

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ
ESCUELA DE POSGRADO**



**“Las medidas cautelares previas como manifestación de la autotutela de
la Administración Tributaria: configuración y límites en su aplicación”**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE
MAGÍSTER EN DERECHO TRIBUTARIO**

AUTOR:

NORMA ROMERO SIPAN

ASESOR:

RENEE ANTONIETA VILLAGRA CAYAMANA

Enero, 2019

Resumen

La presente tesis consiste en la delimitación de los presupuestos procesales que habilitan a la configuración de las medidas cautelares previas, conforme al artículo 56° del Código Tributario, desde lo establecido en dicha norma, así como a partir de los principios del derecho administrativo y civil, entendiendo a dicho instrumento como una herramienta de la teoría general del derecho que manifiesta la facultad de aseguramiento otorgada a la Administración Tributaria por parte del legislador, esto es, de la autotutela de la cobranza de la deuda tributaria; por lo que resulta necesario establecer los límites en la aplicación de la citada medida dentro del respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes, en especial del derecho de defensa y al debido procedimiento. De este modo, la presente investigación tiene como objetivo principal establecer la naturaleza del instituto procesal “medidas cautelares previas” y la finalidad para la que ha sido establecida, con la intención de determinar cuáles son los presupuestos procesales que configuran su aplicación. A tal efecto, se detalla la forma en que la SUNAT, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial vienen entendiendo de dicha medida, al tratarse de los entes que aplican la citada medida y quienes velan por el correcto cumplimiento de lo establecido en las normas tributarias. De dicho análisis se detecta la existencia de problemas en cuanto a la correcta verificación de los presupuestos procesales de medidas cautelares previas, en sede administrativa, así como la dificultad de solucionar el problema generado en sede judicial, por lo que se plantean una serie de medidas legislativas y reglamentarias para su solución.

ÍNDICE

	Pág.
Resumen	1
ÍNDICE	2
CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN	4
1. Tema	4
2. Problema de investigación	6
3. Hipótesis	8
4. Planteamiento de Objetivos	10
CAPÍTULO II: PRESUPUESTOS PROCESALES PARA LA CONFIGURACIÓN DE LAS MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS ESTABLECIDAS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO: UNA MIRADA DESDE EL ÁMBITO PRIVADO Y EL DERECHO PÚBLICO	12
1. Noción de Medidas Cautelares	12
2. Medidas cautelares en el proceso civil	13
3. Medidas cautelares en el procedimiento administrativo	17
4. Medidas cautelares en el procedimiento tributario	23
5. De los límites en la imposición de una medida cautelar como elementos de su conformación	31
CAPÍTULO III: DE LA PROBLEMÁTICA EXISTENTE EN LA APLICACIÓN DE LAS MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS	39
1. Utilización de las medidas cautelares previas por la SUNAT como manifestación de la autotutela del cobro del tributo	39
2. El Tribunal Fiscal como el ente que verifica la existencia de infracciones al procedimiento en la adopción de medidas cautelares previas	45
2.1 Cuando existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa	48
2.1.1 <i>Cuando no se cuente con ingresos para asumir la deuda, esto es, cuando no declara ingresos de manera constante sino solo en algunos meses, o se ha reducido el capital de la empresa</i>	49
2.1.2 <i>Cuando el importe de la deuda exceda el triple, el 25% o más del patrimonio neto</i>	49
2.1.3 <i>Patrimonio que coincide con el capital social</i>	50
2.2 Resulte indispensable por el comportamiento del deudor tributario	50
2.2.1 <i>Presentar declaraciones o documentos falsos que reduzcan la base imponible</i>	51
2.2.2 <i>Ocultar activos, bienes, ingresos, pasivos, gastos; o consignarlos falsos</i>	52

2.2.3	<i>Actos fraudulentos en la documentación contable y declaraciones juradas en perjuicio del fisco, tales como alteraciones de anotaciones en libros y la consignación de datos falsos</i>	55
2.2.4	<i>Destruir u ocultar los libros o registros de contabilidad exigidos por las normas tributarias, o la documentación relacionada con la tributación</i>	55
2.2.5	<i>No exhibir y/o no presentar lo requerido por la Administración Tributaria, dentro del plazo señalado en el requerimiento en el que se hubiera solicitado por primera vez</i>	56
2.2.6	<i>Cualquier otro artificio, engaño, astucia, ardid u otro medio fraudulento para dejar de pagar la deuda tributaria</i>	58
CAPÍTULO IV: APROXIMACIONES Y PROPUESTAS DE SOLUCIÓN FRENTE A LA PROBLEMÁTICA EN LA ADOPCIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS		62
1.	De la noción de los presupuestos procesales en las medidas cautelares previas establecidas en el artículo 56° del Código Tributario	62
2.	De la impugnación de lo resuelto por el Tribunal Fiscal en sede judicial	64
3.	De la necesidad de modificar el artículo 56° del Código Tributario	67
4.	Una reglamentación de la actividad recaudatoria a través de la imposición de una medida cautelar previa	70
Conclusiones Finales		74
Referencias bibliográficas:		77

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN

1. Tema

Tanto en el derecho privado como en el derecho público existe la necesidad de asegurar la eficacia de las decisiones a ser adoptadas por el juzgador o el ente administrativo correspondiente, dado que el proceso o procedimiento en el cual se forma y emite dicha decisión transcurre en un lapso de tiempo.

De este modo, se ha establecido dentro del derecho peruano en nuestras normas de orden procesal, como los son el Código Procesal Civil y la Ley del Procedimiento Administrativo General, la adopción de medidas cautelares y provisionales como respuesta a la necesidad antes señalada.

En el derecho tributario, también existe la posibilidad de que el Ejecutor Coactivo adopte medidas cautelares dentro del procedimiento de cobranza coactiva que le permitan el aseguramiento del cobro de la deuda tributaria, conforme a lo dispuesto en el artículo 118° del Código Tributario.

No obstante, de forma adicional a ello, se ha establecido en el artículo 56° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, lo siguiente,

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 Código Tributario, podrá trabar medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer dicha deuda, inclusive cuando ésta no sea exigible coactivamente.

(Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013, art.56).

Dicho artículo establece los supuestos de aplicación de las medidas cautelares previas al Procedimiento de Cobranza Coactiva (en adelante, “medidas cautelares

previas”), esto es, con anterioridad a que la deuda sea considerada como exigible coactivamente, conforme a lo señalado por el artículo 115° del Código Tributario.

Al respecto, es importante destacar que dentro de los supuestos establecidos que generan la exigibilidad en cobranza coactiva, se encuentran las situaciones en las que se ha otorgado al contribuyente la posibilidad de ejercer su derecho de defensa en la instancia administrativa correspondiente, no obstante este ha incumplido los requisitos de admisibilidad de los recursos impugnatorios presentados, como lo serían la presentación de los mismos fuera del plazo establecido en la ley o la omisión de la presentación de la carta fianza ante el incumplimiento del plazo; se ha agotado la vía administrativa correspondiente; o se impugna deuda que tiene como sustento la propia auto liquidación presentada por contribuyente.

En consecuencia, en dichas circunstancias existirá una presunción de legitimidad respecto de la deuda materia de cobranza coactiva, toda vez que resultaba posible que el contribuyente ejerciera el derecho a cuestionar la misma dentro de las instancias administrativas correspondientes (cuando la deuda se sustenta en la determinación efectuada por la SUNAT), el derecho de defensa fue ejercido en el procedimiento contencioso tributario o la deuda se sustenta en la liquidación del contribuyente, lo que legitima, a su vez, el ejercicio de la facultad de cobro coactivo por parte de la Administración Tributaria.

De lo anteriormente señalado se revela que la medida cautelar previa es un instituto procesal particular del derecho tributario que permite el aseguramiento de la decisión de la Administración Tributaria –efectivizada a través del cobro del tributo- de forma previa al cuestionamiento de la misma en alguna instancia administrativa.

En dicho sentido, resulta necesario establecer los presupuestos procesales que habilitan a la configuración de las medidas cautelares previas, conforme al Código Tributario, así como desde los principios del derecho administrativo y los principios generales del derecho, entendiendo a dicho instrumento como manifestación de una facultad de aseguramiento otorgada a la Administración Tributaria por parte del legislador, esto es, de la autotutela de la cobranza de la deuda tributaria; y por tanto la necesidad de establecer los límites en la aplicación de la citada medida dentro del respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Es así que en tanto la aplicación de las medidas cautelares previas se sustenta en el ejercicio discrecional de la facultad de recaudación de la Administración Tributaria, establecida en el artículo 55° del Código Tributario, permitiendo que se realicen acciones de cobranza coactiva aun cuando no se han configurado los supuestos para que una deuda sea considerada como exigible coactivamente, resulta fundamental que dicho instrumentos se utilice con respeto a los derechos al debido procedimiento y al derecho de defensa, más aún debido a la inexistencia de un procedimiento contencioso tributario previo en el que se cuestione la determinación efectuada por la Administración Tributaria.

Al respecto, cabe resaltar la necesidad de que el procedimiento establecido para la aplicación de medidas cautelares previas sea conocido por el administrado, siendo que los actos contenidos dentro del mismo deben ser notificados al contribuyente y encontrarse debidamente motivados, lo que debe ser velado por el órgano competente, sea dicha tutela de orden administrativa o judicial, con la utilización de criterios razonables y predictibles.

De este modo, considerando todos los aspectos antes esbozados, resulta necesario establecer la naturaleza del instituto procesal “medidas cautelares previas” y la finalidad para la que ha sido establecida, con la intención de determinar cuáles son los presupuestos procesales que configuran su aplicación y los límites que resultan necesarios para que la misma se enmarque en una interpretación que considere a la Carta Magna como la norma suprema que resulta aplicable tanto al ámbito privado como al derecho público e integre los conceptos que otorgan entidad al instrumento desde ambos aspectos, siempre que no se desnaturalice su aplicación.

A tal efecto, cabe resaltar que para el presente análisis se parte de una interpretación del derecho tributario, en la que aun cuando se entiende que los procedimientos tributarios tienen una finalidad distinta y sustentada constitucionalmente en garantizar la eficacia del tributo, la aplicación de la supletoria de las normas debe entenderse en este punto como la complementariedad de las mismas, sobre la base de una visión del derecho complementaria entre una y otra rama del derecho.

2. Problema de investigación

Conforme se indica en el artículo 56° del Código Tributario, la aplicación de una medida cautelar previa se efectúa de forma excepcional, lo que resulta a todas luces

adecuado, dado que se produce la afectación de algunos de los atributos de la propiedad respecto de los bienes y/o derechos que conforman el patrimonio del contribuyente aun cuando la determinación efectuada por la Administración Tributaria no cuenta con el carácter de exigible coactivamente.

Ahora bien, dada la naturaleza excepcional de la aplicación de una medida cautelar, resulta necesario establecer cuáles son los supuestos que habilitan a la Administración Tributaria para valerse de dicho instrumento como una manifestación de la autotutela con la que cuenta para el cobro de la deuda tributaria.

De este modo, la primera fuente a la que recurre la Administración Tributaria (SUNAT)¹ para aplicar la citada medida es el artículo 56° del Código Tributario, entendiendo que para su configuración es suficiente que se presente cualquiera de los supuestos enumerados en el citado artículo, toda vez dichos supuestos revelan un comportamiento del deudor que amerita la aplicación de una medida cautelar o la existencia de razones que hagan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa.

No obstante, ante una interpretación tan extensiva en la aplicación de dicha medida se pueden generar situaciones en las cuales se afecte la operatividad de las empresas aun cuando no exista una determinación de deuda tributaria que se encuentre firme en sede administrativa, por lo que es necesario delimitar los supuestos de aplicación, tomando como punto de partida el carácter excepcional del instrumento.

Es así que a la fecha del presente estudio, la Administración Tributaria cuenta con un conjunto de normas internas que establecen cuál es el procedimiento a seguir para trabar medidas cautelares previas y su seguimiento, entre ellas, la Circular N° 022-2008-SUNAT, dentro de la que se detalla las instrucciones generales y específicas para su aplicación.

Sobre dicho punto, consideramos que resulta necesario que las normas antes mencionadas se encuentren materializadas en normas de carácter general, debidamente publicadas, a efectos de velar por el respeto del derecho de defensa y al debido procedimiento en la aplicación del referido instrumento.

¹ Así como el Tribunal Fiscal, para validar la aplicación de una medida cautelar, con ocasión de la formulación de un recurso de queja ante dicho órgano.

Lo anteriormente señalado nos lleva a pensar si dicho vacío normativo podría ser cubierto con la interpretación conforme a derecho a ser realizada por los tribunales jurisdiccionales, empero en adelante se analizarán los criterios esbozados sobre dicha materia, de los que se verifica la ausencia de análisis de las medidas cautelares previas como una herramienta de la teoría general del derecho que tiene elementos generales que habilitan su aplicación, así como los fines a los que se encuentra orientada, y no solo la verificación de supuestos en una lista taxativa.

Ante ello, es necesario establecer ¿Cuáles son los presupuestos procesales para la aplicación de las medidas cautelares previas establecidas en el artículo 56° del Código Tributario, entendida como una facultad de aseguramiento y manifestación de la autotutela de la cobranza de la deuda tributaria, otorgada a la SUNAT por parte del legislador, y los límites para su configuración, entendiendo que estos se deben enmarcar dentro del respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes, principalmente los derechos al debido procedimiento y de defensa?

3. Hipótesis

A efectos de establecer los presupuestos procesales para la aplicación de las medidas cautelares previas establecidas en el artículo 56° del Código Tributario no resulta suficiente la lectura aislada del citado dispositivo legal, sino que resulta necesario aplicar de forma supletoria y complementaria las herramientas establecidas en la teoría general del derecho y los principios del derecho administrativo, en tanto los mismos no desnaturalicen la aplicación de dicho instituto.

En primer término, cabe señalar que conforme ha señalado Carnelutti (1973, pag.88), toda medida cautelar –tanto previa como definitiva- tiene como finalidad el aseguramiento y garantía del buen fin de otro procedimiento principal en el que se determinará la existencia del derecho que se pretende tutelar a través de dicha medida.

Ahora bien, para que la aplicación de una medida cautelar resulte válida, según la teoría procesal, es necesario verificar la existencia de dos requisitos fundamentales: la verosimilitud en el derecho y el peligro en la demora, las que deben ser verificadas en el procedimiento correspondiente.

En tal sentido, para la determinación de todas las medidas cautelares, tanto previas como definitivas, tienen que configurarse los presupuestos procesales que configuran su aplicación en primer término, por lo que no basta la aplicación de los requisitos establecidos en el artículo 56° del Código Tributario, sino que debe repensarse si los mismos están enmarcados en la finalidad del referido instrumento tutelar.

De otro lado, resulta necesario verificar dentro del derecho administrativo, en particular, la Ley del Procedimiento General, cuáles son los presupuestos procesales establecidos para la configuración de las medidas cautelares, los que además del peligro en la demora y la verosimilitud en el derecho, incluyen a la no lesividad del interés general como elemento diferenciador.

Dentro del derecho tributario, la medida cautelar previa, se presenta como un instrumento particular, toda vez que el aseguramiento de la efectividad del tributo se garantiza de forma previa a la exigibilidad coactiva de la deuda tributaria, en tal sentido resulta necesario establecer si dicho instrumento debe entenderse como autónomo en su configuración o si los presupuestos procesales antes establecidos resultan aplicables para su configuración.

Consideramos que no solo resultan aplicables los instrumentos antes señalados, sino que luego de establecidos los requisitos necesarios para la configuración de una medida cautelar resulta necesario que el procedimiento establecido para su aplicación se enmarque en el respecto a los derechos de defensa y al debido procedimiento, teniendo como eje fundamental la justificación y configuración de una medida de esta naturaleza.

Al respecto, señala el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente No. 00015-2005-AI, lo siguiente:

46. Como bien lo señala la demandante, la Administración Pública tiene la capacidad para proteger directamente sus intereses, pudiendo incluso exigir por sí misma el cumplimiento de sus actos. Sin embargo, esta facultad de autotutela de la Administración Pública de ejecutar sus propias resoluciones, sustentada en los principios de presunción de legitimidad y de ejecución de las decisiones administrativas, implica la tutela de los derechos fundamentales de los administrados que pueden verse amenazados o vulnerados por la actividad

de la Administración, como son los derechos al debido procedimiento y a la tutela judicial efectiva, conforme se ha desarrollado a lo largo de la presente sentencia.

(Tribunal Constitucional del Perú, Caso Municipalidad Metropolitana de Lima, párrafo 28).

En consecuencia, si bien la actuación de la Administración se sustenta en una presunción de legitimidad de sus actos, es necesario que dicha facultad discrecional de la Administración Tributaria resulte razonable en su aplicación, lo que no es posible si la regulación que contempla la aplicación de dichas medidas no establece el procedimiento y los supuestos en los que se configurarán las mismas, y si no existen procedimientos para cuestionar su aplicación, o existiendo estos resultan insuficientes por no existir criterios razonables y predictibles a nivel jurisprudencial.

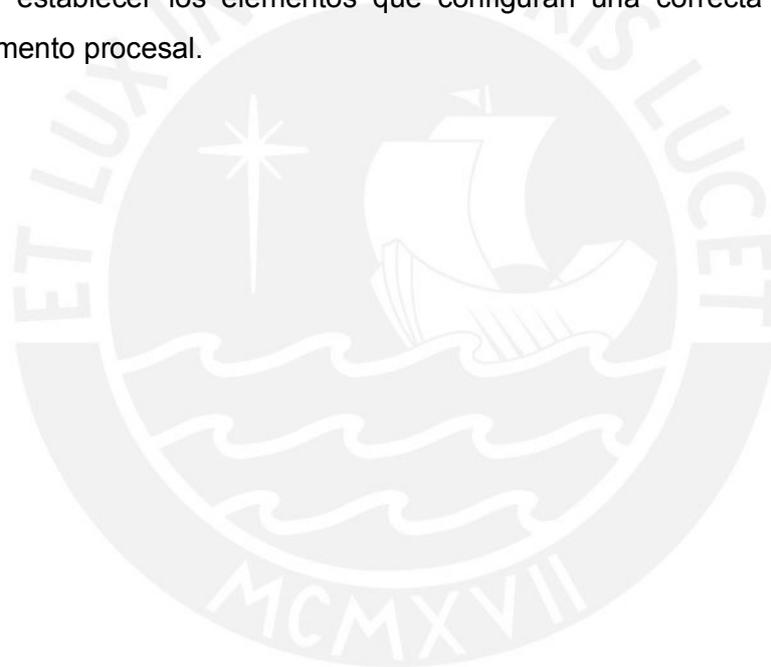
4. Planteamiento de Objetivos

Teniendo en cuenta la necesidad de la Administración Tributaria de garantizar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes a través de instrumentos procesales que permitan asegurar el cobro de la deuda tributaria frente a la posibilidad de que por el transcurso del tiempo en el desarrollo del procedimiento contencioso administrativo en el cual se discuta la determinación de la deuda dicha cobranza coactiva devenga en ineficaz, resulta de gran importancia establecer cuáles son los supuestos que habilitan a la Administración a utilizar dicho instrumento, ejerciendo su facultad de recaudación con respeto a los derechos fundamentales de las personas, en especial, el derecho de defensa y al debido procedimiento.

De este modo, la presente investigación tiene como objetivo principal establecer los presupuestos procesales para la configuración de las medidas cautelares previas conforme a lo establecido en el artículo 56° del Código Tributario, desde una comprensión del citado instrumento en el marco de la teoría del derecho tributario, y los principios del derecho administrativo y civil.

