados de Requerimiento el inciso b) del artículo 4 del Reglamento de Fiscalización de SUNAT Decreto Supremo N° 085-2007-EF (29.06.2009) señala: “Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75º del Código Tributario”; y el artículo 6º del referido Reglamento establece “notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del Procedimiento de Fiscalización”.

⁶⁰ LUQUE MATEO, Miguel Ángel. “Las medidas cautelares para luchar contra el fraude fiscal”. Ob. Cit. Pag. 22

⁶¹ RTF Nro. 10907-5-2008.

⁶² MONROY PALACIOS, Juan. Bases para la Formación de una Teoría Cautelar. Ed. Comunidad, Lima: 2002. pag. 189

da o apta para alcanzar el objeto pretendido⁶³.

La adecuación consiste en el análisis de congruencia y proporcionalidad que debe existir entre el pedido cautelar y la situación jurídica o fáctica que es objeto de aseguración⁶⁴, pues el debido cumplimiento de este presupuesto impedirá que se haga un uso abusivo de las medidas cautelares

El elemento de congruencia se refiere “(...) a la correlación lógica que necesariamente deberá establecerse entre la cautelar concedida y el objeto de la tutela (...)”⁶⁵ esto alude a un principio de adecuación cualitativa; y el elemento de proporcionalidad es definida como “la correlación necesaria que debe existir entre la medida otorgada y el objeto que está busca asegurar(...)”⁶⁶ es decir, es la adecuación cuantitativa de la medida cautelar cuyo monto cubra la suma que aproximadamente se deberá pagar.

Rivas ⁶⁷, refiriéndose al Principio de Adecuación, señala que la medida cautelar debe encontrar la adecuada correlación entre la naturaleza del derecho en juego y el objetivo de cumplimiento del fallo, de lo contrario no podrá ser dispuesta por la autoridad.

Para Priori⁶⁸, una correcta evaluación en torno a la adecuación garantiza dos cosas: (i) que quien pretende algo en el proceso obtenga aquel medio que requiere para garantizar realmente su pretensión; y, (ii) que el demandado no sufra en magnitud mayor a lo necesario para lograr la finalidad de las medidas cautelares, con ello se evita simultáneamente la desprotección del pretendiente y el abuso contra el afectado.

En el Derecho Administrativo, el numeral 2 del artículo 236º de la Ley de Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, ordena a la autoridad administrativa que “las medidas que se adopten deberán ajustarse a la intensidad, proporcionalidad y necesidades de los objetivos que se pretende garantizar en cada supuesto concreto”.

Precisamente, la proporcionalidad de la decisión contenida en la medida cautelar establece “una relación de equilibrio razonable”⁶⁹ entre la eficacia que la deuda tributaria sea cobrada y los perjuicios causados al afectado.

El artículo 56º del Código Tributario dispone que “(...)la Administración a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria y de acuerdo a las normas del presente Código Tributario, podrá trabar medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer dicha deuda, inclusive cuando esta no sea exigible coactivamente”.

A su vez, el artículo 58º del mismo cuerpo legal señala “(...) la Administración Tributaria, bajo responsabilidad, trabará las necesarias para garantizar la deuda tributaria, aún cuando no hubiese emitido la Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago de la deuda tributaria”.

Como apreciamos, el Principio de Proporcionalidad, que deriva del Principio de Adecuación, ha sido recogido en las citadas normas tributarias, esto es, el Ejecutor Coactivo, al adoptar la medida cautelar, debe evaluar y merituar cuales son necesarias atendiendo a su correlación y proporcionalidad cuantitativa respecto al objetivo de asegurar el pago de la deuda tributaria.

El análisis de proporcionalidad entre la medida que se traba y el fin que se persigue no solo sirve para garantizar la efectividad del pago de la deuda tributaria, sino también la no aplicación de medidas cautelares desproporcionadas o excesivas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación al asegurar en exceso una aproximada deuda.

Como señala Ortiz, “las medidas cautelares per se comportan una injerencia coactiva en la esfera jurídica de los administrados y constituyen una situación de por si gravosa”⁷⁰.

⁶³ ARANGUENA FANEGO, Coral. Teoría de las medidas cautelares reales en el proceso penal español. Barcelona: Bosch, 1993, pag. 125. Citado por: PALACIOS PAREJA, Enrique. “Reflexiones sobre la caducidad de las medidas cautelares”. Ob. Cit. pag. 25.

⁶⁴ PRIORI POSADA, Giovanni. La Tutela Cautelar su configuración como derecho constitucional. Editorial ARA Editores E.I.R.L.: Lima, 2006, p. 87.

⁶⁵ MONROY PALACIOS, Juan. Ob. Cit. pag. 189.

⁶⁶ Idem.

⁶⁷ RIVAS, Adolfo. Las medidas cautelares en el Derecho peruano. Jurista Editores: Lima, 2005, pag. 56.

⁶⁸ PRIORI POSADA, Giovanni. La Tutela Cautelar su configuración como derecho constitucional. Op. Cit. pag. 88 y 89.

⁶⁹ INDACOCHEA, Úrsula. Op. Cit. pag. 220.

⁷⁰ ORTIZ ORTIZ, Rafael. “Las medidas cautelares en lo contencioso tributario y su proyectada reforma legal”. En: Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela. Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas: Caracas, 120 (2001). Pag. 204.

En la práctica, la Administración Tributaria ordena contra los deudores tributarios la aplicación conjunta de dos o más medidas cautelares previas como son los embargos en forma de retención a terceros y, además, la retención bancaria. También se encuentra el embargo en forma de retención, así como el depósito sin extracción de bienes, entre otros. Lo expuesto termina por asegurar el doble o más del triple del monto de la aproximada deuda tributaria materia de tutela.

Sin embargo, estas medidas cautelares adoptadas en conjunto no han recibido un control de “adecuación” o “proporcionalidad” del Tribunal Fiscal sino, más bien, justificándolas según las resoluciones Nros. 921-5-2010 y 3740-3-2008, por tratarse de medidas cautelares previas de distinta modalidad o por ser dirigidas a agentes retenedores diferentes; adicionalmente, argumentan que su finalidad es solo asegurar el cobro de la deuda tributaria, pero que, al no ser efectivamente trabadas por ser previas al procedimiento de cobranza coactiva, no superan el doble del monto de la deuda tributaria.

Creemos que el Tribunal Fiscal debe revisar su criterio toda vez que las medidas cautelares adoptadas en conjunto son gravosas y empeoran la situación y va-

lor económico del contribuyente desmereciendo así el principio de adecuación o proporcionalidad estricta, pues, a pesar de tratarse de medidas previas al procedimiento de cobranza coactiva, en la práctica sus efectos son equiparables por su injerencia en el patrimonio del contribuyente y agravamiento directo e irrazonable de su situación económica.

El justificante criterio formalista del Tribunal Fiscal, anclado en explicaciones como medidas cautelares de distinta modalidad o agentes retenedores diferentes, debe ser sustituido por un concepto sensato de no aplicar medidas cautelares conjuntas porque en la práctica resultan desproporcionadas e inadecuadas respecto a la aproximada deuda tributaria a asegurar.

Por ello, afirmamos que para la adopción de medidas cautelares previas, si bien resultan necesarias para tutelar y proteger la cobrabilidad del crédito fiscal, la autoridad tributaria no debe desatender el punto de equilibrio que la adecuación cuantitativa y la proporcionalidad estricta ofrece para que las medidas cautelares solo basten para asegurar la deuda y no deriven en una situación de agravamiento irrazonable del valor económico del contribuyente. 