

LAS MEDIDAS CAUTELARES EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Por: Alex R. Zambrano Torres



I.- MEDIDAS CAUTELARES CONCEPTO.- Dentro de nuestro sistema normativo, y específicamente, el procesal, tenemos un instrumento, o institución, que cumple una función anticipativa, preventiva, garantista, que es la medida cautelar. Esta se manifiesta como una expresión de la capacidad y técnica futurística del ser humano, en ejercicio del uso externo y posterior de su derecho. El hombre mediante la razón, puede pues prever el futuro y anticiparse a él, asegurarlo y disponer sus consecuencia o efectos mediatos, claro que sólo dentro de la medida de lo cognoscible, o de lo posible de racionalizar. La medida cautelar, es por lo tanto, un método, o técnica, utilizada a priori, para determinar a posteriori, un efecto querido, una consecuencia pretendida. Pero como técnica se enmarca dentro del Derecho, y o en referencia a el. Así, siendo específicos, podemos decir, citando a Juan Monroy Gálvez, que la medida cautelar es ⁽¹⁾: “un instituto procesal a través del cual el órgano jurisdiccional, a petición de parte, adelanta ciertos efectos o todos de un fallo definitivo o el aseguramiento de una prueba, al admitir la existencia de una apariencia de derecho y el peligro que puede

¹ Según Monroy Gálvez, citado por Rosendo Huamán Cueva. Código Tributario comentado. Gaceta Jurídica. Pp. 547.

significar la demora producida por la espera del fallo definitivo o la actuación de una prueba”

En el concepto arriba expuesto encontramos varios elementos que dan forma y constituyen a la medida cautelar. Por ejemplo, decir que es un instituto procesal, es decir que tiene validez y conformación estructural, que es reconocido y que se compone de ciertos elementos teóricos conceptuales que permiten su comprensión y uso. Una institución jurídica por ser tal tiene, no sólo reconocimiento de la existencia del mismo, sino un lugar determinado en el sistema jerárquico del derecho, y desde donde puede ser aplicado, efectivizado, operacionalizado. La existencia de este como instituto le da el amparo del derecho, y la validez del mismo, validez que significa, parafraseando a Marcial Rubio Correa, “la cualidad para que algo surta los efectos propios de su naturaleza”⁽²⁾ Una institución jurídica es un objeto que por ser tal tiene historia, es decir, ha sido conformado, registrado y creado a través de todo un proceso social que le han dado solidez y que por lo tanto contiene sus propios fundamentos. Es más, cuando hablamos de institución jurídica podemos describirla por sus elementos internos y por sus elementos externos, los internos son aquello que lo compone como el derecho mismo, y lo externo supone sus efectos, el interés social, etc. El hecho de que una institución sea jurídica significa que tiene su fundamento último en la sociedad, en el bienestar social, en la composición, organización y estructuración social, es decir se halla implícito o implicado dentro de lo

² Este concepto de validez es insertado por Marcial Rubio Correa en su libro *Sistema Jurídico*, en el capítulo referente a las fuentes formales del Derecho. La validez jurídica también es tratada por otro gran jurista, de talla más bien universal, como es Luis Diez Picazo, en su libro *Experiencias Jurídicas y Teoría del Derecho*. Editorial Ariel. Otro filósofo Lyotard, habla también sobre la validez y la legitimidad en su libro sobre la Postmodernidad.

social, dentro de lo social normativo. El hecho que sea, además, un instituto procesal completa la idea de la medida cautelar como medio, o instrumento, porque como instrumento procesal no define el derecho, sino que coadyuva, colabora en la determinación de este derecho. No tiene pues un fin valorativo, sino técnico, de medio, y no de fin. No dice el Derecho, sino que es más bien un camino, un instrumento para que se pueda decir³ el derecho, o se lo pueda crear.

Juan Monroy Gálvez repite el concepto de Medida Cautelar en un artículo sobre la Acción de Amparo⁽⁴⁾: “Genéricamente, medida cautelar es el instituto procesal a través del cual el juez –a pedido de parte– asegura el cumplimiento del fallo final, sea anticipando algunos efectos del fallo o todos, u ordenando se mantenga inmodificable la situación material conforme al momento de la demanda.”