A tal efecto, resulta necesario desarrollar los siguientes objetivos específicos:

- Establecer las diferentes características en la conformación de las medidas cautelares, como herramientas del derecho procesal, tanto en el ámbito privado como en el derecho público, con especial énfasis en el Derecho Tributario.
- Determinar las diversas finalidades para la aplicación de una medida cautelar tanto en ámbito privado como en el derecho público, a efectos de delimitar su funcionalidad y razonabilidad en el uso.
- Delimitar dentro de lo establecido en el artículo 56° del Código Tributario – conforme a la legislación vigente y en los anteriores códigos tributarios-, cuáles son los elementos que conformarían los presupuestos procesales de la medida cautelar previa.
- Analizar la jurisprudencia constitucional, judicial, del Tribunal Fiscal y del CIADI en la que se analice la aplicación del instrumento medida cautelar previa, con el fin de establecer los elementos que configuran una correcta aplicación del instrumento procesal.



CAPÍTULO II: PRESUPUESTOS PROCESALES PARA LA CONFIGURACIÓN DE LAS MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS ESTABLECIDAS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO: UNA MIRADA DESDE EL ÁMBITO PRIVADO Y EL DERECHO PÚBLICO

Tanto en el derecho privado como en el derecho público existe la necesidad de asegurar la eficacia de las decisiones a ser adoptadas por el juzgador o el ente administrativo correspondiente, dado que el proceso o procedimiento en el cual se forma y emite dicha decisión transcurre en un lapso de tiempo.

Dicha situación no es ajena al derecho tributario, habiéndose contemplado en el artículo 56° del Código Tributario, los supuestos que habilitan a la Administración Tributaria para la aplicación de dichas medidas de forma previa al procedimiento de cobranza coactiva.

En consecuencia, es importante establecer los presupuestos procesales a partir de los cuales se configurará la aplicación de una medida cautelar tanto desde el derecho privado como el derecho público, a efectos de delimitar cuáles son los elementos que configuran la aplicación de una medida cautelar previa desde el derecho tributario, entendiendo la naturaleza de dicho instrumento y los fines a los que responde, debiendo enmarcar su configuración dentro del respeto a la Constitución Política del Perú como la norma suprema que vincula a la sociedad en su conjunto.

1. Noción de Medidas Cautelares

A efectos de establecer los alcances y límites de un instrumento que permita tutelar el interés de cobro de la deuda tributaria por parte de la Administración, esto es, de las medidas cautelares previas, es necesario partir desde una noción preliminar de lo que debe entenderse por medida cautelar.

De este modo, debemos señalar que dentro de las normas aplicables a los procedimientos en el Perú no existe una definición expresa de medidas cautelares, no obstante dentro del Código Procesal Civil –norma que establece las reglas aplicables a los procedimientos de naturaleza civil- y la Ley del Procedimiento Administrativo General –norma que establece el régimen jurídico y reglas aplicables al procedimiento administrativo- se establecen los presupuestos y las reglas que

debe seguirse para su aplicación, esto es, aquellos aspectos que delimitan su conformación desde el ámbito privado y el público.

Sobre ello, Rodríguez-Bereijo (2012, p. 18) sostiene que las medidas cautelares previas si bien tienen un origen en el derecho civil, son un instrumento que pertenece a un “fondo jurídico común”, es decir a la categoría de la Teoría General del Derecho, debiendo tenerse en cuenta que su aplicación no puede resultar homogénea al corresponder a la protección de intereses de distinta naturaleza conforme al ámbito del derecho en que se aplique.

De este modo, se tiene que existen distintos tipos de medidas cautelares en las diferentes ramas del derecho, esto es, dentro del derecho civil², penal³, administrativo⁴, constitucional⁵, protección y defensa del consumidor⁶, tributario⁷, laboral⁸, entre otros.

No obstante para efectos de establecer las características principales y alcances que conforman y habilitan a la aplicación de medidas cautelares en el derecho tributario, resulta importante establecer como punto de partida qué principios resultan comunes dentro del derecho civil y derecho administrativo, toda vez que dichas áreas conforman el punto de partida de la aplicación del citado instrumento en el ámbito privado y público, a fin de extraer los principios comunes a los mismos, sin desnaturalizar su aplicación dentro del derecho tributario.

2. Medidas cautelares en el proceso civil

Conforme ha indicado Monroy (1996, p. 124) corresponde entender como medidas cautelares a aquellas solicitadas al juez con el fin de asegurar la ejecución de la decisión final de este de forma anticipada.

De ello, se revela la existencia de una dicotomía entre la necesidad de contar con un pronunciamiento oportuno que asegure la eficacia del fallo a emitirse por el

² Artículo 611° del Código Procesal Civil.

³ Artículos 261°, 268°, 286°, 293° y 295° del Código Procesal Penal.

⁴ Artículos 155°, 234° y 256° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444.

⁵ Artículo 15° del Código Procesal Constitucional.

⁶ Artículo 109° del Código de Protección y Defensa del Consumidor.

⁷ Artículos 56°, 58° y 118° del Código Tributario.

⁸ Artículos 54°, 55° y 56° de la Ley Procesal del Trabajo, Ley N° 29497.

juzgador y la de contar con una medida certera que resulte razonable al momento de su aplicación.

De este modo, Calamandrei (1984, p.43) ha sostenido que las providencias cautelares concilian los dos elementos opuestos de la justicia: la celeridad y la ponderación. Es así que a través de estas medidas se busca resolver ante todo el problema con prontitud, dejando que la controversia de fondo se dirima con la adecuada ponderación dentro de los plazos del proceso ordinario.

En consecuencia, las medidas cautelares tienen como objeto principal que la decisión definitiva sea cumplida, generando la confianza en la ciudadanía de que los órganos de justicia podrán impartirla con eficacia.

Ahora bien, no obstante resulta necesario el aseguramiento del cumplimiento de las sentencias, es importante establecer requisitos que delimiten la aplicación de dichas medidas, dado que este tipo de instrumentos rompen con la lógica de la tutela ordinaria.

A tal efecto, se considera que las medidas cautelares deben cumplir con dos requisitos básicos: la verosimilitud en el derecho y el peligro en la demora⁹.

En dicho sentido, en el artículo 611° del Código Procesal Civil se indica que “el juez siempre que de lo expuesto y prueba anexa considere verosímil el derecho invocado y necesaria la decisión preventiva por constituir peligro la demora del proceso, o por cualquier razón justificable, dictará medida cautelar en la forma solicitada o la que considere adecuada atendiendo a la naturaleza de la pretensión principal (...)” (Resolución Ministerial N° 10-93-JUS, 1993).

Dichos requisitos también han sido reconocidos por el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente No. 00015-2005-AI (Tribunal Constitucional del Perú, Caso Municipalidad Metropolitana de Lima, párrafo 28) como requisitos mínimos para la configuración de una medida cautelar.

⁹ Corresponde indicar como elementos adicionales a la adecuación y la contracautela. Debemos señalar que la contracautela no será materia de análisis en el presente trabajo, al tratarse de un elemento de ejecución de la medida cautelar que permite asegurar al afectado frente al posible resarcimiento por los daños generados por indebida ejecución de dicho instrumento, por lo que no se trata de un requisito de procedibilidad de la medida cautelar.

El citado Tribunal considera que se entiende por verosimilitud del derecho a la acreditación que se tiene de la apariencia de contar con pronunciamiento favorable respecto de la pretensión formulada en el procedimiento ordinario, mas no la certeza de la existencia de una sentencia a su favor, lo que implica que debe existir un análisis no complejo ni definitivo de las pruebas y que a su vez estas sustenten la probable existencia de un pronunciamiento que otorgue la razón a quién solicita la medida cautelar.

A tal efecto, conforme sostiene Priori (2006, p.74), la verosimilitud deberá basarse en los elementos probatorios adjuntos al pedido cautelar que corroboren de forma suficiente que la pretensión principal tiene posibilidades razonables de ser declarada fundada, y no solo sustentarse en el azar o las intuiciones del Juzgador.

De otro lado, existirá peligro en la demora cuando el riesgo de que producto del retraso en la emisión de un pronunciamiento a favor del que solicita la aplicación de la medida cautelar por el transcurso del tiempo que conlleva la realización del proceso ordinario, resulte en la no ejecución de la sentencia a su favor.

Sobre ello, Jiménez (2011, p. 6) indica que el peligro debe ostentar la naturaleza de inminente, esto es, que de no actuar en dicho momento no se pueda hacer de forma posterior con eficacia; por lo que la impostergable tutela configura su interés para obrar.

De todo lo antes señalado, se deriva el carácter instrumental y subsidiario de las medidas cautelares al proceso ordinario, pues están constituidas para asegurar el éxito al momento de la emanación de un pronunciamiento posterior y con la finalidad de que la espera de un pronunciamiento definitivo a través del desarrollo del proceso ordinario para conseguir la razón no genere un daño para el sujeto que la ostente (Calamandrei, 1984, p.44).

En consecuencia, las medidas cautelares no tiene un fin en sí mismas y tendrán un carácter provisional hasta la emisión del pronunciamiento definitivo dentro del proceso ordinario.

De otro lado, Ariano (2012, p.14 a 26) sostiene que dentro de un sistema que ofrece medidas cautelares “típicas” –como lo son el embargo, el secuestro conservativo, entre otros-, corresponde que se regule de forma expresa la situación jurídica que

se pretende tutelar y el peligro que se ostenta neutralizar, como presupuestos específicos de su otorgamiento, siendo estos los habilitantes para su aplicación; mientras que en los casos en los que dichas medidas sean “atípicas” debe verificarse la aplicación de la cláusula general, establecida en el artículo 611° del Código Procesal Civil.

A tal efecto, añade que de una revisión de nuestro sistema procesal, éste resulta predominantemente atípico, por el alto grado de indeterminación de sus medidas típicas y por la posibilidad de que el juez dicte medidas cautelares distintas de las previstas en la ley en tanto aseguren de forma más adecuada el cumplimiento de la decisión definitiva (artículo 629° del Código Procesal Civil), no obstante la aplicación de las misma ha sido realizada de forma muy restrictiva.

En ese orden de ideas, se ha establecido que en razón del carácter instrumental, provisorio y variable de las medidas cautelares, estas solo pueden ser dictadas cuando concurren de forma conjunta los siguientes requisitos: i) la apariencia de la fundamentalidad del derecho discutido, ii) el peligro en la demora de tutela efectiva, y iii) la adecuación o razonabilidad en la aplicación de la medida cautelar para garantizar la eficacia de la pretensión. (Poder Judicial, Caso Julio Tito Juero Porras, considerando tercero).

Asimismo, cabe destacar que un elemento importante y que conforma los presupuestos procesales para la aplicación de medidas cautelares es la adecuación, la que debe entenderse como la correlación que debe existir entre la finalidad que se intenta garantizar y la medida solicitada como garantía, la que debe ser congruente y proporcional con el objeto de su aseguramiento.

A criterio de Jiménez (2011, p.7), la adecuación no constituye un presupuesto procesal sino un requisito o condición necesaria para su concesión, toda vez que es el juez quien adecua la medida cautelar considerando los elementos antes señalados a fin de garantizar la eficacia del pronunciamiento posterior.

De todo lo antes señalado es posible apreciar que la finalidad de la aplicación de una medida cautelar en el ámbito civil está referida al otorgamiento de una tutela jurisdiccional efectiva, que permita obtener de parte del juzgador un pronunciamiento oportuno y eficaz a través de un instrumento que adelanta los efectos de la sentencia a otorgarse con el fin de que el transcurso del tiempo no la convierta en ineficaz.

En ese orden de ideas, sostiene Ledesma (2013, p.21 y 22), que la finalidad de la tutela cautelar ya no se limita a la conservación de los bienes a fin de asegurarlos, sino que se busca que las resoluciones judiciales sean efectivas al momento que se emitan, aun cuando ello implique el transcurso de un tiempo para su emisión. De este modo, no será suficiente procurar la “celeridad” en la emisión de un pronunciamiento, sino que se debe ponderar otros principios como la bilateralidad, contradicción e igualdad frente a la ley y al proceso: la tutela cautelar es un derecho incluido en el derecho fundamental a la tutela efectiva.

En consecuencia, la finalidad y alcances del otorgamiento de una medida cautelar desde el ámbito privado está centrada en la protección de los intereses y los derechos de los particulares, principalmente el acceso a una tutela jurisdiccional efectiva.

Ahora bien, a efectos de complementar y delimitar los aspectos principales que conforman una medida cautelar es necesario establecer las características y presupuestos procesales de dicho instrumento desde el derecho público, el cual tiene una finalidad distinta a la antes expuesta, para lo que se tomará como punto de partida lo establecido respecto al procedimiento administrativo de forma general.

3. Medidas cautelares en el procedimiento administrativo

De este modo, dentro de la Ley del Procedimiento Administrativo General se establecen diferentes instrumentos de aseguramiento de las decisiones de la Administración, a efectos del presente análisis consideramos importante desarrollar dos tipos de medidas establecidas en dicha regulación: las medidas cautelares y las medidas provisionales¹⁰.

En primer lugar, corresponde indicar que tanto para la aplicación de las medidas cautelares como de las medidas provisionales, conforme a lo establecido en el artículo 201° del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, “los actos administrativos tendrán carácter ejecutivo, salvo

¹⁰ Si bien al artículo 156° de la Ley del Procedimiento Administrativo General establece la posibilidad de contar con una decisión anticipada por parte de la Administración con carácter provisional, ello obedece a una manifestación de la tutela anticipada a favor del administrado que no se enmarca dentro de los instrumentos a desarrollarse en este punto, lo que no resta análisis de importancia para efectos del presente trabajo.

disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que estén sujetos a condición o plazo conforme a ley” (Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, 2017); en consecuencia la Administración tiene la facultad de proteger sus propios intereses a través del ejercicio de la autotutela, no siendo necesario que otro poder del Estado ejecute sus decisiones, en tanto se presume que los actos emitidos por la Administración se encuentran revestidos de legitimidad.

A tal efecto, los límites a la ejecutoriedad de los actos administrativos se encontrarán establecidos por el respeto a los derechos de los administrados y los límites expresamente señalados por la ley.

Ahora bien, respecto a las medidas cautelares, corresponde señalar que en los artículos 155°, 234° y 256° del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, se indica lo siguiente:

Artículo 155.- Medidas cautelares

155.1 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.

155.2 Las medidas cautelares podrán ser modificadas o levantadas durante el curso del procedimiento, de oficio o a instancia de parte, en virtud de circunstancias sobrevenidas o que no pudieron ser consideradas en el momento de su adopción.

155.3 Las medidas caducan de pleno derecho cuando se emite la resolución que pone fin al procedimiento, cuando haya transcurrido el plazo fijado para su ejecución, o para la emisión de la resolución que pone fin al procedimiento.

155.4 No se podrán dictar medidas que puedan causar perjuicio de imposible reparación a los administrados.

Artículo 234.- Medidas cautelares

234.1 En cualquier etapa del procedimiento trilateral, de oficio o a pedido de parte, podrán dictarse medidas cautelares conforme al Artículo 155.

234.2 Si el obligado a cumplir con una medida cautelar ordenado por la administración no lo hiciere, se aplicarán las normas sobre ejecución forzosa prevista en los Artículos 201 al 209 de esta Ley.

234.3 Cabe la apelación contra la resolución que dicta una medida cautelar solicitada por alguna de las partes dentro del plazo de tres (3) días contados a partir de la notificación de la resolución que dicta la medida. Salvo disposición legal o decisión de la autoridad en contrario, la apelación no suspende la ejecución de la medida cautelar.

La apelación deberá elevarse al superior jerárquico en un plazo máximo de (1) día, contado desde la fecha de la concesión del recurso respectivo y será resuelta en un plazo de cinco (5) días.

Artículo 256.- Resolución

(...)

256.2 La resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa. La administración podrá adoptar las medidas cautelares precisas para garantizar su eficacia, en tanto no sea ejecutiva.

(...)

(Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, 2017)

Ahora bien, conforme sostiene Espinoza (2010, p.178), la aplicación de las medidas cautelares en el procedimiento administrativo se encuentra contemplada en la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, y tiene como fin la tutela de los derechos de los administrados, a través de obtención de un pronunciamiento oportuno y anticipado de la Administración, con la finalidad de que se proteja los intereses de los ciudadanos, toda vez que existen elementos que relevan el riesgo de tornarse en ineficaz el pronunciamiento final de no otorgarse dicha medida.

Es así que de modo muy similar a lo establecido en el proceso civil, dentro del procedimiento administrativo resulta posible que de oficio o a instancia de parte se decrete la aplicación de medidas cautelares con la finalidad de asegurar la eficacia de la decisión administrativa.

A criterio de Sanmartino (2004, p.62), la aplicación de una medida cautelar dentro del procedimiento administrativo tiene como misión el aseguramiento de la efectividad de la sentencia o decisión administrativa que se emita concluido el procedimiento, por lo que es resultado de un discernimiento de que existen

circunstancias que podrían suceder en dicho lapso temporal que generan la necesidad de un pronunciamiento anticipado¹¹.

De este modo, para la aplicación de una medida cautelar dentro del procedimiento administrativo se aplicarán los principios esbozados en dentro del proceso civil, toda vez que al igual que la finalidad de la aplicación de las mismas es la protección de la tutela jurisdiccional efectiva dentro del procedimiento administrativo.

Sin perjuicio de ello, Sanmartino (2004, p.70-75) indica que se ha determinado que además de la exigencia de la verosimilitud del derecho y la existencia de peligro en la demora –entre otro-, se establece como un presupuesto para la aplicación de las medidas cautelares dentro del procedimiento administrativo que no se afecte al interés público, lo que se debe entender como la determinación de que a través del otorgamiento de la medida cautelar no se lesione, suprima o restrinja de forma cierta y directa los intereses comunes y colectivos protegidos por el ordenamiento, es decir, que a través de la pérdida de eficacia del acto administrativo no se lesione el interés general tutelado.

En consecuencia, incluso cuando se deba respetar los presupuestos aplicables al ordenamiento privado y se oriente la configuración de dicha medida a la protección de la tutela de los derechos de los administrados, un elemento a ponderar será –en estos casos- la no lesión del interés general.

Por otro lado, respecto de las medidas provisionales corresponde señalar que en el artículo 254° del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, se indica lo siguiente:

Artículo 254.- Medidas de carácter provisional

254.1 La autoridad que tramita el procedimiento puede disponer, en cualquier momento, la adopción de medidas de carácter provisional que aseguren la eficacia de la resolución final que pudiera recaer, con sujeción a lo previsto por el artículo 155.

¹¹ Corresponde indicar que no obstante el citado autor realiza un análisis desde la legislación argentina – en la cual no existe a la fecha de la citada publicación una norma que englobe a los procedimientos administrativos- las conclusiones a las que llega parten del estudio de la jurisprudencia del citado país y de los instrumentos de la teoría general del derecho que le resultan aplicables, por lo que sus conclusiones resultan un aporte para el presente trabajo.

254.2 Las medidas que se adopten deberán ajustarse a la intensidad, proporcionalidad y necesidad de los objetivos que se pretende garantizar en cada supuesto concreto.

254.3 No se puede dictar medidas de carácter provisional que puedan causar perjuicio de difícil o imposible reparación a los interesados o que impliquen violación de sus derechos.

254.4 Las medidas de carácter provisional no pueden extenderse más allá de lo que resulte indispensable para cumplir los objetivos cautelares concurrentes en el caso concreto.

254.5 Durante la tramitación, la autoridad competente que hubiese ordenado las medidas de carácter provisional las revoca, de oficio o a instancia de parte, cuando compruebe que ya no son indispensables para cumplir los objetivos cautelares concurrentes en el caso concreto.

