



Tribunal Fiscal

Nº 10907-5-2008

EXPEDIENTES Nº : 9204-08 y 9214-08

INTERESADO :

ASUNTO : Queja
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 11 de setiembre de 2008

VISTAS las quejas presentadas por

contra la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), por haber trabado medidas cautelares previas incumpliendo el procedimiento legal establecido.

CONSIDERANDO:

Que al amparo de lo establecido por el artículo 149° de la Ley Nº 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios, corresponde acumular los Expedientes Nº 9204-08 y 9214-08, al guardar conexión entre sí.

Que la quejosa sostiene que las medidas cautelares que se le han trabado son manifiestamente ilegales, toda vez que la deuda que se pretende garantizar procede de procedimientos de fiscalización que no han sido llevados conforme a ley, así el Requerimiento Nº 022-108-0000807 no tiene la firma de la persona que lo recibió y sus resultados no contienen la firma del auditor de fiscalización.

Que agrega que las resoluciones coactivas que trataron las medidas cautelares previas, no motivan el monto del embargo trabado ni los reparos acotados, no explican el comportamiento que ameritó la adopción de la medida, no identifican los proveedores o los comprobantes de pago que serían falsos ni contienen el detalle de los supuestos reparos.

Que asimismo, deduce la nulidad de las citadas resoluciones por considerar que al ordenarse las medidas cautelares antes del cierre del requerimiento de fiscalización, se ha vulnerado su derecho de defensa, para lo cual invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 1060-3-97 y 807-2-99.

Que añade que el ejecutor coactivo sustenta la adopción de la medida cautelar en sus propias conclusiones sobre la fiscalización realizada, a pesar de que carece de competencia para ello.

Que señala que la insuficiencia de los documentos presentados en respuesta a un requerimiento no implica la falsedad de las operaciones, pues tiene expedito su derecho de cuestionar las objeciones cuando impugne las resoluciones de determinación que se emitan, lo cual ha realizado con fecha 4 de julio de 2008.

Que menciona que carece de sustento lo señalado por la Administración en el sentido que la deuda tributaria es superior al 25% del valor del patrimonio declarado para efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, toda vez que al ser la quejosa un consorcio, sus deudas están respaldadas por el íntegro del patrimonio de las empresas , que lo integran, y que además, los consorcios no son personas jurídicas ni tienen un patrimonio distinto de sus integrantes.

Que de acuerdo con el artículo 155° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo Nº 135-99-EF, la queja se presenta ante el Tribunal Fiscal cuando existen actuaciones o procedimientos que afectan directamente o infringen lo establecido en el mencionado cuerpo legal.

Que a efecto de resolver las quejas presentadas, mediante Proveído Nº 2112-5-2008, este Tribunal solicitó a la Administración que remitiera: 1) Un informe documentado sobre los hechos que las motivan, en especial sobre las razones que justifican las medidas cautelares previas tratabadas a la quejosa mediante las Resoluciones Coactivas Nº 0230070452477, 0230070452508 y 0230070438108; 2) Un informe en el que se señale si se han emitido valores por concepto de la deuda tributaria que motivó la adopción de las referidas medidas cautelares; 3) El original y/o copia autenticada de los informes en virtud de los cuales se adoptaron las medidas cautelares previas materia de queja, así como los documentos que lo sustentan, incluyendo, entre otros, la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, presentada mediante Formulario Virtual PDT 660 Nº 000779970 y las declaraciones rectificadorias que pudieran haberse presentado sobre dicho tributo y ejercicio,

C. E. S. S.



Tribunal Fiscal

Nº 10907-5-2008

y 4) Los papeles de trabajo de la fiscalización llevada a cabo a la quejosa, vinculada a la traba de las medidas cautelares previas adoptadas.

Que en respuesta al citado proveído, mediante Oficio Nº 1158-2008-SUNAT/2I0203¹ la Administración remite los Informes Nº 558-2008-SUNAT/2I0203 y 561-2008-SUNAT/2I0203 del ejecutor coactivo², en los cuales señala que la adopción de las referidas medidas se realizó dentro del procedimiento de fiscalización seguido a la quejosa referente al Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, en cuyo ámbito se realizaron reparos al crédito fiscal y al gasto por haber sido sustentados con comprobantes de pago que corresponden a operaciones no reales, lo cual acredita la causal prevista en el inciso b) del artículo 56º del Código Tributario, indicando también que existen razones que permiten presumir que la cobranza de la deuda acotada podría devenir en infructuosa por cuanto representa más del 25% del patrimonio neto de la quejosa, declarado tanto en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 como en su rectificatoria.