Las medidas cautelares son, pues, medios de garantizar el futuro, se presenta como una opinión anticipada, que garantiza un final también anticipado, pero no necesariamente unívoco. Sucede que “el juez debe anticipar su opinión”. Y al hacer eso esta prejuzgando, “En estricto, al dar o negar una medida cautelar el juez *prejuzga*”⁽⁵⁾. Según el mismo Juan Monroy Gálvez, la institución de la medida cautelar, en el derecho procesal en general, tiene algunos rasgos identificatorios, como son: el prejuzgamiento,

³ Marcial Rubio Correa, hablando sobre el Juez explicaba que el Juez, por ejemplo, lo que hace es decir el derecho. Eso significa que no lo crea sino que lo exterioriza o expone. Esta idea de “decir el derecho” ha tenido su mayor relevancia en la época contigua y posterior a la revolución Francesa, a través de ese principio “El Juez es boca de la ley”, por medio del cual se intentaba subordinar el poder de la autoridad, a la letra de la ley, que representaba a su vez, la voluntad del pueblo.

⁴ Monroy Gálvez, Juan. Para mi otro corazón. Derecho Proceso y otras angustias. Palestra Editores. Pp. 273.

⁵ Monroy Gálvez, Juan. Para mi otro corazón. Derecho Proceso y otras angustias. Palestra Editores. Pp. 274.

(anticipación de una opinión) la apariencia de derecho, la contracautela, la provisionalidad y la variabilidad (6)

En el Derecho tributario, sin embargo las cosas el tratamiento y la aplicación de las medidas cautelares son más bien de un orden diferente, en el Derecho Tributario las **medidas cautelares** son: “una potestad o privilegio de la Administración, y su fundamento es el de asegurar la pronta y eficaz satisfacción del interés general representado por la Administración”, escribe Rosendo Huamán Cueva parafraseando a Danós Ordoñez y Zegarra Valdivia (7)

Un concepto más simple de medida cautelar es la siguiente: “...las medidas cautelares son acciones destinadas a asegurar el pago de la deuda tributaria, ante eventuales actos del deudor que puedan obstaculizar su cobranza (por ejemplo, que venda, de que en aporte o done sus propiedades).”(8).

En resumidas cuentas la Medida Cautelar trabaja con la idea de que el deudor tenderá a aplazar o a no cumplir con su deuda, e intentará desenvolverse de ella. Frente a esta posibilidad, hay acciones como la Medida cautelar (9).

Según indica Rosendo Huamán Cueva, la medida cautelar clásica es el famoso “embargo”, y este es de diferentes modalidades. Además de este tipo de medida cautelar existen otros no previstos en el Código, que

⁶ Monroy Gálvez, Juan. Para mi otro corazón. Derecho Proceso y otras angustias. Palestra Editores. Pp. 274.

⁷ Rosendo Huamán Cueva. Código Tributario comentado. Gaceta Jurídica. Pp. 547.

⁸Derecho financiero y Tributario. Pp. 220.

⁹ Cabe preguntar si esta idea, que el deudor no pague su deuda, o que intente eludir esta obligación se da en los países desarrollados; si el fenómeno es de naturaleza social, o natural, es decir, si tiene su origen en la cosmovisión del ser humano, en su cultura, o en sus genes. Aunque la pregunta parece ingenua no lo es, porque hoy aún se discute si el hombre responde primero a los mandatos de los genes, o si la cultura, la civilización, le ha arrancado, desde su nacimiento, toda dirección genética, y es más un producto de la sociedad. La respuesta podríamos hallarla en la Filosofía del Derecho y en Derecho comparado (Recordemos que el Derecho comparado es un “método de inclusión hipotética fundamental” que permite darnos datos sobre cómo un “sistema jurídico específico se vería transformado dada la adición o supresión de tal o cual instituto jurídico concreto” (Armando S- Andruet. Crítica filosófica a la teoría del Derecho. “Revista Anuario de Derecho Civil”. pp. 1136.)