254.6 Cuando la autoridad constate, de oficio o a instancia de parte, que se ha producido un cambio de la situación que tuvo en cuenta al tomar la decisión provisional, esta debe ser cambiada, modificando las medidas provisionales acordadas o sustituyéndolas por otras, según requiera la nueva medida.

254.7 El cumplimiento o ejecución de las medidas de carácter provisional que en su caso se adopten, se compensan, en cuanto sea posible, con la sanción impuesta.

254.8 Las medidas de carácter provisional se extinguen por las siguientes causas:

1. Por la resolución que pone fin al procedimiento en que se hubiesen ordenado. La autoridad competente para resolver el recurso administrativo de que se trate puede, motivadamente, mantener las medidas acordadas o adoptar otras hasta que dicte el acto de resolución del recurso.

2. Por la caducidad del procedimiento sancionador.

(Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, 2017)

Ahora bien, conforme ha señalado Moron (2015, p.809), las características de una medida provisional son su carácter exorbitante y su aplicación por decisión unilateral de la Administración con la finalidad de garantizar que la actuación de la Administración resulte eficaz, lo que opera bajo su discrecionalidad.

De este modo, a criterio de Espinoza (2010, p.178), existe diferencia entre lo que se debe entender como medidas cautelares y medidas provisionales: serán medidas cautelares aquellas que tengan como fin la tutela de los derechos de los ciudadanos,

mientras que las medidas provisionales tienen como objetivo principal el aseguramiento del cumplimiento del interés general a cargo de la Administración.

A tal efecto, a criterio del citado autos si bien no existe consenso general respecto a las características que diferencian unas a otras, a su criterio, en el caso de las medidas cautelares se exige como requisito la existencia de peligro en la demora - en los términos líneas arriba detallados-, mientras que en la medidas provisionales, la verosimilitud será exigible respecto de la ilegalidad de la conducta que se busca modificar con la aplicación de las medidas provisionales.

En dicho sentido, Moron (2015, p.809) colige que las características procesales de las medidas cautelares no se pueden extrapolar a la aplicación de una medida provisional debido a su carácter singular sustentado en que obedece a una finalidad claramente distinta, siendo que en el caso de las medidas provisionales –a diferencia de las medidas cautelares- no existe un sustento basado en la protección de la tutela jurisdiccional efectiva, sino que obedece al ejercicio de una potestad que tiene como fin la protección de un interés general en restricción de los derechos individuales de los administrados.

En consecuencia, podemos apreciar que incluso dentro del ámbito público una de las características que se revelan de la dación de una medida cautelar es su carácter de jurisdiccional, esto es, que es otorgada por el juez o un ente administrativo que se encuentre facultado para ello por ley, a efectos de garantizar el derecho a una tutela jurisdiccional efectiva, la que no puede resultar lesiva al interés general; mientras que una medida provisional obedecerá al interés público de asegurar que este no sea burlado, esto es, se generará con el fin de proteger al interés general.

Ahora bien, resulta de importancia advertir que la regulación de las medidas provisionales dentro de la Ley del Procedimiento Administrativo General están consideradas dentro de las normas aplicables al procedimiento sancionador, el cual es un procedimiento especial que obedece a parámetros y reglas distintas a las establecidas dentro del procedimiento administrativo entendido como general; por lo que sus procedimientos se encuentran orientados a la consecución de fines particulares, como lo es el fiscalizar y sancionar el incumplimiento de las obligaciones establecidas a los administrados.

De este modo, habiendo revisado la aplicación de las medidas cautelares y provisionales dentro del Código Procesal Civil y la Ley del Procedimiento Administrativo General, así como los fines que motivan la aplicación de las mismas desde la tutela jurisdiccional efectiva de los ciudadanos hasta la protección del interés general, corresponde establecer los alcances de las medidas cautelares dentro del derecho tributario.

4. Medidas cautelares en el procedimiento tributario

Conforme con el artículo 118° del Código Tributario, se establece que vencido el plazo de 7 días desde el inicio del procedimiento de cobranza coactiva, esto es, desde la notificación de la resolución de ejecución coactiva que contiene el mandato de cancelación de la deuda tributaria que tiene el carácter de exigible coactivamente, el Ejecutor Coactivo podrá disponer trabar las medidas cautelares que considere necesarias.

Dentro de las citadas medidas se encuentran el embargo en forma de intervención en recaudación, embargo en forma de depósito, embargo en forma de retención y embargo en forma de inscripción.

Ahora bien, conforme se ha señalado previamente a efectos de que una deuda tributaria sea exigida coactivamente es necesario que esta cuente con el carácter de exigible coactivamente, conforme a lo establecido en el artículo 115° del Código Tributario.

Al respecto, es importante destacar que dentro de los supuestos establecidos en el artículo 115° del Código Tributario se encuentran los siguientes:

- 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. 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 continúa con el pago de las cuotas de fraccionamiento.
- b) La establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa reclamadas fuera del plazo establecido para la interposición del recurso, siempre que no se

cumpla con presentar la Carta Fianza respectiva conforme con lo dispuesto en el Artículo 137.

c) La establecida por Resolución no apelada en el plazo de ley, o apelada fuera del plazo legal, siempre que no se cumpla con presentar la Carta Fianza respectiva conforme con lo dispuesto en el Artículo 146, o la establecida por Resolución del Tribunal Fiscal.

d) La que conste en Orden de Pago notificada conforme a ley.

e) Las costas y los gastos en que la Administración hubiera incurrido en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, y en la aplicación de sanciones no pecuniarias de conformidad con las normas vigentes.

(Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013)

De este modo, resulta claro que en los supuestos antes señalados se ha otorgado al contribuyente la posibilidad de ejercer su derecho de defensa en la instancia administrativa correspondiente, no obstante este ha incumplido los requisitos de admisibilidad establecidos con relación a los recursos impugnatorios presentados, como lo serían la presentación de los mismos fuera del plazo establecido en la ley o la omisión de la presentación de la carta fianza ante el incumplimiento del plazo; se ha agotado la vía administrativa correspondiente; o se impugna deuda que tiene como sustento la propia auto liquidación presentada por contribuyente.

No obstante, conforme con el artículo 56° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, “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 Código Tributario, podrá trabar medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer dicha deuda, inclusive cuando ésta no sea exigible coactivamente” (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

En consecuencia, en la aplicación de una medida cautelar previa el requisito antes esbozado de la exigibilidad coactiva se deja de lado, aplicándose la medida incluso cuando no se ha posibilitado el cuestionamiento de la deuda tributaria en la instancia administrativa.

Resulta importante delimitar en tal caso, cuáles son los presupuestos que configuran la aplicación de un instrumento de dicha envergadura, desde la naturaleza y fines a

los que persigue, enmarcándolo en una aplicación del derecho que respete los principios y derechos constitucionalmente establecidos.

Al respecto, el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente No. 00015-2005-AI, considera a la verosimilitud del derecho y el peligro en la demora como presupuestos que debe considerar el Ejecutor Coactivo al momento de establecer la aplicación de la medida cautelar.

De este modo, consideramos que al igual que en la aplicación de las medidas cautelares en la Ley del Procedimiento Administrativo General, conforme se ha señalado en los párrafos precedentes, los presupuesto antes analizados resultan de vital importancia, así como la aplicación de la medida considerando la protección del interés general.

Denota importancia en este punto establecer si las medidas cautelares previas, conforme se han establecido en el artículo 56° del Código Tributario, pueden enmarcarse dentro de un instituto previamente establecido en el ámbito civil o el derecho público, y de no ser el caso si corresponden estudiarse como un instrumento procesal autónomo del derecho tributario.

Sobre dicho punto, corresponde indicar que conforme con Durán y Mejía (2011, p.137 y 238), el intérprete de las normas tributarias no debe entender la supletoriedad de los principios del derecho administrativo y de los principios generales del derecho –conforme a la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario- como una aplicación solo en ausencia de norma expresa, sino que debe abordarse desde una “perspectiva compartida o de complementariedad”.

De este modo, a criterio de los autores los procedimientos tributarios tienen como fin “efectivizar la institución constitucional del tributo”, por lo que las instituciones establecidas alrededor de estos como derechos y deberes no pueden ser las mismas que las del procedimiento administrativo general, no obstante dejan entrever que el análisis de cómo podrían las instituciones del procedimiento administrativo general desnaturalizar el procedimiento tributario resulta interesante.

En consecuencia, un análisis de la naturaleza de una medida cautelar previa, debe partir de una postura clara de lo que se debe entender como aplicación supletoria del derecho administrativo y de los principios generales del derecho, sobre todo

cuando conforme se ha señalado la medida cautelar es un instrumento de aplicación en la teoría general del derecho.

Ahora bien, consideramos importante resaltar en este punto lo colegido por el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente No. 00015-2005-AI:

46. Como bien lo señala la demandante, la Administración Pública tiene la capacidad para proteger directamente sus intereses, pudiendo incluso exigir por sí misma el cumplimiento de sus actos. Sin embargo, esta facultad de autotutela de la Administración Pública de ejecutar sus propias resoluciones, sustentada en los principios de presunción de legitimidad y de ejecución de las decisiones administrativas, implica la tutela de los derechos fundamentales de los administrados que pueden verse amenazados o vulnerados por la actividad de la Administración, como son los derechos al debido procedimiento y a la tutela judicial efectiva, conforme se ha desarrollado a lo largo de la presente sentencia.

(Tribunal Constitucional del Perú, Caso Municipalidad Metropolitana de Lima, párrafo 28).

De este modo, a nuestro criterio son los límites establecidos constitucionalmente – en particular, el derecho de defensa y de acceso al debido procedimiento- los elementos que permiten que la aplicación de las medidas cautelares previas se enmarque dentro de un sistema coherente de normas donde los principios constitucionales son las normas supremas del mismo.

Ahora, en este punto es útil comprender el desarrollo histórico del artículo 56° del Código Tributario y las razones por las que a criterio del legislador era importante una modificación en dicho dispositivo.

De este modo, lo primero que se puede señalar es que las medidas cautelares previas se encontraban introducidas en los Códigos Tributarios aprobados mediante Decreto Ley N° 25859 y Decreto Legislativo N° 773, con los textos siguientes:

“Artículo 56.- 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.

Artículo 57.- El embargo preventivo que aplique la Administración será sustentado mediante la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago.

El embargo preventivo caducará al año de trabado, plazo que puede prorrogarse por otro igual, si se acompaña copia de la resolución desestimando la reclamación del deudor tributario.”

(Decreto Ley N° 25859, 1992)

“Artículo 56°

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.

Artículo 57°

El embargo preventivo que aplique la Administración será sustentado mediante la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago.

Trabado el embargo preventivo, éste se mantendrá durante un año, plazo que puede prorrogarse por otro igual, si se acompaña copia de la resolución desestimando la reclamación del deudor tributario.”

(Decreto Legislativo N° 773, 1993)

De este modo, en ambos dispositivos legales se establecía la posibilidad de trabar embargos de forma preventiva -esto es, aplicar una medida cautelar- sustentados en la Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, por lo que dicha deuda no tenía el carácter de exigible coactivamente.

Posteriormente, mediante el Decreto Legislativo N° 816, se establece una importante modificación en el dispositivo legal, conforme a lo siguiente:

“Artículo 56°

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 ésta no sea exigible coactivamente.”

(Decreto Legislativo N° 816, 1996)

Es así que a través de la referida modificación se introduce como elemento importante de la aplicación de una medida cautelar previa al inicio del procedimiento de cobranza coactiva su carácter excepcional y las circunstancias que determinan esa situación extraordinaria.

Luego, mediante la Ley N° 27038, se introducen los supuestos que ameritan trabar una medida cautelar previa, dentro de los cuales se encuentran:

“Artículo 56°

(...)

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 hacerlo fijan 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
(...).”
(Ley N° 27038, 1998)

Posteriormente, mediante Decreto Legislativo N° 953, se introducen algunos supuestos adicionales para la aplicación de una medida cautelar previa:

“Artículo 56°

(...)

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.

(...).”

(Decreto Legislativo N° 953, 2004)

En consecuencia, de la revisión del desarrollo legislativo se aprecia que su carácter excepcional ha estado delimitado por los elementos primordiales comportamiento del deudor y circunstancias que hagan devenir en infructuosa la cobranza, las cuales no solo se limitan a los supuestos enumerados en dicho artículo: los supuestos enumerados en la lista del artículo 56° del Código Tributario no delimitan de forma unívoca los supuestos de aplicación y no deben entenderse como suficientes el

establecimiento de una medida cautelar previa, sino que los presupuestos procesales nacerán de la propia naturaleza y fines del instrumento.

Otra norma, de gran importancia al momento analizar la regulación correspondiente a medidas cautelares previas, es el Reglamento de Cobranza Coactiva, aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 216-2004-SUNAT, que establece reglas generales para la aplicación de medidas cautelares, así como en específico respecto de las medidas cautelares previas.

Al respecto, cabe señalar que conforme al artículo 16° del citado reglamento, corresponde adoptar la medida más adecuada para el cobro del tributo, debiéndose precisar que en la aplicación de las medidas cautelares previas se debe velar por no impedir el funcionamiento de la empresa, así como por no incumplir con los pagos de las obligaciones laborales, tributarias, entre otras, que correspondan al contribuyente.

Es así que el referido reglamento, los siguientes parámetros respecto a la aplicación de medidas cautelares –lo que resulta aplicable a las medidas cautelares previas-:

- Medida cautelar en forma de intervención: el Interventor Recaudador verificará que se realicen los pagos para el funcionamiento del negocio y sus obligaciones.
- Medida cautelar en forma de intervención en información: el Interventor Informador pondrá en conocimiento del ejecutor coactivo los hechos que obstaculicen el normal funcionamiento de la empresa, para que adopte las medidas necesarias.
- Medida cautelar de embargo en forma de intervención en administración de bienes: el Interventor Administrador debe comprobar, cuando el bien embargo es la fuente de ingresos, que de lo producido por este solo se realicen los gastos necesarios para mantener la fuente productora y el cumplimiento de obligaciones.
- Medida cautelar de embargo en forma de retención: el contribuyente podrá solicitar al ejecutor coactivo –sujeto a su criterio de aceptar o no su solicitud- que la imposición de una medida cautelar previa no le impida el funcionamiento de la empresa y el cumplimiento de sus obligaciones, laborales, tributarias, entre otras, siempre que acredite fehacientemente que las obligaciones se vencen durante la vigencia del embargo o que no cuenta con otros ingresos que permitan el funcionamiento de su negocio.

(Resolución de Superintendencia N° 216-2004-SUNAT, 2004)

En consecuencia, conforme a la norma antes señalada es necesario adoptar una medida de aseguramiento que no impida que la empresa siga operando o incumpla con sus obligaciones, resultando la más adecuada al fin que persigue.

De otro lado, cabe señalar que además de las medidas cautelares establecidas en el artículo 118° del Código Tributario, es posible aplicar medida cautelar previa en forma genérica.

De este modo, dentro de la aplicación de esta medida y respecto a la devolución del Saldo a Favor Materia de Beneficio mediante Notas de Crédito Negociables; aun cuando SUNAT podrá efectuar retenciones sobre ellas para cancelar deudas exigibles –y, en el caso de las deudas respecto a las que se traben medidas cautelares previas, no estamos frente a deudas exigibles coactivamente-, en tanto la Administración no dispone la cancelación de tales deudas, sino que pretende asegurar con el referido saldo a favor, corresponde la aplicación de medidas cautelares previas, en tanto se verifique la causal prevista en el inciso b) del artículo 56° del Código Tributario. (Tribunal Fiscal, Resolución N° 06024-3-2010)

5. De los límites en la imposición de una medida cautelar como elementos de su conformación

Conforme con el artículo 155° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la autoridad competente dentro de un procedimiento administrativo con la finalidad de asegurar la eficacia de la ejecución del acto administrativo final, mediante una decisión motivada y que analice los elementos suficientes para su dación, adoptará la medida cautelar o provisional aplicable.

Conforme a lo señalado en los párrafos precedentes, se revelan como características principales del otorgamiento de las medidas cautelares que estas deben adecuarse a los fines para los que fueron previstas (debiendo ajustarse a los objetivos y fines para los que fueron otorgadas), no pueden causar un perjuicio irreparable al administrado o que viole sus derechos, y deben extinguirse al momento en el que se produzca el pronunciamiento definitivo por parte de la Administración.

De lo anterior se desprende que independientemente de la importancia de la tutela de los derechos de los ciudadanos o del interés general de la Administración, corresponde aplicar de dichas medidas de forma que coadyuve a la consecución del objetivo final sin soslayar los derechos de los administrados a través de la de medidas adecuadas, que no constituyan un fin en sí mismo y que no lesionen irreparablemente a los ciudadanos.

Más aún, conforme se indica en el numeral 10 del artículo 64° del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, es un derecho de los administrados que las actuaciones de la Administración, entre ellas, la aplicación de medidas cautelares y provisionales sean realizadas de la forma menos gravosa posible; por lo que no solo deberá aplicarse las citadas medidas sin generar daños irreparables sino que la afectación de los mismos debe ser la menor posible. (Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, 2017)

Ahora bien, no debe dejarse de lado que conforme con lo establecido por el numeral 1.4 del Artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, “las decisiones de la autoridad administrativa, cuando (...) establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido”. En consecuencia, la aplicación de una medida cautelar o provisional deberá guardar una vinculación razonable con el fin que pretende tutelar a efectos de que no resulte arbitraria en su aplicación. (Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, 2017)

En similar sentido se pronuncia Espinoza (2010, p.183), al indicar que el ejercicio de una atribución de esta magnitud podría devenir en excesos en su aplicación, por lo que resultaría provechoso plantearse como parámetro el análisis de la necesidad y razonabilidad del instrumento -esto es, la proporcionalidad entre la medida adoptada y la consecución del fin-; y el contraste entre la tutela de los derechos de los solicitantes a la aplicación de la medida cautelar y el interés general (poniendo como ejemplos casos vinculados a salud pública, medio ambiente, seguridad, entre otros).

Respecto al principio de razonabilidad, Morón (2004, p. 70) indica que este es un principio rector de la actuación de la Administración, toda vez que implica una

afectación admitida que despliega sus efectos sobre los bienes y derechos de los administrados, debiendo ser una medida legítima, justa y proporcional.

Asimismo, sostiene que el gravamen debe cumplir con encontrarse dentro de los parámetros de la facultad atribuida con el fin de no desnaturalizar la finalidad para la cual fue otorgada, y guardar una proporción entre la medida adoptada y su objetivo final.

En consecuencia, la discrecionalidad otorgada a la Administración para decidir la adopción de una medida cautelar tiene como límite la razonabilidad en la aplicación de dicha medida, la cual deberá encontrarse plenamente motivada y justificada en causas debidamente comprobadas: a mayor discrecionalidad otorgada a la Administración para el cumplimiento de sus fines, mayor es el deber de este de cumplir con aplicar los principios de razonabilidad y motivación de sus actos.

De lo anteriormente señalado podemos concluir que la adecuación en la aplicación de una medida de esta naturaleza no solo se determinará de forma abstracta a través de la evaluación de las formas generales con las que cuenta la Administración para el aseguramiento del cumplimiento de sus mandatos, sino que corresponderá evaluar en cada caso concreto la pertinencia de la actuación del órgano competente y de los intereses que se pretenden tutelar.