Que en cuanto a la causal prevista por el inciso b) del artículo 56º del Código Tributario, precisa que mediante Memoranda Nº 192-2008-SUNAT/2I0303, 209-2008-SUNAT/2I0303 y 273-2008-SUNAT/2I0303 de 6 y 19 de mayo y 30 de junio de 2008³ la División de Auditoría, sustentándose en los informes de auditoría de 29 de abril, 13 de mayo y 25 de junio de 2008⁴, solicitó la adopción de medidas cautelares previas, señalando que si bien la quejosa, en respuesta a los Requerimientos Nº 022208002393 y 0222080003400⁵, cumplió con exhibir los contratos con cada proveedor, copias de las facturas, cartas y cotizaciones y copias de cheques de las facturas observadas, tal documentación no sustenta la realización de las operaciones consignadas en dichas facturas porque no demuestra que hubiera llevado un control mínimo del avance de los servicios adquiridos, precisando que los contratos no describen la forma de valorización de los servicios, las fechas ni los medios utilizados, indicando además que según información obtenida del Banco Continental, los cheques no fueron cobrados por los proveedores sino endosados a un tercero.

Que asimismo, el ejecutor coactivo indica que en los citados informes de auditoría se señaló que a fin de corroborar la veracidad de la realización de las operaciones, se efectuaron cruces de información con los supuestos proveedores pero éstos no presentaron documentos de control, reportes, informes, liquidaciones o algún otro documento que demuestre las operaciones comerciales. Además, se realizó la toma de manifestación de cada uno de tales proveedores, determinándose que desconocen aspectos técnicos y puntos elementales de los supuestos servicios, asimismo, desconocen al personal que los ejecutó directamente, evidenciándose contradicciones respecto de la forma y modalidad de cómo se llevaron a cabo los servicios que se consignan en las facturas que emitieron, así como sobre la forma de pago, pues por un lado los proveedores afirman que los servicios fueron pagados con cheques girados a su nombre y cobrados por ellos mismos y por otro, el Banco Continental indica que los cheques fueron endosados a un tercero.

Que el ejecutor coactivo agrega que, de los referidos informes, de la información proporcionada por la quejosa, proveedores y Banco Continental, la División de Auditoría concluyó que los comprobantes de pago anotados en el Registro de Compras referidos a los proveedores observados, consignan operaciones no reales, procediendo a efectuar reparos al crédito fiscal por los períodos de febrero a noviembre de 2007 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178º del Código Tributario, calculando una deuda tributaria ascendente a S/. 732 386,00, así como a realizar reparos a costos y/o gastos deducibles de la renta neta imponible del ejercicio 2007, a la disposición indirecta de dividendos presuntos, aplicándose la tasa adicional de 4.1 % del Impuesto a la Renta de conformidad con lo dispuesto en el inciso g) del artículo 24º-A de la Ley del Impuesto a la Renta, y que detectó la comisión de la infracción contenida en el citado numeral 1) del artículo 178º, lo que junto con la deuda correspondiente al Impuesto General a las Ventas ascendía a S/. 2 793 157,00

Que en virtud de las solicitudes de adopción de medidas cautelares previas formuladas por la División de Auditoría, el ejecutor coactivo señala que mediante Resolución Coactiva Nº 0230070438108 de 12 de mayo de

¹ Foja 481 del Expediente Nº 9204-08.

² Fojas 349 a 352 y 478 a 480 del Expediente Nº 9204-08.

³ Fojas 169 y 343 del Expediente Nº 9204-08 y 127 del Expediente Nº 9214-08.

⁴ Fojas 162 a 168, 335 a 342 y 448 a 462 del Expediente Nº 9204-08.

⁵ Fojas 166, 340 y 457 del Expediente Nº 9204-08.

C E J G



Tribunal Fiscal

Nº 10907-5-2008

2008, trató medida cautelar previa en forma de retención bancaria hasta por la suma de S/. 729 480,00, con la Resolución Coactiva Nº 0230070455216 trató medida cautelar previa bajo la modalidad de cautelar genérica sobre el certificado de consignación del Depósito Judicial Nº 2008000302400, y con la Resolución Coactiva Nº 0230070455219 procedió a levantar la medida cautelar previa en forma de retención bancaria ordenada por la Resolución Coactiva Nº 0230070438108⁶.

Que asimismo, indica el ejecutor coactivo que dictó la Resolución Coactiva Nº 0230070452508 de 7 de julio de 2008, tratando medida cautelar previa en forma de retención a terceros hasta por la suma de S/. 793 157,00, la Resolución Coactiva Nº 0230070452477, por la cual trató medida cautelar previa en forma de retención bancaria hasta por la suma de S/. 2 000 000,00, la Resolución Coactiva Nº 0230070464163, por la que ordenó tratar medida cautelar genérica afectándose el Depósito Judicial /Administrativo Nº 2008000506223 por la suma de S/. 169 857,00 y la Resolución Coactiva Nº 0230070468708, que redujo la medida en forma de retención bancaria ordenada por la Resolución Coactiva Nº 0230070452477 de la suma de S/. 2 000 000,00 a la de S/. 1 153 747,00⁷.