Debemos entender que la idea de deuda lleva implícita el concepto de deber, deber jurídico, y éste no es más que un comportamiento que se debe, un comportamiento debido. La deuda revela o expresa una relación normativa (Ataliba) en la cual no basta la presencia o existencia del sujeto, sino la “imputación de algo como deber, como debido”

tienen como fundamento de su existencia y aplicación el hecho de asegurar “de la forma más adecuada el pago de la deuda tributaria materia de cobranza”⁽¹⁰⁾.

Las medidas cautelares estuvieron previstas textualmente en el Capítulo II del Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva Resolución de Superintendencia N° 016-97/SUNAT. En sus artículos 14° y siguientes. Y en el Código Tributario, Título II Procedimiento de Cobranza Coactiva, artículos 118 y siguientes. Dicha norma se derogó mediante Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT, Reglamento del procedimiento de cobranza coactiva de la SUNAT, publicada el 25 de setiembre del 2004.

Resolución de ejecución coactiva.-

Que significa el momento en el cual la administración tributaria decide iniciar la ejecución coactiva para el pago de la deuda tributaria.

De acuerdo con el artículo 13 del Reglamento del procedimiento de cobranza coactiva, Resolución Nro., 216-2004/SUNAT, este procedimiento –cobranza coactiva- es iniciado por el Ejecutor coactivo, notificando al deudor con la resolución de ejecución coactiva, la que dispone la cancelación de las órdenes de pago, resoluciones, liquidaciones de Declaraciones Únicas de importación u otro documento conteniendo la deuda tributaria. Dicha resolución de ejecución coactiva debe contener los siguientes requisitos (bajo sanción de nulidad): 1) El nombre del deudor tributario; 2) El número de la Orden de Pago o Resolución objeto de la cobranza; 3) La cuantía del tributo o multa, según

¹⁰ Huamán Cueva, Rosendo. Código Tributario comentado. Gaceta Jurídica. Pp. 547.

corresponda, así como de los intereses y el monto total de la deuda; 4) El tributo o multa y período a que corresponde.

Reglas generales para las medidas cautelares.-

Cabe mencionar que para llevarse a cabo una medida cautelar es necesario previamente ciertos requisitos. De acuerdo con el Artículo 16° del Reglamento de Procedimiento de Cobranza Coactiva de la SUNAT, Resolución de Superintendencia N° **016-97/SUNAT**, derogado, se expresaba: “Antes de trabar una medida cautelar, el Ejecutor podrá ordenar que se realicen las indagaciones que se considere pertinentes a fin de adoptar la medida más adecuada con el objeto de recuperar lo adeudado”. Con la Resolución de Superintendencia Nro., 216-2004-SUNAT, se establece en el artículo 16, inciso a), que: “a) Se realizarán las indagaciones pertinentes a fin de adoptar la medida que resulte más adecuada para recuperar lo adeudado”.

¿Qué tipo de indagaciones pueden ser estas? Una indagación es un proceso mental mediante la cual se obtienen y organiza la información a fin de componer un sistema de datos manejable, válido y pertinente. Este conjunto de conocimientos sobre un hecho determinado, la situación jurídica patrimonial de un sujeto. Esto se indaga. Se indaga sobre la consistencia y solvencia patrimonial del deudor tributario. El patrimonio es más que un bien material y económico, económico porque es objeto de intercambio, medio de transferencia pero es jurídico cuando existe un mecanismo que asegure la tenencia, asignación o adherencia a un individuo expreso. Es jurídico sólo si

existe algo que proteja esta relación entre bien y ser humano. Jurídico porque es el reconocimiento del sujeto y de la ampliación y extensión por medio de sus bienes. La indagación es técnica que permite el logro y conexión entre medios y fines.

En el inciso b) del Artículo 16 de la Resolución de Superintendencia Nro. 216-2004-SUNAT, se agrega: “ b) En base a la información obtenida y teniendo en cuenta la relación costo - beneficio, se podrá adoptar las medidas cautelares sobre los bienes que, a juicio del Ejecutor, garanticen de manera adecuada la cobranza de la deuda”.