Sin perjuicio de lo antes señalado, corresponde indicar que conforme a lo señalado en 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" (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

Sobre este punto, corresponde indicar que si bien la propia norma tributaria establece que en el caso de la discrecionalidad otorgada al ente administrativo tributario este deberá considerar la decisión más favorable para la consecución de los fines del interés público, la citada norma debe entenderse en concordancia con la aplicación de los principios establecidos como garantistas de los principios del derecho administrativo y de los derechos reconocidos constitucionalmente como lo son el derechos al debido procedimiento y al derecho de defensa, los cuales se podrían ver afectados al aplicar una medida administrativa de forma irrazonable

afectando sus derechos y bienes aun cuando no se hayan configurado los supuestos que faculten a cualquier administración a aplicar una medida de esta naturaleza y sin considerar que dichas medidas deben usarse de la forma que establezca la menor lesión de los derechos de los administrados y siempre que resulte la forma más adecuada de lograr el fin para el cual se realiza.

A tal efecto, consideramos que la correcta forma de interpretar la citada disposición debe ser aquella que si bien tenga como fin el cumplimiento del interés público, deberá aplicarse siempre que se aplique de forma razonable y de la forma menos gravosa para los contribuyentes y que permita la continuidad de la operatividad del contribuyente, supuesto que solo resultará posible en tanto se fundamente en una decisión informada y debidamente motivada.

Ahora bien, el Tribunal Fiscal, ha considerado en las Resoluciones N° 10907-5-2008 y 1992-3-2003, que la aplicación de una medida cautelar es de carácter excepcional, por lo que cuando la Administración decide adoptarla, debe ser indubitable su necesidad (Tribunal Fiscal, Resoluciones N° 10907-5-2008 y 1992-3-2003).

De este modo, podemos concluir que tanto para los procedimientos administrativos en general, como para el caso particular de los procedimientos tributarios, la aplicación de una medida cautelar debe obedecer a la aplicación razonable de dicha facultad, resultando subsidiaria y excepcional en su aplicación, por tratarse de medidas que encuentran su justificación en el aseguramiento de una decisión posterior de la Administración, por lo que no debe existir otra medida que cumpla de modo más satisfactorio los fines para los cuales ha sido impuesta.

Sobre dicho punto, corresponde indicar que la aplicación de una medida de aseguramiento de una decisión o voluntad manifiesta de la Administración no es ilegítima per se, sino que responde al ejercicio de la soberanía de los Estados frente a sus nacionales, como manifestación de la autotutela de sus intereses.

No obstante, conforme señala Prieto (2012, p. 810), las formas de afectación de los Estados en el patrimonio de los sujetos a su soberanía puede ser directa o indirecta. De este modo, una decisión adoptada por la Administración podría causar los efectos de una expropiación –aun cuando no cuente con los requisitos de protección de un interés público y pago de una compensación justa-, a lo que denomina expropiación indirecta o regulatoria. En consecuencia, dichas medidas no serán

arbitrarias, en tanto cumplan con los parámetros de razonabilidad y proporcionalidad que exige un ejercicio legítimo de su potestad.

Sobre dicho punto, señala el Tribunal de Arbitraje del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones – CIADI en el Laudo recaído en el Caso No. ARB/07/6, lo siguiente:

142. También está bien establecido que la expropiación puede concretarse no sólo a través de una toma formal, pero también "indirectamente" por medio de medidas que resultan en la privación sustancial del uso y del valor de una inversión a pesar de que la titularidad formal sobre la misma permanezca en cabeza del inversionista sentencia.

(Tribunal de Arbitraje del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones, Procedimiento de arbitraje entre Señor TzaYapShum (demandante) y la República del Perú (demandada), Caso No. ARB/07/6, párrafo 142).

De esta forma, no es necesario que exista un cambio en la titularidad de la propiedad de los bienes para afectar en términos reales el patrimonio de los contribuyentes, pudiendo incluso ser una afectación al control sobre los bienes o la pérdida de alguno de los atributos de la propiedad sobre los mismos, o la restricción sobre el ejercicio de un derecho a favor del administrado, supuestos posibles en el caso de la aplicación de las medidas cautelares previas a favor de la Administración Tributaria¹².

En consecuencia, el ejercicio de la potestad tributaria de los estados se ejerce conforme a las reglas establecidas en su propio ordenamiento y de forma discrecional en su aplicación, lo que resulta legítimo al corresponder a la protección de un interés de carácter general, no obstante dicha manifestación de su potestad no puede realizarse de forma absoluta, sino que tiene como límite la realización arbitraria de su poder, siendo que solo en este último caso podemos hablar de una expropiación indirecta, de lo contrario la afectación al patrimonio del contribuyente se encontrará justificada.

¹² Cabe señalarse que conforme con el artículo 56° del 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" del citado código.

De este modo, a criterio del Tribunal de Arbitraje del CIADI, dentro de los elementos que permiten verificar la existencia de una expropiación indirecta a través de la imposición de una medida cautelar previa, se tiene a la “gravedad de su impacto y su duración”, entendiéndola como una afectación a la viabilidad operativa de la empresa más que a la disminución del retorno de la inversión a través del margen de rentabilidad de la empresa luego del pago de sus obligaciones.

Asimismo, también indica que la afectación debe tener cierta perdurabilidad, lo que se revela en las medidas cautelares previas, en tanto conforme con el artículo 57° del Código Tributario estas se mantienen durante el plazo de 1 año y pueden ser extendidas por dos años adicionales, en tanto se desestime la reclamación presentada por el deudor tributario; por lo que en total la medida podría ser mantenida por el plazo de 3 años, de lo que se colige que no se trata de una actuación temporal.

Adicionalmente, debe entenderse que la aplicación de las medidas cautelares previas no solo se encuentra justificada en la protección de un interés general como manifestación de su poder de policía, sino que debe analizarse en cada caso concreto la razonabilidad en la aplicación de dichas medidas, de tal forma que no se impida la continuidad de la operatividad de la empresa y se afecte de forma menos gravosa al contribuyente, para lo que corresponde evaluar que los medios utilizados sean los más idóneos.

Sin perjuicio de ello, el Tribunal arbitral sostiene que al tratarse de una facultad que implica la exigencia coactiva de una deuda tributaria aun cuando no tiene el carácter de exigible, ello implica que las autoridades procedan con mucha cautela y en respeto de las normas establecidas, siendo que al momento de evaluar su aplicación se debe contar con los elementos de prueba suficientes para acreditar las condiciones que originan su aplicación así como la posibilidad de controvertirlas.

De este modo, no resulta suficiente la posibilidad de acceder a un procedimiento donde pueda cuestionarse la aplicación de las medidas cautelares previas, sino que dentro de dicho procedimiento debe respetarse el debido procedimiento y el derecho de defensa, el cual comprende un conjunto de derechos que le otorgan una entidad mínima, dentro de los cuales resulta de vital importancia el derecho a la motivación de las resoluciones.

Sobre este punto, señala el Tribunal de Arbitraje del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones – CIADI en el Laudo recaído en el Caso No. ARB/07/6, lo siguiente:

235. La decisión del Tribunal Fiscal no estudió ni respondió ninguno de los argumentos que sustentaron la interposición del Recurso de Queja ni fue más allá del informe de la SUNAT para acreditar los hechos que le daban sustento a las medidas cautelares. En efecto, la SUNAT en su informe afirmó que la conducta de TSG se acomodaba a los literales b) y e) del artículo 56 del CT. El Tribunal Fiscal se limitó a decir "el supuesto previsto por el inciso b) del artículo 56 del Código Tributario ha sido comprobado por la Administración," tomando el sólo dicho de la SUNAT como cierto y obviando el análisis de los argumentos en contrario de TSG.

236. La decisión del Tribunal Fiscal además no hizo mención de la otra causal sobre la cual la SUNAT justificó la imposición de medidas cautelares: artículo 56(e), "no exhibir y o no presentar libros... que sustentan la contabilidad." Esto resultó probablemente de la consideración de que la confirmación por el Tribunal Fiscal de una de las causales del artículo 56 era suficiente para justificar las medidas. A este respecto, en cualquier caso, el informe de la SUNAT al Tribunal tampoco evidenció sustento fáctico suficiente para confirmar la causal anotada y esto parece confirmar en alguna medida que su inclusión en la solicitud inicial de medidas a la División de Cobranza no era justificada. (Tribunal de Arbitraje del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones, Procedimiento de arbitraje entre Señor TzaYapShum (demandante) y la República del Perú (demandada), Caso No. ARB/07/6, párrafos 235 y 236).

Es así que aun cuando el contribuyente tuvo acceso a la jurisdicción administrativa para cuestionar la decisión adoptada por la Administración Tributaria (SUNAT), ello no resulta suficiente para garantizar la protección de su derecho de defensa y al debido procedimiento, toda vez que los criterios esbozados por el Tribunal Fiscal no cuentan con la debida motivación, al omitir su deber de evaluar los argumentos esbozados por el administrado y no verificar si se habían configurado los supuestos

para habilitar la actuación de SUNAT: no se otorgó justicia a nivel sustancial y de forma oportuna¹³.

A mayor abundamiento, corresponde indicar que no solo resulta peligrosa la actuación del Tribunal Fiscal en el caso antes señalado por no tener acceso a una justicia oportuna y debidamente motivada, sino que en tanto es la queja el recurso a través del cual se emite pronunciamiento sobre la debida aplicación de medidas cautelares previas, no existe una doble instancia administrativa para cuestionar la actuación de la SUNAT y –lo que es más grave- se emite un pronunciamiento que es de difícil cuestionamiento en la instancia judicial, a través del proceso contencioso administrativo, en tanto tiene como finalidad reencauzar defectos en la tramitación del procedimiento tributario y no versa sobre cuestiones de fondo.

Es importante destacar además que a pesar del pronunciamiento generado por el Tribunal de Arbitraje del CIADI, en el caso antes detallado, no se cuentan con registros oficiales, posteriores a la emisión del laudo, respecto de alguna modificación de las directivas internas de la Administración Tributaria – SUNAT, para la aplicación de medidas cautelares previas en el sentido que se limite su aplicación, en especial, en aquellos casos en los que se cuente con activos líquidos y no líquidos que permita establecer una prevalencia sobre la afectación que resulte menos lesiva a la operatividad de los contribuyentes¹⁴.

En este orden de ideas, se detallará a continuación los presupuestos procesales y los límites considerados en la conformación de las medidas cautelares previas por parte de la Administración Tributaria, así como los principales criterios adoptados sobre la correcta aplicación o no de dichas medidas por parte del Tribunal Fiscal, con el fin de graficar la dimensión de la problemática existente en su aplicación.

¹³ Resulta grave en este punto que a criterio del Tribunal Arbitral del CIADI esta omisión del Tribunal Fiscal no es un caso aislado, sino que de la evaluación de otros casos similares, verifica que existe una suerte de línea jurisprudencial en similar sentido.

¹⁴ Cabe señalar que mediante Carta N° 023-2018-SUNAT/700000 de 20 de julio de 2018 se dio respuesta a la Solicitud de Acceso a la Información Pública – Formulario 5030 N° 88014800 de 26 de junio de 2018, mediante la que se solicitó la Circular N° 022-2008-SUNAT y normas modificatorias, así como todas aquellas normas internas vinculadas a la aplicación de medidas cautelares previas, siendo que las únicas norma internas remitidas fueron las Circulares 049-2004-SUNAT de 19 de octubre de 2004 y la Circular N° 022-2008-SUNAT de 13 de junio de 2008.

CAPÍTULO III: DE LA PROBLEMÁTICA EXISTENTE EN LA APLICACIÓN DE LAS MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS

De lo señalado precedentemente se entiende que toda medida cautelar requiere de la existencia de presupuestos procesales para su conformación, dentro de los que se encuentra -en el caso de las medidas cautelares establecidas en un procedimiento tributario- el peligro en la demora, la verosimilitud en el derecho, la tutela del interés general y el respeto al derecho de defensa y al debido procedimiento, como elementos de su conformación.

Ahora bien, de la revisión del artículo 56° del Código Tributario se verifica que en el citado dispositivo se establece de forma excepcional la aplicación de medidas cautelares de forma previa al procedimiento de cobranza coactiva, en dos situaciones especiales:

- a) Por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable, o
- b) Existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa.

Además, se ha establecido que para esos efectos se entiende que el deudor tiene un comportamiento que amerita trabar una medida cautelar previa, cuando incurra en cualquiera de los supuestos enumerados en los incisos a) a l) de dicho artículo.

Es así que existen dos supuestos que habilitan la aplicación de dicha medida: uno de ellos producto de la propia conducta del deudor y, en el otro caso, como consecuencia de circunstancias ajenas al deudor que ponen en peligro la cobranza.

De este modo, a efectos de delimitar los presupuestos procesales que habilitan la aplicación de una medida cautelar previa, conforme al artículo 56° del Código Tributario, resulta importante detallar la forma en que la SUNAT, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial vienen entendiendo de dicha medida, al tratarse de los entes que aplican la citada medida y quienes velan por el correcto cumplimiento de lo establecido en las normas tributarias con respecto a su aplicación.

1. Utilización de las medidas cautelares previas por la SUNAT como manifestación de la autotutela del cobro del tributo

De este modo, conforme lo señalado en el artículo 56° del Código Tributario, la Administración Tributaria cuenta con la facultad de trabar medidas cautelares previas, siendo que dicha atribución no ha sido establecida como una obligación a la citada entidad, sino que se ejerce de forma discrecional y con la finalidad de asegurar el pago de la deuda.

Es así que a efectos de establecer los alcances y límites para la aplicación de las citadas medidas, la SUNAT emitido -con carácter de norma interna- la Circular N° 022-2008-SUNAT de 13 de agosto de 2008, que establece el procedimiento para trabar medidas cautelares previas y su seguimiento.

En la referida norma interna se ha establecido instrucciones de carácter general para la aplicación de las medidas cautelares previas y el procedimiento a realizarse con ocasión de la solicitud de medida cautelar previa dentro de las distintas áreas de la SUNAT (Acciones a realizar por el Área de Auditoría, Área de Reclamos, Área de Control de la Deuda, u otras áreas, del Comité Evaluador, y el Área de Cobranza Coactiva), desde la solicitud para trabar medida cautelar previa, el informe sustentatorio, las acciones a seguir luego de recibida la solicitud y las posteriores a la aplicación de las medidas cautelares.

Cabe señalar que no es materia del presente análisis ahondar en la operatividad dentro de la Administración Tributaria para el desarrollo del procedimiento establecido para la aplicación de las medidas cautelares previas, sino en la delimitación de las circunstancias que ha criterio de ella habilitan la aplicación de la medida de aseguramiento, esto es, la delimitación de los presupuestos procesales habilitantes para la aplicación de una medida cautelar previa.

De este modo, considerando la excepcionalidad de la medida, la limitada capacidad operativa para trabar una medida cautelar previa y la imposibilidad de seguir operando luego de la imposición de las mismas, estas resultarán aplicables a los contribuyentes que cumplan con los siguientes criterios, de acuerdo con las instrucciones específicas:

- a) Incurren en razones y/o comportamientos señalados en el Art. 56° del Código Tributario,
- b) La deuda a determinar tenga importancia fiscal,

- c) No cuenta con liquidez situación que no le permitiría afrontar el pago de la deuda tributaria,
- d) Mantenga abierta una cuenta en el Banco de la Nación por concepto de detracciones,
- e) Tenga solicitudes de devolución pendientes,
- f) Cuenta con solicitudes de restitución de derechos arancelarios, criterio aplicable únicamente para la SNNA,
- g) Cuenta con vehículos o inmuebles,
- h) Cuenta con información del Impuesto a las Transacciones Financieras correspondiente a los seis (06) últimos meses,
- i) Cuenta con información patrimonial en su Libro de Inventarios y Balances, en los casos que se hubiera tenido acceso a dichos documentos.

(SUNAT. Circular N° 022-2008-SUNAT).

Asimismo, determina dentro de las instrucciones específicas se podrá solicitar una medida cautelar previa cuando por el comportamiento del deudor tributario se amerite, o cuando existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa.

Considera que los comportamientos del deudor pueden dividirse en dos tipos: de naturaleza fraudulenta y los demás comportamientos. Entendiendo como comportamientos de naturaleza fraudulenta a los establecidos en los incisos a), b), c), d), f), g) y h) del artículo 56° del Código Tributario, mientras que aquellos casos establecidos en los incisos e), i), j), k) y l) del referido artículo 56° se consideran como demás comportamientos.

Es así que respecto del primer grupo establece que dichas circunstancias son suficientes para que el área solicitante envíe el informe correspondiente al comité evaluador, quien evaluará la pertinencia de la medida cautelar previa; mientras que respecto del segundo grupo, es necesario que se cumplan otras condiciones adicionales -además de las detalladas en los literales d) a i)-, conforme a lo siguiente:

- i) Que el monto de la deuda tributaria sea igual o mayor al monto de interés fiscal fijado: i) Intendencia de Principales Contribuyentes, doscientas (250) UIT vigentes a la fecha de la solicitud, ii) Intendencia Regional Lima, cien (100) UIT vigentes a la fecha de la solicitud, iii) Intendencias Regionales, setenta y cinco

(75) UIT vigentes a la fecha de la solicitud, y iv) Oficinas Zonales, cincuenta (50) UIT vigentes a la fecha de la solicitud.

- ii) Que el deudor tributario cuente con liquidez, supuesto que se verificará de acuerdo a lo siguiente:

El ratio financiero de la liquidez que se tomará en cuenta será el de Capital de Trabajo (KW), entendido como activo corriente menos pasivo corriente ($KW = \text{Activo Corriente} - \text{Pasivo Corriente}$). Siendo que al monto de Capital de Trabajo se le compara con el monto de la cuota promedio de deuda tributaria (CPDT) que resulta de dividir la deuda tributaria proyectada entre el promedio de cuotas de fraccionamiento otorgados generalmente por la SUNAT ($CPDT = \text{Deuda Tributaria Proyectada} / 12$ (Promedio de cuotas de fraccionamiento)). En consecuencia, si el monto de capital de trabajo es mayor al monto de la cuota promedio no se solicita medida cautelar previa:

$KW > CPDT \rightarrow \text{NO MCP}$
$KW < CPDT \rightarrow \text{MCP}$

(SUNAT. Circular N° 022-2008-SUNAT)

Sobre dicho punto cabe resaltar que las medidas contenidas en este segundo grupo son aquellas cuya sola realización no revela la indispensabilidad de afectar el patrimonio del contribuyente a través de la imposición de una medida cautelar - conforme se entiende de la circular antes detallada-, dentro de las cuales tenemos a las siguientes:

- 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.
- Pasar a la condición de no habido.
- Haber demostrado una conducta de constante incumplimiento de compromisos de pago.
- Ofertar o transferir sus activos, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria.

- No estar inscrito ante la administración tributaria.

Estableciendo que en dichos casos el monto de la deuda tributaria deberá ser igual o mayor al monto de interés fiscal fijado en el Anexo N° 1 de la indicada circular, entre otras condiciones.

De este modo, en los casos en los cuales el comportamiento del deudor no resulte fraudulento será necesario que se presenten condiciones adicionales para la aplicación de una medida cautelar previa, dentro de las cuales se encuentra que la deuda materia de cobranza resulte relevante en términos cuantitativos.

Este segundo elemento podríamos vincularlo a circunstancias que hagan presumir una cobranza infructuosa, dado el volumen de la deuda materia de cobro.

De lo antes señalado podemos concluir que aun cuando una conducta o circunstancia encaje en alguno de los supuestos establecidos en los incisos e), i), j), k) y l) del artículo 56° del Código Tributario, ello no implica necesariamente que nos encontremos ante un comportamiento del deudor tributario que haga indispensable trabar una medida cautelar, sino que se trata de supuestos que establecen la necesidad de evaluar la pertinencia de solicitar la aplicación de una medida cautelar.

De otro lado, establece que se presume que la cobranza podría devenir en infructuosa cuando –además de las circunstancias detalladas precedentemente en i) y ii), así como en los literales d) a i) - se presenten las siguientes situaciones:

- a) La deuda tributaria supera el 25% del patrimonio neto consignado en el Balance General de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta.
 - b) El deudor tributario tiene pérdidas acumuladas deducidas las reservas, cuyo importe sea mayor al tercio del Capital Social Pagado o que más de un tercio del total de sus obligaciones se encuentren vencidas o impagas por periodo mayor a treinta días calendarios, conforme a la información del Balance General de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta.
 - c) Cualquier otra razón debidamente sustentada.
- (SUNAT. Circular N° 022-2008-SUNAT).

Ahora bien, conforme se verifica de todo lo antes expuesto, dentro de la citada norma interna se establece una serie de circunstancias que a criterio de la Administración

Tributaria configuran los supuestos habilitantes para la aplicación de una medida cautelar previa, que no se limitan a la verificación de lo establecido en los incisos a) a l) del artículo 56° como único elemento habilitante.

De este modo, al evaluar la solicitud de aplicación de dicho instrumento, el funcionario competente¹⁵, se encargará de establecer la existencia de aquellas circunstancias que por comportamiento del deudor u otras situaciones ajenas a este, revelen la necesidad de aplicar una medida de dicha naturaleza.

No obstante, corresponde advertir que dichas disposiciones no son de conocimiento público, por lo que el incumplimiento de lo dispuesto en la referida circular por parte de la Administración Tributaria no infringe lo dispuesto en las normas tributarias.

De lo anteriormente señalado, se revela la importancia y necesidad de la publicidad en la actuación de los poderes públicos, siendo este un rasgo primordial de la democracia, toda vez que esta debe entenderse como un gobierno del público en público, conforme ha sido señalado por el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Exp. N° 2579-2003-HD/TC (Tribunal Constitucional del Perú, Caso Julia Eleyza Arellano Serquén, párrafos 5 a 7).

En consecuencia, toda vez que mediante la referida norma interna se establecen cuáles son las circunstancias que habilitan a la Administración Tributaria para aplicar medidas cautelares previas en función a comportamientos del deudor o circunstancias que revelan la improcedencia de la cobranza, de aplicación general para los contribuyentes que se encuentren en dichas situaciones, así como los procedimientos a seguir por la Administración para su aplicación, corresponde que dichas disposiciones no se encuentren contenidas en normas internas que no son de conocimiento público, afectando los derechos de defensa y al debido procedimiento de los contribuyentes, toda vez que pueden formular su actuación debidamente informados, y se pueda demandar ante las instancias correspondientes el cumplimiento de lo dispuesto en dichas normas.

Sin perjuicio de lo antes señalado, cabe señalar que conforme a lo establecido en los artículos 93° y 94° del Código Tributario, las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, así como las entidades del

¹⁵ O conjunto de funcionarios competentes.

Sector Público Nacional, podrán formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias, siendo que dicho pronunciamiento será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria.

Es así que en atención a las consultas institucionales formuladas a la SUNAT, se han emitido algunos informes respecto a determinadas circunstancias que habilitan a la Administración Tributaria a la aplicación de medidas cautelares previas, en el Informe N° 096-2006-SUNAT/2B0000, de acuerdo a lo siguiente,

1. En el caso en que 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 de 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 56° del TUO del Código Tributario.
2. No se incurre en el supuesto establecido en el inciso f) del artículo 56° del TUO del Código Tributario, en el caso en que un contribuyente no haya efectuado la retención del Impuesto a la Renta por un servicio prestado por un sujeto no domiciliado.

(SUNAT. Informe N° 096-2006-SUNAT/2B0000).

Al respecto, cabe destacar que al igual que en la circular antes detallada en este caso se considera que ante la existencia de una de las circunstancias establecidas en los incisos f) y h) del artículo 56° del Código Tributario, la Administración Tributaria se encuentra facultada para aplicar medidas cautelares previas.

2. El Tribunal Fiscal como el ente que verifica la existencia de infracciones al procedimiento en la adopción de medidas cautelares previas

Sobre este punto corresponde indicar que conforme se ha señalado previamente la aplicación de una medida cautelar es la materialización de la facultad de recaudación de la Administración Tributaria y tiene como fin el aseguramiento del cobro del tributo.

Ahora bien, conforme a lo establecido en el artículo 155° del Código Tributario, cuando existan actuaciones de la Administración Tributaria que infrinjan lo establecido en el Código Tributario, el contribuyente puede presentar queja ante el Tribunal Fiscal.

En consecuencia, frente a actuaciones indebidas en la aplicación de medidas cautelares, corresponde la interposición de la queja, toda vez que se trata de una actuación de la Administración Tributaria dirigida al cobro de la deuda tributaria (afectación actual y concreta de cobranza) y no a un acto de determinación de esta (resolución de determinación, de multa u orden de pago); por lo que esta no puede ser impugnada a través del procedimiento contencioso tributario, y, en consecuencia, no existe una vía idónea -distinta de la queja- para cuestionar las medidas cautelares previas.

En dicho sentido se ha pronunciado el citado colegiado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03876-Q-2016, emitida con carácter de observancia obligatoria, conforme a lo siguiente,

Corresponde que el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre las quejas presentadas contra la adopción de medidas cautelares previas aun cuando su cuestionamiento esté referido a infracciones al procedimiento de fiscalización o verificación, a fin de determinar si aquéllas deben ser mantenidas, levantadas o ajustadas, según corresponda, lo que implica la posibilidad de analizar las infracciones al procedimiento de fiscalización o verificación que se hubieren producido al adoptarse tales medidas.

(Tribunal Fiscal, Resolución N° 03876-Q-2016)

De este modo, a criterio del citado colegiado los actos de determinación y de cobro (medida cautelar previa) son actos independientes aun cuando tengan origen en el mismo procedimiento de fiscalización o verificación, estableciendo incluso que resulta posible verificar la procedencia de la adopción de una medida cautelar previa en los casos en los que se ha notificado la resolución de determinación o de multa que contiene los reparos formulados con ocasión de dicho procedimiento de fiscalización o verificación, mas no las infracciones a dicho procedimiento. (Tribunal Fiscal. Resoluciones N° 17961-4-2011, 08076-10-2012 y 06902-8-2013)

De este modo, el Tribunal Fiscal será competente para establecer si se han acreditado las causales que ameritan a que la Administración Tributaria trabee medidas cautelares previas y si estas resultan proporcionales en su aplicación.

Sobre este punto, corresponde indicar que el Tribunal Fiscal emite su pronunciamiento con los elementos que cuente para resolver la queja presentada por el contribuyente contra una medida cautelar previa que considera ha sido indebidamente trabada, siendo que en los casos en los que considere necesario requerir a la Administración Tributaria más información se la puede solicitar y, en caso, esta no la remita dentro del plazo establecido, el colegiado puede resolver aun cuando no se haya remitido lo solicitado o la información se encuentre incompleta.

De este modo, cuando el contribuyente acredite la adopción de medidas cautelares previas y la Administración Tributaria no remita la información solicitada por el Tribunal Fiscal para verificar que se ha incurrido en los supuestos establecidos en el artículo 56° del Código Tributario, este declarará fundada la queja y dispondrá el levantamiento de las citadas medidas cautelares previas. (Tribunal Fiscal, Resoluciones N° 19553-4-2012, 02066-2-2011, 04601-4-2011, 07879-11-2010, 00345-7-2010, 01378-Q-2013, 01697-Q-2013, 21938-7-2011 y 00975-5-2012)

En igual sentido, en los casos en los que se remita un Informe de Medidas Cautelares Previas que no contenga los motivos que fundamentan la aplicación de dicha medida, limitándose a citar los dispositivos legales correspondientes, se entiende que esta no se encuentra debidamente sustentada. (Tribunal Fiscal, Resolución N° 00824-Q-2015)

Ahora bien, respecto a la aplicación los supuestos que habilitan a la Administración Tributaria a adoptar medidas cautelares previas, el citado colegiado ha señalado que existe una dicotomía en cuanto a los supuestos en los que considera aplicable dicha actuación: (i) cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable, supuesto que se verifica cuando se presenten cualquiera de las situaciones reguladas en los incisos a) a l)¹⁶ del artículo citado, y (ii) cuando existan razones que

¹⁶ Si bien en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 0223-4-2003 se indica que se trata de los incisos a) a j), se entiende que dicha referencia no incluye a los incisos k) y l) dado que el criterio corresponde a una interpretación del Código Tributario, antes de la modificación realizada mediante el Decreto Legislativo N° 953.

permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, lo que corresponde a circunstancias ajenas a la voluntad del deudor.

(Tribunal Fiscal, Resolución N° 0223-4-2003)

De lo anteriormente señalado es posible concluir que a criterio del colegiado, estos son los dos supuestos que habilitan la adopción de medidas cautelares previas, bastando que se configure alguno de ellos para que la Administración Tributaria válidamente adopte dichas medidas, los que resultan de aplicación independiente, por lo que incluso en aquellos casos en los que se considere acreditado alguno de dichos supuestos no será necesario acreditar el otro para que se encuentre válidamente emitida la medida cautelar.

Más aún el Tribunal Fiscal indica que una medida cautelar previa puede configurarse incluso en aquellos casos en los que resulte indispensable por el comportamiento del deudor, no obstante se demuestre por la solvencia del deudor que se encuentra garantizado el pago de la deuda tributaria. (Tribunal Fiscal, Resolución N° 16948-11-2010)

Ahora bien, luego de ello resulta esclarecedor que sobre la base del análisis de algunas resoluciones del Tribunal Fiscal se establezca –a criterio del citado colegiado- en qué casos se aplica de forma válida o inválida una medida cautelar previa por encontrarse en los supuestos antes señalados, conforme a lo siguiente:

2.1 Cuando existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa

En este punto, debemos señalar que a diferencia del supuesto referido al comportamiento del deudor, en el caso de las circunstancias ajenas a este que hacen presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, no existe una lista taxativa de hechos que configuren dicha situación.

De manera que la Administración Tributaria deberá contar con los elementos que acrediten que el cobro de la deuda tributaria devendría en ineficaz, considerando elementos razonables y suficientes para arribar a dicha conclusión.

Es así que la Administración Tributaria ha considerado que se ha incurrido en dicho supuesto en los siguientes casos:

2.1.1 Cuando no se cuente con ingresos para asumir la deuda, esto es, cuando no declara ingresos de manera constante sino solo en algunos meses, o se ha reducido el capital de la empresa

En este punto el Tribunal Fiscal consideró que dicha circunstancia no resulta suficiente para acreditar que el contribuyente no puede asumir la deuda, toda vez que para llegar a dicha conclusión resulta necesario verificar la situación financiera y contable de la empresa, verificando si esta no cuenta con liquidez por destinar el efectivo al pago de otras deudas o que no tiene con activos dentro de su patrimonio que le permitan generar ingresos por su enajenación. (Tribunal Fiscal, Resolución N° 00050-Q-2015)

2.1.2 Cuando el importe de la deuda exceda el triple, el 25% o más del patrimonio neto

Es así que al no acreditarse que el patrimonio pueda cubrir las deudas con las que cuenta y no haber acreditado un incremento en el mismo o que se cuenta con otros elementos que permitan asegurar el pago de la deuda se considera que existen razones que hacen presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa.

Cabe señalar que en tales supuestos no se analiza ningún elemento de la deuda tributaria, como podrían ser los reparos que sustentan la misma o que esta se encuentre cuestionada dentro de un procedimiento contencioso tributario, sino que basta que se verifique con el Balance General contenido en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta presentado por el ejercicio en cuestión y el acto administrativo que contiene la deuda tributaria la referida proporción para que se considere válida la aplicación de una medida cautelar previa. (Tribunal Fiscal, Resoluciones N° 04203-1-2010, 01362-1-2010, 12967-4-2011, 02745-Q-2014, 14528-7-2010, 00508-Q-2014, 00382-Q-2014, 03542-5-2010, 09563-11-2010, 08169-A-2011, 08870-A-2011, 18662-7-2011, 05287-5-2010 y 03122-Q-2015)

2.1.3 Patrimonio que coincide con el capital social

Cuando la Administración Tributaria indique que el patrimonio del contribuyente es insuficiente para salvaguardar la deuda y éste coincida con el capital social del contribuyente, no advirtiéndose documentación que acredite que a la fecha en que se trabó la medida cautelar previa, el patrimonio no haya variado desde su constitución a pesar de haberse realizado actividades comerciales, se concluye que la Administración Tributaria, 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. (Tribunal Fiscal, Resolución N° 00152-Q-2014)

2.2 Resulte indispensable por el comportamiento del deudor tributario

Ahora bien, en el caso de los actos o comportamientos del deudor tributario que hagan indispensable trabar medidas cautelares previas, el Tribunal Fiscal ha considerado que un contribuyente se encuentra en dicha circunstancia cuando se configuren alguna de las situaciones detalladas en los incisos a) a l) del artículo 56° del Código Tributario.

Es importante destacar que al dilucidar si la recurrente se encuentra en los supuestos establecidos en los referidos incisos, a efectos de verificar la validez de la adopción de medidas cautelares previas, el Tribunal Fiscal sustenta su análisis en los requerimientos y los resultados de los mismos cursados dentro del procedimiento de fiscalización, por lo que no entrará a verificar la procedencia de los reparos formulados por la Administración Tributaria, sino solo si conforme a lo indicado en los referidos actos administrativos el contribuyente se encuentra en alguna de las situaciones señaladas.

Asimismo, el referido colegiado indica que las conclusiones a las que llega en las resoluciones que resuelven las quejas formuladas, respecto a la aplicación de medidas cautelares previas, no es pronunciamiento respecto a la procedencia de los reparos que contienen la deuda materia de cobranza.

Ahora bien, corresponde establecer en qué casos considera el colegiado que nos encontramos en cada uno de los supuestos establecidos en el referido artículo.

2.2.1 Presentar declaraciones o documentos falsos que reduzcan la base imponible

a. Operaciones no reales:

En los casos en los que conforme con los resultados de los requerimientos emitidos en la fiscalización, no se sustente fehacientemente las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas por el contribuyente que sustentan el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas y/o gasto utilizado, se concluye que el contribuyente presentó declaraciones juradas en las que se redujo los importes a pagar como consecuencia de la consignación del crédito fiscal correspondiente a operaciones no reales o no fehacientes, habiendo utilizado facturas de compras falsas con el fin de pagar un menor impuesto; y, en consecuencia, se ha establecido que se aplica la causal del inciso a) del artículo 56° del Código Tributario. (Tribunal Fiscal, Resolución N° 03899-2-2010)

b. Declaraciones juradas en las que consignó como nuevos de los vehículos importados con el fin de evadir el pago del Impuesto Selectivo al Consumo:

En los casos en los que en el Informe de Medida Cautelar, se indique que el contribuyente presentó declaraciones falsas consignando nuevos vehículos importados con el fin de evadir el pago del Impuesto Selectivo al Consumo a mercancías que no tienen dicha condición conforma a la información remitida por el proveedor, no corresponde la aplicación de la causal establecida en el inciso a) del artículo 56° del Código Tributario, toda vez que la base imponible no se ha reducido total ni parcialmente (sigue siendo la misma), habiéndose en todo caso pretendido reducir la alícuota correspondiente al pago del Impuesto Selectivo al Consumo. (Tribunal Fiscal, Resolución N° 16881-A-2010)

2.2.2 Ocultar activos, bienes, ingresos, pasivos, gastos; o consignarlos falsos

a. Incremento patrimonial no justificado:

Cuando la Administración Tributaria determina como consecuencia del procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta, la existencia de incremento patrimonial no justificado, así como de rentas no declaradas.

Dicha situación puede darse en las personas naturales, como consecuencia de rentas no declaradas de primera o segunda categoría, o la existencia de ingresos, fondos o bienes respecto de los cuales no se acredite el origen de los mismos o la actividad productora en la que se generaron. (Tribunal Fiscal, Resoluciones N° 09767-2-2013, 08454-4-2011, 03864-1-2011 y 03059-Q-2014)

b. No registrar contablemente la totalidad de bienes producidos:

Asimismo, respecto de las personas jurídicas, se establece la aplicación de esta causal cuando se concluya en la fiscalización que el contribuyente registró la totalidad de las materias primas o de la producción realizada, toda vez que no sustentó las diferencias existentes entre las unidades registradas y las unidades producidas. (Tribunal Fiscal, Resolución N° 04721-1-2010)

c. Diferencias de inventario:

Cuando en el resultado del requerimiento cursado en la fiscalización y en el Informe que sustenta la aplicación de las Medidas Cautelares, se verifica que la Administración Tributaria, encontró indicios razonables sobre la existencia de diferencias de inventario. (Tribunal Fiscal, Resolución N° 09260-1-2010)

d. Operaciones no reales y/o no fehacientes:

En los casos en los que conforme con los resultados de los requerimientos emitidos en la fiscalización, no se sustente fehacientemente las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas por el contribuyente que sustentan el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas y/o gasto utilizado, se concluye que el contribuyente registró en sus libros y/o registros contables comprobantes de pago correspondientes a operaciones no reales, por lo que se ha establecido que se aplica la causal del inciso b) del artículo 56° del Código Tributario. (Tribunal Fiscal, Resoluciones N° 09766-2-2013, 11914-5-2012, 04795-1-2010, 09519-8-2011, 08877-11-2013, 06024-3-2010, 00370-Q-2013, 04355-11-2013, 00975-5-2012, 06341-5-2010, 03291-Q-2014, 03542-5-2010, 09192-8-2011, 06526-3-2010, 00986-7-2011, 01131-Q-2014, 03292-Q-2014, 05287-5-2010, 00544-2-2010 y 04146-Q-2014)

Corresponde indicar que respecto de este supuesto, se han formulado posiciones discrepantes a la mayoritaria, indicando que en dichos casos, no se advierte una manifiesta falsedad de dicho gasto y crédito fiscal relativo a las referidas adquisiciones, más aun cuando se presentó toda la documentación solicitada, sin perjuicio de que en el procedimiento contencioso tributario se determine la procedencia o no de dichos reparos, merituando todos los medios ofrecidos, por lo que no resulta acorde a derecho establecer en estos casos la imposición de medidas cautelares previas, conforme al inciso b) del artículo 56° del Código Tributario. (Tribunal Fiscal, Resoluciones N° 06341-5-2010 y 03542-5-2010)

e. Crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas utilizado sin cumplir con la obligación de medios de pago:

Se establece que cuando la Administración Tributaria determine reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, por el incumplimiento de realizar las cancelaciones de las operaciones que sustentan el crédito fiscal a través de los medios de pago señalados en la Ley N° 28194, no se configura la causal establecido en el inciso b) del artículo 56° del Código Tributario, en tanto no se advierte una manifiesta falsedad del gasto y crédito fiscal observado pues dicho

reparo solo supone el incumplimiento de un requisito formal, mas no que tales gastos o egresos fueran total o parcialmente falsos. (Tribunal Fiscal, Resolución N° 01254-Q-2013)

f. Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el Registro de Compras prevista:

Cuando producto de la fiscalización se detecten reparos por la presunción de ventas o ingresos en el Registro de Compras, conforme al artículo 67° del Código Tributario, se establece que se han ocultado ingresos; por lo que corresponde la aplicación del inciso b) del artículo 56° del Código Tributario. (Tribunal Fiscal, Resolución N° 00414-Q-2013)

g. Ingresos no declarados, y afectos a Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta:

En los casos en los que conforme con los resultados de los requerimientos emitidos en la fiscalización, se determine de la documentación presentada por el contribuyente, la omisión de ingresos por servicios tiene efectos en el Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta, se configura un ocultamiento de ingresos, por lo que corresponde la aplicación de la causal del inciso b) del artículo 56° del Código Tributario. (Tribunal Fiscal, Resolución N° 01755-Q-2015)

h. Saldos negativos en el flujo mensual de ingresos y egresos de efectivo

En los casos en los que conforme con los resultados de los requerimientos emitidos en la fiscalización, se determine la presunción de ventas o ingresos omitidos por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo, y, en consecuencia, la existencia de ingresos de dinero omitidos no sustentados documentariamente (Tribunal Fiscal, Resolución N° 01901-Q-2014)

En estos casos, el Tribunal Fiscal sostiene que toda vez que de los requerimientos y los resultados de los requerimientos se aprecian las conclusiones antes indicadas, la medida cautelar se encuentra válidamente sustentada en el inciso b) del artículo 56° del Código Tributario, declarando infundada la queja formulada.