La relación costo beneficio que indica este inciso introduce la concepción económica del análisis económico del derecho. Determina al acto procesal una referencia económica. Entonces, antes que un asunto jurídico es un asunto económico, pero esto es así para hacer sensible y posibilitar la existencia del fenómeno jurídico. Esta relación costo beneficio es fundamental porque revela la posibilidad o no de ejecución de la cobranza coactiva. Punto fundamental que no se toma en cuenta en otro rubros. Como en las reparaciones civiles y tampoco en las omisiones por asistencia familiar. Esto debe ser lo que tiene de importante en el Derecho la economía, la calidad de posibilidad del acto, que precede a la propia normatividad. Si el objeto normativo no es posible entonces la normatividad misma no es suficiente. A pesar que el índice económico costo beneficio debería verse en todos los procesos normativos.

En síntesis, para plantear las medidas cautelares, la Resolución de Superintendencia Nro. 216-2004-SUNAT, establece:

“Artículo 16.- REGLAS GENERALES PARA LAS MEDIDAS CAUTELARES.- En la aplicación de las medidas cautelares, se observará lo siguiente: a) Se realizarán las indagaciones pertinentes a fin de adoptar la medida que resulte más adecuada para recuperar lo adeudado; b) En base a la información obtenida y teniendo en cuenta la relación costo - beneficio, se podrá adoptar las medidas cautelares sobre los bienes que, a juicio del Ejecutor, garanticen de manera adecuada la cobranza de la deuda; c) La medida cautelar deberá garantizar el pago de la deuda tributaria e inclusive, los gastos y costas que se devenguen hasta la fecha de cancelación de la deuda; d) Se podrá embargar cualquiera de los bienes y/o derechos del Deudor aún cuando se encuentren en poder de un tercero, considerando para dicho efecto lo establecido en el literal b) del numeral 1 del Artículo 18; e) Las medidas cautelares o diligencias se desarrollarán o trabarán en el lugar donde se encuentren los bienes o derechos del Deudor. Para tal efecto y sin perjuicio de lo señalado en el Artículo 11, el Ejecutor podrá comisionar a otro Ejecutor para llevar a cabo la diligencia. La referida comisión no será necesaria cuando se trate de notificar las Resoluciones Coactivas que ordenan el embargo ante las Oficinas Registrales u otras entidades, Empresas del Sistema Financiero u otros sujetos que deban ser notificados con medidas de embargo en forma de retención; f) En la diligencia de embargo en forma de intervención o depósito, el Ejecutor o Auxiliar se presentarán ante el

Deudor o ante el Representante Legal, según corresponda. De no encontrarse presentes éstos, la diligencia se entenderá con el Gerente, Administrador, dependiente o con la persona encargada del establecimiento, empresa o negocio donde se lleve a cabo la medida. El embargo será notificado al Deudor si éste no hubiera estado presente en la diligencia y ésta se hubiera realizado en lugar distinto al domicilio fiscal; g) En el caso que se trabase embargo en forma de depósito sobre bienes del Deudor que se encuentren en poder de un tercero, inclusive cuando éstos estén siendo transportados, la diligencia se entenderá con el tercero, notificándose al Deudor después que ésta se haya efectuado; h) Cuando medien circunstancias que obstaculicen el desarrollo de la diligencia, el Ejecutor solicitará el apoyo de la autoridad competente o, de ser el caso, obtendrá la autorización judicial para proceder al descerraje; i) Podrán trabarse medidas cautelares concurrentes, bajo responsabilidad del Ejecutor de dejar sin efecto, de oficio, aquellas que superen el monto necesario para garantizar el pago de la deuda tributaria, costas y gastos. Si el monto de las medidas trabadas no guardan proporción con la deuda, de oficio, el Ejecutor deberá reducirlas en la parte que corresponda; j) La medida cautelar trabada durante el Procedimiento de cobranza coactiva no está sujeta a plazo de caducidad, conforme a lo dispuesto en el inciso c) del Artículo 118 del Código”.