2.2.3 Actos fraudulentos en la documentación contable y declaraciones juradas en perjuicio del fisco, tales como alteraciones de anotaciones en libros y la consignación de datos falsos

a. Operaciones no reales:

Cuando la Administración Tributaria determine en los resultados de los requerimientos que no se ha sustentado fehacientemente las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas por el contribuyente que sustentan el gasto aplicado para la determinación del Impuesto a la Renta o crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, se concluye que corresponden a operaciones no reales, por lo que se trata de gastos falsos, y, en consecuencia, se aplica la causal del inciso b) del artículo 56° del Código Tributario. (Tribunal Fiscal, Resoluciones N° 12360-2-2010 y 05471-2-2013)

2.2.4 Destruir u ocultar los libros o registros de contabilidad exigidos por las normas tributarias, o la documentación relacionada con la tributación

Respecto a este punto, existen muy pocos pronunciamientos emitidos por el Tribunal Fiscal, debiéndose señalar las siguientes:

- a. No es posible concluir que exista un comportamiento que se encuadre en el supuesto del inciso d) del artículo 56° cuando no se detalle cuál es la documentación, libros o registros que supuestamente ocultó, más aún cuando según éste, con anterioridad fue fiscalizado por el mismo ejercicio habiendo presentado la documentación solicitada que

fue materia de revisión. (Tribunal Fiscal, Resolución N° 00117-5-2004)

- b. Cuando la Administración Tributaria informe que el contribuyente ocultó parcialmente documentos relacionados con la tributación, obtenidos por la incautación documentaria, ordenada por el Juzgado Especializado en Delitos Tributarios y Aduaneros, se concluye que se aplica la causal del inciso d) del artículo 56° del Código Tributario. (Tribunal Fiscal, Resolución N° 996-5-2000)

2.2.5 No exhibir y/o no presentar lo requerido por la Administración Tributaria, dentro del plazo señalado en el requerimiento en el que se hubiera solicitado por primera vez

A efectos de verificar si el contribuyente se encuentra incurso en dicha causal, el Tribunal Fiscal analiza lo siguiente:

- a. En algunos casos, se verifica la emisión del requerimiento cursado por la Administración mediante el que se solicita los libros y/o registros contables o la documentación vinculada con la generación de obligaciones tributarias, su debida notificación al contribuyente, y que este no cumplió con lo requerido por la Administración Tributaria, a través del resultado del requerimiento antes señalado. (Tribunal Fiscal, Resoluciones N° 02685-4-2011, 00743-2-2011, 17961-4-2011, 10510-1-2010, 11946-1-2010, 16948-11-2010, 16340-2-2010, 11216-1-2011, 11827-3-2011, 01828-Q-2013, 03383-7-2010, 18404-2-2011, 021802-10-2011, 00975-5-2012, 02694-10-2013, 08105-10-2011, 06526-3-2010, 11066-1-2010, 07875-7-2013 y 00960-Q-2014)
- b. En otros casos, el referido colegiado se sustenta en el Informe emitido por la Administración Tributaria, en el cual se detalla el requerimiento en el que se solicita la documentación y el detalle de la misma, así como en el resultado del requerimiento cursado al contribuyente. (Tribunal Fiscal, Resolución N° 14476-2-2010)
- c. Cuando con ocasión de la notificación del requerimiento mediante el que se solicita la documentación correspondiente, el contribuyente

presente una solicitud de prórroga del plazo para presentar lo requerido, el Tribunal Fiscal verifica la emisión del requerimiento y su debida notificación, la solicitud de prórroga del plazo para su cumplimiento conforme con lo establecido en el Reglamento de Fiscalización a efectos de establecer la procedencia de dicho pedido y si la Administración Tributaria actuó conforme al procedimiento establecido, así como si este cumplió con lo solicitado dentro de los plazos otorgados conforme al resultado del requerimiento cursado. (Tribunal Fiscal, Resoluciones N° 07128-11-2012 y 11065-1-2010)

- d. Cuando se verifique que no se presentó los libros y/o registros contables, así como la documentación requerida debido a que el contribuyente no fue debidamente notificado con el requerimiento cursado dentro de la fiscalización correspondiente, se considera que el incumplimiento no se debió a su causa, por lo que no procede la aplicación de medidas cautelares previas. (Tribunal Fiscal, Resoluciones N° 08801-1-2010 y 12265-10-2012)

Asimismo, se indica que en los casos antes indicados el contribuyente no ha sustentado que la omisión antes indicada no se deba a su causa, siendo que la obligación de mantener y conservar los libros y/o registros contables, así como la documentación vinculada a los asuntos tributarios es de cargo del contribuyente dentro del plazo de prescripción del tributo.

De otro lado, corresponde indicar que en los casos en los que el contribuyente alegue que no le correspondía presentar la documentación, toda vez que esta se encontraba en poder de la Administración Tributaria por tratarse de documentación que ha sido obtenida a través del levantamiento del secreto bancario, el colegiado indica que ello debe encontrarse acreditado por parte del contribuyente o verificarse dicha documentación en el expediente materia de análisis.

Es así que cuando no se encuentre en el expediente la documentación que ha sido solicitada al contribuyente con ocasión del requerimiento formulado por la Administración Tributaria y el contribuyente tampoco tenga constancia del levantamiento de información, no será suficiente para sustentar la omisión en la entrega de dicha información, la referencia

a la resolución del juzgado penal mediante la que se solicitó el levantamiento del secreto bancario, ni verificándose cruce de información con la entidad correspondiente. (Tribunal Fiscal, Resolución N° 11946-1-2010)

De otro lado, en aquellos casos en los que el contribuyente alegue la pérdida de la documentación solicitada y presente a tal efecto la denuncia policial correspondiente, esta no será admitida como prueba de que no presentó lo requerido por su causa, cuando dicha denuncia sea entregada con fecha posterior a la notificación del requerimiento cursado y en el que se sustenta el incumplimiento de este. (Tribunal Fiscal, Resolución N° 01828-Q-2013)

Asimismo, el Tribunal Fiscal verificará si la solicitud o comunicación presentada por el contribuyente cumple con los requisitos establecidos en el artículo 9° de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, referidos al detalle de los libros, registros, documentos y otros, período tributario y/o ejercicio al que corresponden éstos, se deberá indicar la fecha en que fueron legalizados, el número de legalización, además de los apellidos y nombres del notario que efectuó la legalización o el número del Juzgado en que se realizó la misma, si fuera el caso; siendo que de no cumplir con alguno de dichos requisitos en la comunicación considera como elemento no suficiente para justificar la no exhibición y/o presentación de lo solicitado; así como si cumplió con rehacer la documentación -respecto de la cual alega la pérdida- dentro del plazo establecido. (Tribunal Fiscal, Resoluciones N° 03383-7-2010 y 14139-10-2010)

2.2.6 Cualquier otro artificio, engaño, astucia, ardid u otro medio fraudulento para dejar de pagar la deuda tributaria

a. Diferencias entre el crédito fiscal declarado y el anotado en el Registro de Compras

Cuando producto de la fiscalización, se deje constancia en los resultados de los requerimientos de la detección de que sistemáticamente la sumatoria del Impuesto General a las Ventas de las adquisiciones

consignada en su Registro de Compras no coincide con el crédito fiscal contenido en sus declaraciones por dicho tributo y períodos, el Tribunal Fiscal considera que resulta aplicable la causal establecida en el inciso h) del artículo 56° del Código Tributario.

Es importante destacar que si bien el citado colegiado indica que dicho pronunciamiento no está referido a la procedencia de los reparos formulados al Contribuyente, y, efectivamente no hace revisión de los documentos que sustentan las observaciones, sino que solo hace mención a lo indicado en los actos administrativos emitidos y notificados por la Administración Tributaria, al momento de contestar los argumentos esbozados por los contribuyentes para rebatir la procedencia de la aplicación de medidas cautelares, sí hace revisión de algunos documentos.

De este modo, en el presente caso, ante la indicación del contribuyente de que no se había otorgado el plazo para rehacer los libros y/o registros contables, el Tribunal Fiscal verifica las denuncias policiales presentadas por el Contribuyente y concluye que no se encuentran referidas al Registro de Compras solicitado, más aun cuando este fue exhibido ante la Administración Tributaria, conforme con el resultado del requerimiento cursado en dicha fiscalización.

(Tribunal Fiscal, Resolución N° 10170-10-2010).

Asimismo, corresponde indicar que a criterio del Tribunal Fiscal, se cumplen con los presupuestos procesales de toda medida cautelar (peligro en la demora y verosimilitud del derecho), cuando se verifique dentro del procedimiento que se encuentre dentro de algunas de las dos circunstancias antes descritas, esto es, que se adopte una medida cautelar previa por presentarse circunstancias que permitan presumir que la cobranza podría devenir o resulte indispensable por el comportamiento del deudor, conforma los incisos a) a l) del artículo 56° del Código Tributario.

De todo lo anteriormente señalado, podemos inferir las siguientes conclusiones:

- a. El Tribunal Fiscal en la mayoría de casos confirma la aplicación de las medidas cautelares previas adoptadas, siendo las causales frecuentemente más

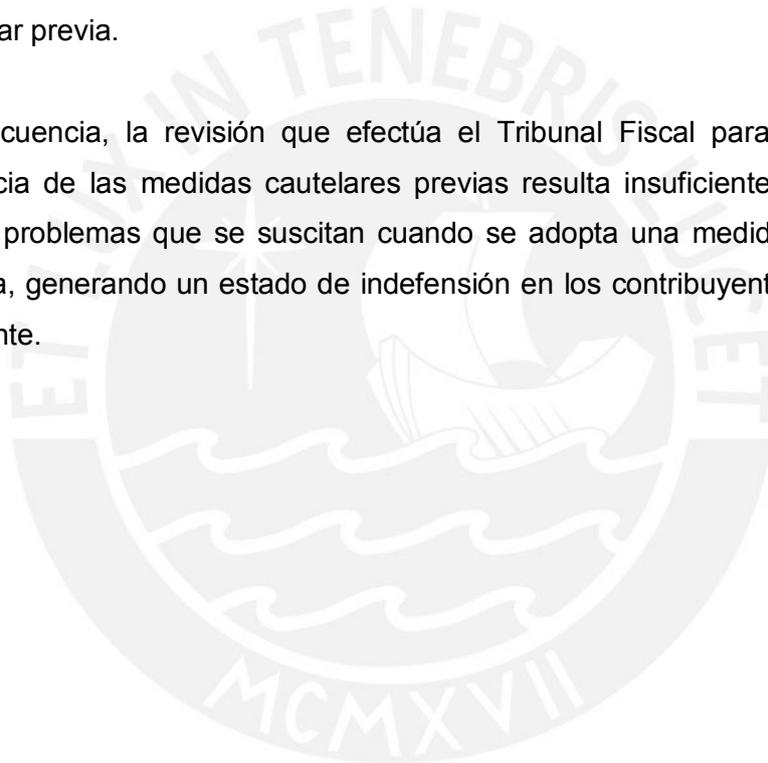
aplicadas y confirmadas por el colegiado, las referidas al inciso b) y e) del artículo 56°, así como las circunstancias que revelen la improcedencia de la cobranza cuando exista una diferencia sustancial entre el patrimonio de la contribuyente y la deuda establecida.

- b. En los casos revisados, aun cuando la Administración Tributaria sustentaba la adopción de medidas cautelares previas en más de una causal de las establecidas en los incisos a) a l) del artículo 56° del Código Tributario y en la existencia de circunstancias que revelen la improcedencia de la cobranza, el colegiado solo verificaba la existencia de alguna de ellas, dejando de lado el análisis de las demás causales invocadas por la Administración Tributaria.
- c. El análisis que se efectúa para verificar la configuración de alguna de las causales se encuentra solamente sustentado en la confirmación de lo detectado por la Administración Tributaria al momento de la fiscalización, esto es, lo indicado en los requerimientos y sus resultados, mas no se valoran los medios probatorios ofrecidos por los contribuyentes en dicha etapa procesal, a efectos de establecer si se cuenta con elementos suficientes para adoptar medidas de dicha naturaleza.
- d. Existen circunstancias que incluso a criterio del Tribunal Fiscal podrían habilitar la aplicación de más de una causales establecidas en el artículo 56° del Código Tributario, como es el caso de las operaciones que la Administración Tributaria considere como no reales o no fehacientes, en las que se confirma su aplicación respecto de los incisos a), b) y c) del referido artículo 56°.
- e. Existen criterios distintos al momento de analizar la aplicación de una medida cautelar en el caso de la invocación de la Administración Tributaria de operaciones no reales, siendo que en algunos casos se indica que es necesaria la existencia de una manifiesta falsedad de las operaciones y en otros casos no se exige dicha condición para la adopción de medida cautelares previas.
- f. Con excepción del caso anterior, las situaciones en las que se considera no aplicable una medida cautelar son en su mayoría, situaciones en las que no se ha remitido la información para resolver el caso, o en las que se ha incurrido en algún vicio procedimental como la defectuosa notificación de los requerimientos cursados en la fiscalización o no haber sustentado debidamente la incapacidad del pago del contribuyente, de lo que se verifica que son pocos los casos en los

que realmente el Tribunal Fiscal hace un análisis de las circunstancias que configuran las causales establecidas en los incisos a) a l) del artículo 56° del Código Tributario.

- g. El Tribunal Fiscal no verifica la existencia de otros elementos adicionales a lo establecido de forma estricta en el artículo 56° del Código Tributario, considerando que el análisis de la razonabilidad y la proporcionalidad de la medida cautelar previa son elementos que se analizan al momento de elegir la medida a trabarse, lo cual es parte de la discrecionalidad de la Administración Tributaria. Es decir, no lo incorpora como un elemento de análisis para la verificación de los presupuestos procesales que habilitan a adoptar una medida cautelar previa.

En consecuencia, la revisión que efectúa el Tribunal Fiscal para establecer la procedencia de las medidas cautelares previas resulta insuficiente para resolver todos los problemas que se suscitan cuando se adopta una medida de dicha naturaleza, generando un estado de indefensión en los contribuyentes que resulta preocupante.



CAPÍTULO IV: APROXIMACIONES Y PROPUESTAS DE SOLUCIÓN FRENTE A LA PROBLEMÁTICA EN LA ADOPCIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS

1. De la noción de los presupuestos procesales en las medidas cautelares previas establecidas en el artículo 56° del Código Tributario

En primer lugar, en este punto corresponde establecer nuestra primera interrogante, ¿es posible determinar que cualquier circunstancia que encaje en alguno de los casos enumerados en los incisos a) a l) del artículo 56° del Código Tributario o la existencia de circunstancias que revelan la improcedencia de la cobranza de la deuda tributaria por sí solas habilitan a la Administración Tributaria a trabar una medida cautelar previa?

La respuesta es evidentemente negativa. De este modo, en razón a todo lo expuesto en los capítulos precedentes, es posible concluir que los presupuestos procesales para la aplicación de una medida cautelar previa conforme a lo establecido en el artículo 56° del Código Tributario no se encuentran configurados solo con la generación de algunas de las circunstancias antes detalladas, sino que resulta necesario efectuar dentro del análisis de cada caso si se ha generado la verosimilitud en el derecho y el peligro en la demora, así como incorporar al elemento de la razonabilidad y la proporcionalidad en la adopción de la medida como elementos que configuran e integran a los presupuestos procesales para su adopción, considerando como un límite necesario el respeto a los derechos de defensa y al debido procedimiento en la aplicación de los mismos.

Ahora bien, es primordial establecer qué elemento hace que sea indispensable afectar el patrimonio del contribuyente en los casos en los que se ha incurrido en alguno de los supuestos detallados como “comportamientos que ameritan trabar una medida cautelar previa” o existen circunstancias que revelan la improcedencia de la cobranza.

Dicha disyuntiva también ha sido dilucidada por la Administración Tributaria, al establecer los lineamientos para la adopción de medidas cautelares previas -en la

Circular N° 022-2008-SUNAT- en donde se ha precisado que cuando se configuren las circunstancias detalladas en los incisos e), i), j), k) y l) del artículo 56° del Código Tributario, se evaluarán otros elementos adicionales para la adopción de medidas cautelares previas, vinculados a la procedencia de la cobranza de la deuda tributaria.

Dicha posición resulta contraria al criterio restrictivo adoptado por el Tribunal Fiscal que solo considera necesario la configuración de alguna de dichas circunstancias e incluso al momento de analizar la procedencia de la adopción de dichas medidas y cuando la Administración Tributaria se sustenta en más de una de ellas, estas no son analizadas por el citado colegiado al considerarlo irrelevante para el análisis, toda vez que basta con la verificación de solo una de ellas, lo que afecta claramente el derecho de defensa de los contribuyentes, conforme se ha detallado ampliamente en los capítulos precedentes.

En ese orden de ideas, el análisis de cada uno de los casos en concreto nos llevará a concluir si existen o no los presupuestos necesarios para su aplicación, entendiendo que en todos los casos la finalidad principal para la aplicación de la medida cautelar previa es la tutela del interés general, en este caso, garantizar la eficacia del cobro tributario.

Más aún debe entenderse que la facultad de recaudación otorgada a la Administración Tributaria, y que se configura como una manifestación de la autotutela de la cobranza tributaria a través de la aplicación de instrumentos procesales como lo son las medidas cautelares previas no debe ejercerse de forma absoluta y en contra del respeto por los derechos al debido procedimiento y al derecho de defensa.

Por el contrario, ante la existencia de una facultad que se permite ejercer de forma discrecional, toda vez que es la propia Administración Tributaria la que determina la forma en la que conduce y ejerce su función recaudatoria, esta debe ser realizada velando por el respeto de los derechos de los contribuyentes y buscando la menor afectación de sus intereses.

Dicha premisa ha sido considerada por el legislador al establecer que la aplicación de una medida cautelar previa, tanto en los casos en los que se origine por la conducta del contribuyente o por circunstancias ajenas, debe ser excepcional, lo que no ha sido evaluado por el Tribunal Fiscal en las resoluciones materia de análisis.

En consecuencia, corresponde indicar que la actual interpretación literal del artículo 56° del Código Tributario que efectúa el Tribunal Fiscal ha resultado insuficiente para resolver todos los problemas que se suscitan en la aplicación de un instrumento importante para asegurar la eficacia en el cobro de los tributos y genera la afectación de los derechos de defensa y al debido procedimiento de los contribuyentes, al no considerar los presupuestos procesales para la configuración de las medidas cautelares previas y solo sustentarse en alguna de las circunstancias detalladas en el citado artículo, dejando de lado todo que dicha herramienta es un instrumento de la teoría general del derecho que cuenta con presupuestos procesales que no se pueden soslayar en el derecho tributario.

2. De la impugnación de lo resuelto por el Tribunal Fiscal en sede judicial

En este punto corresponde determinar si frente al proceder del ente administrativo que resuelve como único órgano resolutor de las controversias suscitadas en dicha materia en instancia administrativa, existe alguna posible solución en alguna instancia posterior, esto es, en sede judicial.

Aquí debemos partir de indicar que conforme al artículo 148° de la Constitución Política del Perú y el artículo 4° del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo, son impugnables en dicho proceso los actos administrativos y cualquier otra declaración administrativa, que cause estado. (Decreto Supremo N° 013-2008-JUS, 2008)

Ahora bien, corresponde indicar que aun cuando la resolución que emite el Tribunal Fiscal, a efectos de resolver el recurso de queja presentado por el contribuyente cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en el Código Tributario, podría entenderse por algunos como un remedio procesal que tiene como fin encauzar un procedimiento administrativo, existirán casos en los cuales al momento de resolver la controversia, el colegiado se pronunciará respecto a aspectos de fondo, vinculados a la determinación de deuda tributaria o aspectos que impliquen una decisión final en dicha instancia.

Es así que en aquellos casos en los que se emita una resolución que resuelva una queja respecto a la adopción de medidas cautelares previas, corresponde su impugnación a través del proceso contencioso administrativo, toda vez que dicha

actuación administrativa incide en la esfera jurídica del administrado de forma definitiva en la instancia administrativa.

No obstante ello, es conocido que ciertas resoluciones de primera instancia del Poder Judicial han declarado improcedente las demandas contenciosas administrativas planteadas contra dichas resoluciones, los que incluso han sido confirmados por las salas contenciosas administrativas.

Ahora bien, conforme señala Vargas (2018, p. 196 y 107) en algunas resoluciones que resuelven en casación dichas controversias, ha sido admitido a trámite el recurso, por ejemplo en las Casaciones N° 6605-2013 LIMA y 8804-2014 LIMA, referidas a la improcedencia de la quejas en dicha instancia se ha modificado dicho criterio, en los casos de arbitrios y la cobranza coactiva de los mismos, al considerar que existe un pronunciamiento de fondo respecto de la deuda tributaria materia de controversia.

En similar sentido, abona la interpretación efectuada en la Sentencia que resuelve la Casación N° 9352-2015 LIMA, en la que se indica que el término causar estado debe ser entendido en referencia a la condición que adquieren los actos de la Administración cuando ya no es posible ejercer contra ellos ninguno de los recursos administrativos previstos por ley para su anulación o modificación y, asimismo, requiere que el pronunciamiento que contiene el acto administrativo implique una modificación o impacto que goza de carácter definitivo o determinante en la esfera jurídica del administrado.

Asimismo, es posible plantear que dicha situación podría lesionar derechos de orden constitucional, en específico, el derecho al debido procedimiento administrativo, considerando al amparo como una vía procesal para tutelar la lesión de dichos derechos constitucionalmente protegidos, conforme con el numeral 2 del artículo 200° de la Constitución Política del Perú y el artículo 37° del Código Procesal Constitucional.

A tal efecto, y sin ser la procedencia del amparo en materia tributaria la materia a tratar en el presente trabajo, corresponde sostener que es de conocimiento que el proceso constitucional de amparo no tiene el carácter de vía paralela respecto a otras vías de solución de controversias, sino que su carácter es claramente residual.

Más aún conforme con el numeral 3 del artículo 5° del Código Procesal Constitucional, no proceden los procesos constitucionales cuando el agraviado haya recurrido previamente a otro proceso judicial para pedir tutela respecto de su derecho constitucional. (Ley N° 28237, 2004).

En dicho sentido, se ha pronunciado el propio Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 206-2005-PA/TC, en el que se indica que solo cuando las vías ordinarias no satisfagan o resulten eficaces para tutelar el derecho, o sea de necesidad la protección urgente, siendo de cargo del demandante la carga de la prueba de la idoneidad y eficacia del amparo para tutelar el derecho.

Cabe señalar que en reiterados casos, el Tribunal Constitucional ha considerado que no resulta posible la actuación a través de la vía constitucional por considerar indispensable la actuación probatoria a través del contencioso administrativo, como es en las sentencias recaídas en el Expediente N° 3298-2004-AA/TC), aun cuando a criterio de Mejía (2015, p.123 y 124) si bien nos encontramos frente a un proceso constitucional sumario que no tiene etapa probatoria, es posible en algunos casos hacer examen de la forma como se vienen interpretando las normas tributarias y su esta es conforme con los principios constitucionales tributarios.

Ahora bien, cabe indicar que incluso de considerarse que cualquiera de las vías procesales planteadas –recurso ordinario o amparo- resulten satisfactorias para resolver la controversia planteada frente a la impugnación de una resolución de queja emitida por el Tribunal Fiscal al resolver respecto de la procedencia de la adopción de medidas cautelares previas, un derecho constitucionalmente protegido y que resultaría afectado a través de dicho iter procesal es el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva.

Es así que las medidas cautelares previas tiene un plazo de vigencia de un año, hasta que se emita la resolución que resuelve infundada la reclamación de la deuda materia de cobro, caso en el que se extenderá el plazo por dos años más. De este modo, una medida cautelar previa, tendrá como máximo el plazo de vigencia de tres años.

Por ello es posible que existan casos en los que se dirima la controversia generada a través de la impugnación de una resolución de queja, planteada contra dichas medidas, cuando estas ya se encuentren caducas, afectándose de este modo de

forma grave el acceso a la tutela jurisdiccional efectiva, al obtenerse una respuesta ante el ejercicio de su derecho de defensa cuando el interés del accionante ha desaparecido.

En consecuencia, la tutela de los derechos de los contribuyentes a través del cuestionamiento de lo resuelto por el Tribunal Fiscal difícilmente solucionará el problema generado al no haberse analizado correctamente en dicha instancia la procedencia de la adopción de medidas cautelares previas, a través de la correcta verificación de los presupuestos procesales de dicha medida.

3. De la necesidad de modificar el artículo 56° del Código Tributario

Es importante determinar que ante la afectación de derechos constitucionales al debido proceso, al derecho de defensa y a la tutela jurisdiccional efectiva, a través de la posición considerada por el Tribunal Fiscal respecto a los criterios de procedencia de las medidas cautelares previas, podría plantearse como una solución ante dicha situación modificar el actual artículo 56° del Código Tributario, a efectos de incluir en su redacción la mención a los presupuestos procesales para la configuración de las medidas cautelares previas establecidos previamente.

En este punto, se debe considerar que conforme señala Dromi (1986, p. 63 a 67), la función legislativa es la actividad con límites jurídicos constitucionales, para elaborar o crear el derecho a través de normas generales, siendo una función privativa del órgano legislador y proscrita para los órganos administrativos y jurisdiccionales, siendo la jurisprudencia una interpretación del orden jurídico en cada caso concreto.

De este modo, toda vez que la configuración de los presupuestos procesales de una medida cautelar previa no ha sido debidamente desarrollada a través de la actuación de la Administración Tributaria ni la interpretación del órgano jurisdiccional administrativo que resuelve las controversias planteadas frente a dicha actuación, es posible plantear una salida desde la función legislativa, a efectos de que no existan dudas para ambos órganos en la aplicación de los presupuestos procesales.

En similar sentido, han sido reguladas la aplicación de las medidas cautelares dentro del proceso civil y el procedimiento administrativo, incluyendo dentro de la regulación de dicho instrumento los presupuestos procesales de la verosimilitud en el derecho

y el peligro en la demora como elementos necesarios para la configuración de dicha medida de aseguramiento.

De este modo, cabe plantearse la función de las circunstancias detalladas en el actual artículo 56° respecto a la aplicación de las medidas cautelares, esto es, cuando resulte indispensable por el comportamiento del deudor y las circunstancias que hagan presumir que la cobranza es infructuosa.

Es así que consideramos que las circunstancias antes detalladas configuran elementos que permiten establecer de forma conjunta la verificación de ambos presupuestos procesales, por lo que deben de entender como elementos concurrentes para la aplicación de las medidas cautelares previas y no como elementos excluyentes como se viene aplicando actualmente.

Ahora bien, para efectos de la configuración de las medidas cautelares previas, será necesario que se entienda que no basta la sola indicación de la Administración Tributaria en los requerimientos y sus resultados, para acreditar la realización de cualesquiera de las causales detalladas en los incisos a) a l) del artículo 56° del Código Tributario, sino que resulta necesario contar con elementos mínimos probatorios que sustenten la aplicación de dichas medidas.

De este modo, aun cuando al momento de aplicar una medida cautelar no es necesario que se meritúen las pruebas con la misma exhaustividad y ponderación que dentro del procedimiento contencioso tributario, sí resulta necesario que se acredite la verificación de dichas causales con los elementos probatorios suficientes y no solo en lo alegado por la Administración Tributaria.

A tal efecto, resulta ejemplificador el criterio emitido en voto discrepante en las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal referentes a los casos de operaciones no reales, o por incumplir con la obligación de cancelar a través de medios de pago, en las cuales aun cuando se dejó constancia en los requerimientos cursados en fiscalización y sus resultados de los reparos acotados por la Administración Tributaria, se consideró que no se había acreditado una manifiesta falsedad de dichas operaciones, más aun cuando el contribuyente entregó todos los elementos de prueba suficientes para sustentar el reparo formulado.

En consecuencia, se considera necesario que se incluya como parte del texto que comprende la aplicación de las medidas cautelares previas, la indicación expresa de que la actuación discrecional de la Administración al momento de adoptar una medida cautelar previa debe realizarse dentro de los parámetros de adecuación, razonabilidad y proporcionalidad de la medida.

Esto es, verificando que dicho instrumento de aseguramiento sea el más idóneo para cumplir con el aseguramiento del cobro de la deuda tributaria; no exista una medida menos gravosa para cumplir con dicho objetivo, por lo que este resulte indispensable para el cumplimiento de dicho fin; y que exista la medida adecuada de proporcionalidad entre el objetivo a cumplir y la medida cautelar previa impuesta.

Es así que no se admitirá que solo sea verificado dicho requisito de proporcionalidad y razonabilidad de forma posterior y ante la solicitud del contribuyente –como se viene entendiendo- sino que este aspecto representa un elemento y límite necesario para su configuración.

De otro lado, se considera necesario que se incluya dentro del propio texto normativo la posibilidad de que el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre las quejas presentadas contra la adopción de medidas cautelares previas aun cuando su cuestionamiento esté referido a infracciones al procedimiento de fiscalización, a fin de determinar si aquéllas deben ser mantenidas, levantadas o ajustadas, según corresponda, lo que implica la posibilidad de analizar las infracciones al procedimiento de fiscalización o verificación que se hubieren producido al adoptarse tales medida, conforme a lo establecido en la Resolución de Observancia Obligatoria N° 2016-Q-03876.

A tal efecto, cabe señalar que la adopción de medidas cautelares previas se realiza a través de una resolución coactiva, que no puede ser impugnada en la vía del procedimiento contencioso tributario, pues no califican como actos reclamables, en consecuencia, al no existir una vía idónea para que los administrados puedan cuestionar su adopción, la queja resulta la vía pertinente para dicho efecto.

Asimismo, se considera necesario incluir que la resolución emitida por el Tribunal Fiscal, con ocasión de la queja presentada, podrá impugnarse mediante el Proceso Contencioso Administrativo, conforme a lo establecido en el artículo 157° del Código Tributario.

Ambas medidas tienen como finalidad principal el resguardo y tutela de los derechos al debido procedimiento y derecho de defensa, a efectos de que las dilaciones propias del sistema actual de justicia no generen mayores perjuicios de los propios y ocasionados con la imposición de dicha medida, generando un estado de indefensión en los contribuyentes e, incluso, en algunos casos afectando su derecho a acceder a una tutela jurisdiccional efectiva, por no obtener respuesta por parte del órgano jurisdiccional de forma oportuna.

En consecuencia, al contar con una modificación legislativa que incluya todos los aspectos antes esbozados se contará con un sistema que permita a los órganos administrativos contar con el lineamiento adecuado para su actuación y a los órganos jurisdiccionales con las normas adecuadas para que la interpretación de los presupuestos procesales en la aplicación de las medidas cautelares previas no se realice solo desde lo establecido en el citado artículo, sino que dicha interpretación guarde coherencia con lo establecido en el ordenamiento de forma general.

4. Una reglamentación de la actividad recaudatoria a través de la imposición de una medida cautelar previa

Conforme señala Gordillo (2013, p.221), las facultades de la Administración se encuentra regladas cuando una norma general establece la conducta determinada y concreta que debe seguir frente a una situación determinada, mientras que nos encontraremos frente a actividades discrecionales cuando el órgano administrativo cuente con libertad para elegir el curso de su acción y la forma de realizarlo, dentro de ciertos parámetros y en razón a la oportunidad y la conveniencia al interés público.

Cabe resaltar que a criterio del Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 0090-2004-AA/TC, el interés público, como concepto indeterminado, se construye sobre la base de la motivación de las decisiones, como requisito sine qua non de la potestad discrecional de la Administración, quedando excluida toda posibilidad de arbitrariedad. (Tribunal Constitucional del Perú, Caso Juan Carlos Callegari Herazo, párrafo 11).

En consecuencia, si bien la Administración cuenta con discrecionalidad para determinadas actuaciones, esta debe encontrarse realizarse en procura del interés general y considerando como límites el respecto de los derechos

constitucionalmente protegidos, resultando la motivación de sus actos el sustento de sus actos.

Ahora, a efectos de establecer cuáles son los parámetros para considerar una facultad como reglada y como discrecional, será necesario atender a las circunstancias y al objeto materia de regulación o dejado a la discrecionalidad de la Administración, así como a los parámetros de su actuación conforme a derecho.

De este modo, se entiende que no toda actividad puede ser completamente reglada o discrecional, quedando siempre un marco de actuación en ambos sentidos; por lo que corresponde en cada caso establecer la medida adecuada para la protección del interés público, así como de los derechos de los contribuyentes, en especial, los derechos al debido procedimiento y al derecho de defensa en sede administrativa.

Ahora bien, sin perjuicio de la modificación planteada en el punto precedente, se considera que la facultad discrecional de la Administración Tributaria al momento de adoptar medidas cautelares previas y los tribunales jurisdiccionales al evaluar la correcta aplicación de estas, se ha limitado a verificar la existencia de las circunstancias detalladas en los incisos a) a l) del artículo 56° del Código Tributario o a considerar como presupuestos procesales al comportamiento del deudor o la existencia de razones que hagan presumir que la cobranza devendrá en infructuosa, situaciones que por sí solas y de forma excluyente no son habilitantes para la configuración de la medida.

De este modo, incluso la Administración Tributaria ha establecido una norma interna que regula el procedimiento aplicable a efectos de adoptar medidas cautelares previas, a través de la Circular N° 022-2008-SUNAT, la cual ha contenido dentro de sus lineamientos la aplicación de determinados criterios adicionales a la configuración de las causales establecidas en los incisos a) a l) del artículo 56° del Código Tributario, vinculados principalmente a criterios de procedencia de cobranza de deuda tributaria.

Es decir, la propia Administración Tributaria a efectos de aplicar dichas medidas de aseguramiento ha establecido que no se pueden aplicar de forma aislada los criterios vinculados a la cobranza de la deuda tributaria y el comportamiento del deudor, al momento de establecer la procedencia de una medida cautelar previa.

No obstante, dicha norma interna no ha sido publicada ni se ha opuesto como un parámetro de actuación de dicho órgano, resultando necesario otorgar transparencia y predictibilidad al desarrollo de la función recaudatoria cumplida por la Administración Tributaria, así como enmarcar dicha actuación dentro del respeto por el derecho de defensa y al debido procedimiento.

Es así que corresponde determinar cuáles son los aspectos más importantes y aplicables de manera general a los procedimientos a ser realizados por la Administración Tributaria para la aplicación de una medida cautelar previa, lo cual podrá incorporarse al actual Reglamento de Cobranza Coactiva –donde se encuentran reguladas algunas de las normas aplicables a las medidas cautelares previas- o generar un reglamento propio y particular diseñado para estos procedimientos tributarios.

En dicho sentido, cabe señalar que la actuación administrativa debe tomar como punto de partida la naturaleza de instrumento procesal de la teoría general del derecho de la medida cautelar previa y los presupuestos procesales que habilitan su configuración para la correcta aplicación de la citada medida, así como los principios establecidos en las normas del procedimiento administrativo general y el artículo 56° del Código Tributario, conforme a las modificaciones propuestas de forma precedente.

Ahora bien, es importante destacar que la Administración Tributaria debe realizar su función recaudatoria mediante procedimiento ágil y dinámico que le permita asegurar la eficacia del cobro de la deuda tributaria, siendo que no debe perderse de vista la existencia de grandes sectores de evasión y la alta informalidad en el país.

Al respecto, Quispe (2011, p. 186) indica que la cobranza coactiva para que resulte eficiente y sea oportuna necesita de una base legal que le permita de forma dinámica incorporar nuevas figuras de cobranza, que permitan adaptar la actuación administrativa a las nuevas formas de elusión tributaria.

De este modo, al momento de establecer una reglamentación que comprenda las reglas generales aplicables a la Administración Tributaria y a los contribuyentes en general, debe considerarse tanto la necesidad de contar con un sistema que respete los derechos de los contribuyentes y las normas antes señaladas, así como la

necesidad de contar con una herramienta que garantice la eficacia del cobro de la deuda tributaria.

Es así que se deben considerar como aspectos principales en la conformación de la citada norma a los siguientes:

- a. Ámbito de aplicación y finalidad del procedimiento de aplicación de medidas cautelares previas
- b. Delimitación de comportamientos del deudor que hacen indispensable la imposición de una medida cautelar previa.
- c. Establecimiento de circunstancias que revelan que una cobranza coactiva podría devenir en infructuosa, así como los parámetros para determinar el interés fiscal para la aplicación de la medida.
- d. De los responsables solidarios, subsidiarios y sucesión de empresas.
- e. Inicio y desarrollo del procedimiento para establecer la pertinencia de la solicitud de una medida cautelar previa, así como de los funcionarios competentes para realizar dicha evaluación.
- f. Conclusiones y Finalización del procedimiento de adopción de medidas cautelares previas.
- g. Del plazo de la aplicación de una medida cautelar previa
- h. Recursos contra las actuaciones a desarrollarse en un procedimiento de aplicación de medidas cautelares previas, dentro del Tribunal Fiscal, así como su posterior impugnación a través de la demanda contenciosa administrativa.
- i. De las acciones posteriores a la imposición de una medida cautelar previa.

Conclusiones Finales

El objetivo fundamental de la presente tesis es determinar la naturaleza del instituto procesal “medidas cautelares previas” y la finalidad para la que ha sido establecida, con la intención de determinar cuáles son los presupuestos procesales que configuran su aplicación en el Derecho Tributario.

Es así que partiendo de que se trata de una herramienta que manifiesta la autotutela con la que cuenta la Administración Tributaria para asegurar la eficacia del cobro de la deuda tributaria, es necesario enmarcar sus límites dentro del respeto del derecho de defensa y al debido procedimiento.

De este modo, a efectos de establecer las características principales y alcances que conforman y habilitan a la aplicación de medidas cautelares en el derecho tributario, resulta importante establecer como punto de partida qué principios resultan comunes dentro del derecho civil y derecho administrativo, toda vez que dichas áreas conforman el punto de partida de la aplicación del citado instrumento en el ámbito privado y público, a fin de extraer los principios comunes a los mismos, sin desnaturalizar su aplicación dentro del derecho tributario.

Adicionalmente, debe entenderse que la aplicación de las medidas cautelares previas debe analizarse en cada caso concreto la razonabilidad en la aplicación de dichas medidas, de tal forma que no se impida la continuidad de la operatividad de la empresa y se afecte de forma menos gravosa al contribuyente, para lo que corresponde evaluar que los medios utilizados sean los más idóneos, considerando como un límite necesario en su aplicación el respeto al derecho de defensa y al debido procedimiento.

En dicho sentido, se determina que los presupuestos procesales para la aplicación de una medida cautelar previa conforme a lo establecido en el artículo 56° del Código Tributario no se encuentran configurados solo con la generación de algunas de las circunstancias detalladas en dicho dispositivo legal.

En consecuencia, las circunstancias detalladas en el artículo 56° respecto a la aplicación de las medidas cautelares, esto es, cuando resulte indispensable por el comportamiento del deudor y las circunstancias que hagan presumir que la cobranza es infructuosa

configuran los elementos que permiten establecer de forma conjunta la verificación de los presupuestos procesales “verosimilitud en el derecho” y “peligro en la demora”; por lo que deben de entender como elementos concurrentes para la aplicación de las medidas cautelares previas y no como elementos excluyentes.

Adicionalmente, es necesario incorporar al elemento de la razonabilidad y la proporcionalidad en la adopción de la medida como elementos que configuran e integran a los presupuestos procesales para su adopción, considerando como un límite necesario el respeto a los derechos de defensa y al debido procedimiento en la aplicación de los mismos.

Ahora bien, adicionalmente a lo establecido en el artículo 56° del Código Tributario, la Administración Tributaria cuenta con un conjunto de normas internas que establecen cuál es el procedimiento a seguir para trabar medidas cautelares previas y su seguimiento, entre ellas, la Circular N° 022-2008-SUNAT, dentro de la que se detalla las instrucciones generales y específicas para su aplicación.

Asimismo, el Tribunal Fiscal, con ocasión de las quejas presentadas por los contribuyentes, ha establecido una serie de criterios de interpretación sobre dicha materia; en los que principalmente verifica los supuestos establecido en la lista taxativa establecida en el referido artículo 56° del Código Tributario y no analiza la aplicación de las medidas cautelares previas como una herramienta de la teoría general del derecho que tiene elementos generales que habilitan su aplicación, así como los fines a los que se encuentra orientada.

De este modo, en tanto dicha problemática no ha sido resuelta a través de la actuación de la Administración Tributaria o mediante el órgano que resuelve las controversias que se suscitan respecto a la procedencia de su aplicación en sede administrativa o judicial, se plantea la modificación del artículo 56° del Código Tributario, así como la necesidad de reglamentar la actividad recaudatoria en este caso.

BIBLIOGRAFÍA

1. Ariano, E. (2012). *Estudio Introductorio: La tutela cautelar y los equívocos mensajes del Código Procesal Civil. Las Medidas Cautelares y los Procesos de Ejecución en la Jurisprudencia 2009-2010*. Lima, Perú: Gaceta Jurídica.
2. Calamandrei, P. (1984). *Introducción al estudio sistémico de las providencias cautelares*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Bibliográfica Argentina.
3. Carnelluti, F. (1973). *Instituciones del Proceso Civil*. Vol. I. Buenos Aires, Argentina: Ejea.
4. Congreso de la República del Perú. (31 de diciembre de 1998). Ley que modifica el Decreto Legislativo N° 816 - Código Tributario, y Normas Conexas. [Ley N° 27038]. DO: Diario oficial de El Peruano de Perú.
5. Congreso de la República del Perú. (31 de mayo de 2004). Código Procesal Constitucional. [Ley N° 28237]. DO: Diario oficial de El Peruano de Perú.
6. Cuarta Sala Civil de Lima de la Corte Superior de Justicia de Lima. (2009). Resolución S/N de 7 de setiembre de 2009. Expediente No. 1268-2009 (MC).
7. Dromi, R. (1986). *Introducción al Derecho Administrativo*. Madrid, España: Editorial Grouz.
8. Duran, L. y Mejía M. (2011). La Aplicación Conjunta del Código Tributario y la LPAG en los Procedimientos Tributarios. Particular Referencia a la Motivación del Acto Administrativo de Naturaleza Tributaria. *Derecho & Sociedad*. 36, 235-246.
9. Gordillo, A. (2013), *Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas*. Tomo 8. Primera edición. Teoría General del Derecho Administrativo. Buenos Aires, Argentina: Fundación de Derecho Administrativo.
10. Espinoza Saldaña, E. (2010). Medidas cautelares en el procedimiento administrativo peruano: una mirada crítica a lo realizado y un adelanto sobre aquello que debiera hacerse al respecto. *Círculo de Derecho Administrativo*. 9, 177-184.
11. Jimenez, R. (2011). Apuntes sobre medidas cautelares. *Justicia y Derecho*. 6, 1-27. Recuperado de <http://www.justiciayderecho.org.pe/revista6/index2.html>.
12. Ledesma, M. (2013). *Tutela cautelar en el proceso civil*. Lima, Perú: Gaceta Jurídica.
13. Mejía, M. (2015). El amparo tributario peruano: Apunte sobre las vías paralelas. *Revista del IPDT*. 58, 101-128.

14. Ministerio de Economía y Finanzas. (22 de junio de 2013). Texto Único Ordenado del Código Tributario. [Decreto Supremo N° 113-2013-EF]. DO: Diario oficial de El Peruano de Perú.
15. Ministerio de Justicia del Perú. (23 de abril de 1993). Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil. [Resolución Ministerial N° 10-93-JUS]. DO: Diario oficial de El Peruano de Perú.
16. Ministerio de Justicia del Perú. (29 de agosto de 2008). Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo. [Decreto Supremo N° 013-2008-JUS]. DO: Diario oficial de El Peruano de Perú.
17. Ministerio de Justicia del Perú. (20 de marzo de 2017). Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General. [Decreto Supremo N° 006-2017-JUS]. DO: Diario oficial de El Peruano de Perú.
18. Monroy, J. (1996). *Introducción al Proceso Civil*. Tomo I. Lima, Perú: Communitas.
19. Morón, J. (2006). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima, Perú: Gaceta Jurídica.
20. Morón, J. (2011). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima, Perú: Gaceta Jurídica.
21. Presidencia de la República del Perú. (24 de noviembre de 1992). Nuevo Texto del Código Tributario. [Decreto Ley N° 25859]. DO: Diario oficial de El Peruano de Perú.
22. Presidencia de la República del Perú. (31 de diciembre de 1993). Código Tributario. [Decreto Legislativo N° 773]. DO: Diario oficial de El Peruano de Perú.
23. Presidencia de la República del Perú. (21 de abril de 1996). Código Tributario. [Decreto Legislativo N° 816]. DO: Diario oficial de El Peruano de Perú.
24. Presidencia de la República del Perú. (5 de febrero de 2004). Modifican artículos del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificatorias. [Decreto Legislativo N° 953]. DO: Diario oficial de El Peruano de Perú.
25. Prieto, M. (2012). Expropiación indirecta por medidas cautelares en procedimiento tributario. *Revista Chilena de Derecho*. 39 (3), 809-817.
26. Priori, G. (2006). *La tutela cautelar: su configuración como derecho fundamental*. Lima, Perú: Ara Editores.
27. Quispe, T. Las Medidas Cautelares, su aplicación y oportunidad. Recuperado de https://www.ciat.org/Biblioteca/ConferenciasTecnicas/2011/Espanol/portugal_tema_2_1-Quispe_peru.pdf.

28. República del Perú vs. TzaYapShum, n.o ARB/07/6 (CIADI, 2011). Recuperado de [\[https://www.mef.gob.pe/contenidos/inv_privada/sicreci/c_arbitrales/laudo_tza_yap_shum_sicreci.pdf\]](https://www.mef.gob.pe/contenidos/inv_privada/sicreci/c_arbitrales/laudo_tza_yap_shum_sicreci.pdf)
29. Rodriguez-Bereijo, M. (2012). Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios. *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*. 26 (2), 17-38. Recuperado de <https://revistas.uam.es/revistajuridica/article/view/203>
30. Sanmartino, P. (2004). Medidas cautelares frente a autoridades públicas. *Revista Documentación Administrativa*. 269-270, 55-86.
31. Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (25 de setiembre de 2004). Reglamento de Procedimiento de Cobranza Coactiva. [Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT]. DO: Diario Oficial de El Peruano de Perú.
32. Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2006). Informe N° 096-2006-SUNAT/2B0000. 5 de abril. Recuperada de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2006/oficios/i0962006.htm>
33. Tribunal Constitucional del Perú. (2004). Sentencia recaída en el expediente 0090-2004-AA/TC. Juan Carlos Callegari Herazo contra el Ministerio de Defensa. 5 de julio. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00090-2004-AA.html>
34. Tribunal Constitucional del Perú. (2004). Sentencia recaída en el expediente No. 2579-2003-HD/TC. Julia Eleyza Arellano Serquén contra el Consejo Nacional de la Magistratura. 6 de abril. Recuperada de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02579-2003-HD.html>
35. Tribunal Constitucional del Perú. (2006). Sentencia recaída en el expediente 00015-2005-AI. Municipalidad Metropolitana de Lima contra el Congreso de la República. 5 de enero. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/tc/private/adjuntos/cec/gaceta/gaceta/jurisprudencia/00015-2005-AI.html>
36. Tribunal Fiscal. (2000). Resolución N° 996-5-2000. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=996&sala=5&anio=2000&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
37. Tribunal Fiscal. (2003). Resolución N° 0223-4-2003. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=00223&sala=4&anio=2003&admin=0&count=10&inputOpcion=rtfexp

38. Tribunal Fiscal. (2003). Resolución N° 1992-3-2003. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=1992&sala=0&anio=2003&admin=0&count=2&inputOpcion=rtfexp
39. Tribunal Fiscal. (2004). Resolución N° 00117-5-2004. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=117&sala=5&anio=2004&admin=0&count=2&inputOpcion=rtfexp
40. Tribunal Fiscal. (2008). Resolución N° 10907-5-2008. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=10907&sala=0&anio=2008&admin=0&count=0&inputOpcion=rtfexp
41. Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 00345-7-2010. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=2&Buscar=Buscar&nro=12186&sala=0&anio=2009&admin=0&count=0&inputOpcion=rtfexp
42. Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 00544-2-2010. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=544&sala=2&anio=2010&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
43. Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 01362-1-2010. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Busca
44. Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 03383-7-2010. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=2&Buscar=Buscar&nro=2388&sala=0&anio=2010&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
45. Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 03542-5-2010. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=3542&sala=5&anio=2010&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
46. Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 03899-2-2010. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=3899&sala=2&anio=2010&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
47. Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 04203-1-2010. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=4203&sala=1&anio=2010&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp

48. Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 04721-1-2010. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=4721&sala=1&anio=2010&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
49. Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 04795-1-2010. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=4795&sala=1&anio=2010&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
50. Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 05287-5-2010. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=5287&sala=5&anio=2010&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
51. Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 06024-3-2010. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=6024&sala=3&anio=2010&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
52. Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 06341-5-2010. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=6341&sala=5&anio=2010&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
53. Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 06526-3-2010. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=6526&sala=3&anio=2010&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
54. Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 07879-11-2010. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=7879&sala=11&anio=2010&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
55. Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 08801-1-2010. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=8801&sala=1&anio=2010&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
56. Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 09260-1-2010. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=9260&sala=1&anio=2010&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp

57. Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 09563-11-2010. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=9563&sala=11&anio=2010&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
58. Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 10170-10-2010. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=10170&sala=10&anio=2010&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
59. Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 10510-1-2010. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=10510&sala=1&anio=2010&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
60. Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 11065-1-2010. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=11065&sala=1&anio=2010&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
61. Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 11066-1-2010. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=11066&sala=1&anio=2010&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
62. Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 11946-1-2010. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=11946&sala=1&anio=2010&admin=0&count=2&inputOpcion=rtfexp
63. Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 12360-2-2010. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=12360&sala=2&anio=2010&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
64. Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 14139-10-2010. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=14139&sala=10&anio=2010&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
65. Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 14528-7-2010. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=14528&sala=7&anio=2010&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp

66. Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 14476-2-2010. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=14476&sala=2&anio=2010&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
67. Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 16340-2-2010. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=16340&sala=2&anio=2010&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
68. Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 16881-A-2010. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=16881&sala=6&anio=2010&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
69. Tribunal Fiscal. (2010). Resolución N° 16948-11-2010. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=16948&sala=11&anio=2010&admin=0&count=0&inputOpcion=rtfexp
70. Tribunal Fiscal. (2011). Resolución N° 00743-2-2011. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=743&sala=2&anio=2011&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
71. Tribunal Fiscal. (2011). Resolución N° 00986-7-2011. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=00986&sala=7&anio=2011&admin=0&count=10&inputOpcion=rtfexp
72. Tribunal Fiscal. (2011). Resolución N° 02066-2-2011. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=2066&sala=2&anio=2011&admin=0&count=10&inputOpcion=rtfexp
73. Tribunal Fiscal. (2011). Resolución N° 02685-4-2011. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=2685&sala=4&anio=2011&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
74. Tribunal Fiscal. (2011). Resolución N° 03864-1-2011. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=3864&sala=1&anio=2011&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
75. Tribunal Fiscal. (2011). Resolución N° 04601-4-2011. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar

- [=Buscar&nro=4601&sala=4&anio=2011&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp](#)
76. Tribunal Fiscal. (2011). Resolución N° 08105-10-2011. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=8105&sala=10&anio=2011&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
77. Tribunal Fiscal. (2011). Resolución N° 08169-A-2011. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=8169&sala=6&anio=2011&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
78. Tribunal Fiscal. (2011). Resolución N° 08454-4-2011. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=8454&sala=4&anio=2011&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
79. Tribunal Fiscal. (2011). Resolución N° 08870-A-2011. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=8870&sala=6&anio=2011&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
80. Tribunal Fiscal. (2011). Resolución N° 09192-8-2011. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=9192&sala=8&anio=2011&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
81. Tribunal Fiscal. (2011). Resolución N° 09519-8-2011. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=9519&sala=8&anio=2011&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
82. Tribunal Fiscal. (2011). Resolución N° 11216-1-2011. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=11216&sala=1&anio=2011&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
83. Tribunal Fiscal. (2011). Resolución N° 11827-3-2011. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=11827&sala=3&anio=2011&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
84. Tribunal Fiscal. (2011). Resolución N° 12967-4-2011. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar

- [=Buscar&nro=12967&sala=4&anio=2011&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp](https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=12967&sala=4&anio=2011&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp)
85. Tribunal Fiscal. (2011). Resolución N° 17961-4-2011. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=17961&sala=4&anio=2011&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
86. Tribunal Fiscal. (2011). Resolución N° 18404-2-2011. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=18404&sala=2&anio=2011&admin=0&count=0&inputOpcion=rtfexp
87. Tribunal Fiscal. (2011). Resolución N° 18662-7-2011. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=18662&sala=7&anio=2011&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
88. Tribunal Fiscal. (2011). Resolución N° 021802-10-2011. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=21802&sala=10&anio=2011&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
89. Tribunal Fiscal. (2011). Resolución N° 21938-7-2011. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=21938&sala=7&anio=2011&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
90. Tribunal Fiscal. (2012). Resolución N° 00975-5-2012. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=975&sala=5&anio=2012&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
91. Tribunal Fiscal. (2012). Resolución N° 07128-11-2012. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=7128&sala=11&anio=2012&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
92. Tribunal Fiscal. (2012). Resolución N° 08076-10-2012. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=8076&sala=10&anio=2012&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
93. Tribunal Fiscal. (2012). Resolución N° 11914-5-2012. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=11914&sala=5&anio=2012&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp

94. Tribunal Fiscal. (2012). Resolución N° 12265-10-2012. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=12265&sala=10&anio=2012&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
95. Tribunal Fiscal. (2012). Resolución N° 19553-4-2012. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=19553&sala=4&anio=2012&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
96. Tribunal Fiscal. (2013). Resolución N° 00370-Q-2013. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=370&sala=20&anio=2013&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
97. Tribunal Fiscal. (2013). Resolución N° 00414-Q-2013. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=414&sala=20&anio=2013&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
98. Tribunal Fiscal. (2013). Resolución N° 01254-Q-2013. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=1254&sala=20&anio=2013&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
99. Tribunal Fiscal. (2013). Resolución N° 01378-Q-2013. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=1378&sala=20&anio=2013&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
100. Tribunal Fiscal. (2013). Resolución N° 01697-Q-2013. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=1697&sala=20&anio=2013&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
101. Tribunal Fiscal. (2013). Resolución N° 01828-Q-2013. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=1828&sala=20&anio=2013&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
102. Tribunal Fiscal. (2013). Resolución N° 02694-10-2013. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=2694&sala=10&anio=2013&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp

103. Tribunal Fiscal. (2013). Resolución N° 04355-11-2013. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=4355&sala=11&anio=2013&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
104. Tribunal Fiscal. (2013). Resolución N° 05471-2-2013. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=5471&sala=2&anio=2013&admin=0&count=2&inputOpcion=rtfexp
105. Tribunal Fiscal. (2013). Resolución N° 06902-8-2013. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=6902&sala=8&anio=2013&admin=0&count=0&inputOpcion=rtfexp
106. Tribunal Fiscal. (2013). Resolución N° 07875-7-2013. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=7875&sala=7&anio=2013&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
107. Tribunal Fiscal. (2013). Resolución N° 08877-11-2013. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=8877&sala=11&anio=2013&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
108. Tribunal Fiscal. (2013). Resolución N° 09766-2-2013. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=9766&sala=2&anio=2013&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
109. Tribunal Fiscal. (2013). Resolución N° 09767-2-2013. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=9767&sala=2&anio=2013&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
110. Tribunal Fiscal. (2014). Resolución N° 00152-Q-2014. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=152&sala=20&anio=2014&admin=0&count=2&inputOpcion=rtfexp
111. Tribunal Fiscal. (2014). Resolución N° 00382-Q-2014. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=382&sala=20&anio=2014&admin=0&count=0&inputOpcion=rtfexp

112. Tribunal Fiscal. (2014). Resolución N° 00508-Q-2014. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=508&sala=20&anio=2014&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
113. Tribunal Fiscal. (2014). Resolución N° 00960-Q-2014. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=960&sala=20&anio=2014&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
114. Tribunal Fiscal. (2014). Resolución N° 01131-Q-2014. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=1131&sala=20&anio=2014&admin=0&count=10&inputOpcion=rtfexp
115. Tribunal Fiscal. Resolución N° 01901-Q-2014. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=1901&sala=20&anio=2014&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
116. Tribunal Fiscal. (2014). Resolución N° 02745-Q-2014. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=2745&sala=20&anio=2014&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
117. Tribunal Fiscal. (2014). Resolución N° 03059-Q-2014. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=3059&sala=20&anio=2014&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
118. Tribunal Fiscal. (2014). Resolución N° 03291-Q-2014. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=3291&sala=20&anio=2014&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
119. Tribunal Fiscal. (2014). Resolución N° 03292-Q-2014. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=3292&sala=20&anio=2014&admin=0&count=2&inputOpcion=rtfexp
120. Tribunal Fiscal. (2014). Resolución N° 04146-Q-2014. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=4146&sala=20&anio=2014&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp

121. Tribunal Fiscal. (2015). Resolución N° 00050-Q-2015. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=50&sala=20&anio=2015&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp.
122. Tribunal Fiscal. (2015). Resolución N° 00824-Q-2015. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=824&sala=20&anio=2015&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
123. Tribunal Fiscal. (2015). Resolución N° 01755-Q-2015. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=1755&sala=20&anio=2015&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
124. Tribunal Fiscal. (2015). Resolución N° 03122-Q-2015. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=3122&sala=20&anio=2015&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
125. Tribunal Fiscal. (2016). Resolución N° 03876-Q-2016. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=3816&sala=20&anio=2016&admin=0&count=1&inputOpcion=rtfexp
126. Vargas, S. (2018). ¿Es posible interponer una demanda contenciosa administrativa contra lo resuelto en una queja administrativa? A propósito de la jurisprudencia de la Corte Suprema. *Actualidad Civil*. 47, 189-200.