Que con Oficio Nº 1443-2008-SUNAT/210400, la Administración remite el Memorando Nº 365-2008-SUNAT/210303 de 29 de agosto de 2008 y el Informe de la División de Auditoría de 21 de agosto de 2008⁸, al cual se adjunta, entre otra documentación, las Resoluciones de Determinación Nº 024-003-0043704 a 024-003-0043715, emitidas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007 y las Resoluciones de Multa Nº 024-002-0093117 a 024-002-0093128, notificadas el 29 de mayo de 2008, y las Resoluciones de Determinación Nº 024-003-0046140 a 024-003-0046150, emitidas por el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 e Impuesto a la Renta por disposición indirecta de rentas por dividendos presuntos en los meses de febrero, marzo y mayo a diciembre de 2007 y la Resolución de Multa Nº 024-002-0095156, girada por la infracción del numeral 1) del artículo 178º del Código Tributario, notificadas el 1 de julio de 2008⁹, las cuales fueron reclamadas¹⁰.

Que a su vez, acompaña la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 (Formulario Virtual PDT 660 Nº 199179) presentada el 31 de marzo de 2008, mediante la cual la quejosa consignó S/ 0,00 como patrimonio neto, y la declaración rectificatoria (Formulario Virtual PDT 660 Nº 388988) de 3 de junio de 2008, en la cual modificó dicho concepto a la suma de S/. 1 118 202,00¹¹.

Que el Código Tributario regula las medidas cautelares previas, disponiendo en su artículo 56º, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, que en forma excepcional y cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable o existan razones que permitan presumir que la cobranza de la deuda 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 con las normas del Código Tributario, podrá tratar medidas cautelares por la suma que baste para satisfacerla, inclusive cuando ésta no sea exigible coactivamente, agregando que, para estos efectos, se entenderá que el deudor tributario tiene un comportamiento que amerita tratar una medida cautelar previa, cuando incurra en cualquiera de los supuestos que señala, entre ellos, ocultar total o parcialmente activos, bienes, ingresos, rentas, frutos o productos, pasivos, gastos o egresos, o consignar activos, bienes, pasivos, gastos o egresos, total o parcialmente falsos (inciso b).

Que en el segundo párrafo del artículo 56º en mención se establece que las medidas señaladas serán sustentadas mediante la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa, orden de pago o resolución que desestima una reclamación, según corresponda, salvo en el supuesto a que se refiere el artículo 58º, y que únicamente podrán ser ejecutadas luego de iniciado el procedimiento de cobranza coactiva y vencido el plazo a que se refiere el primer párrafo del artículo 117º, siempre que se cumpla con las formalidades establecidas en el Título II del Libro Tercero de dicho Código.

Que si bien el artículo 56º del Código Tributario enumera taxativamente los supuestos en los cuales debe entenderse que el comportamiento del deudor tributario hace indispensable tratar medidas cautelares previas,

⁶ Fojas 344, 347 y 348 del Expediente Nº 9204-08.

⁷ Fojas 465, 466, 470 a 472 y 475 del Expediente Nº 9204-08.

⁸ Fojas 403 a 409 del Expediente Nº 9214-08.

⁹ Fojas 292 a 372 del Expediente Nº 9214-08.

¹⁰ Fojas 1 a 9 del Expediente Nº 9204-08 y 4 a 9 del Expediente Nº 9214-08.

¹¹ Fojas 101 y 108 del Expediente Nº 9214-08.



Tribunal Fiscal

Nº 10907-5-2008

no lo hace respecto de otras razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, por lo que en este caso la Administración puede considerar cualquier supuesto siempre que sea razonable y suficiente.

Que este Tribunal, en las Resoluciones N° 02308-1-2004 y 05427-1-2006 de 20 de abril de 2004 y 6 de octubre de 2006, entre otras, ha señalado que del análisis del artículo 56° del Código Tributario se tiene que las medidas cautelares previas tienen carácter excepcional y su objetivo es asegurar al Fisco el cobro de la deuda antes del inicio del procedimiento de cobranza coactiva en los casos que el comportamiento del deudor tributario lo amerite, supuesto que se verifica cuando se presentan cualquiera de las situaciones reguladas en los incisos a) al l) del citado artículo, o cuando existan indicios para presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, las cuales no necesariamente provienen del comportamiento del deudor tributario.

Que en cuanto a la causal prevista en el inciso b) del artículo 56° del Código Tributario, la Administración considera que la quejosa consignó gastos o egresos parcialmente falsos, por haber incluido en sus declaraciones del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007 y en su declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 como crédito fiscal y gastos montos sustentados en operaciones no reales.

Que la recurrente fue sometida a procedimientos de fiscalización iniciados con los Requerimientos N° 0221080000540 y 0221080000807¹², correspondientes al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, respectivamente.

Que según García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández¹³, el procedimiento administrativo es la ordenación unitaria de una pluralidad de operaciones expresadas en actos diversos realizados heterogéneamente (por la función ó por la naturaleza) por varios sujetos u órganos, operaciones y actos que, no obstante su relativa autonomía, se articulan en orden a la producción de un acto decisorio final. Aparece, pues, en el procedimiento una distinción fundamental entre decisión final o resolución y actos procedimentales, los cuales adoptan una posición instrumental respecto de aquélla. Unos y otros son actos administrativos, aunque con función y régimen diversos, y los actos procedimentales o de trámite gozan, no obstante estar ordenados a la producción final de la resolución, de singularidad y de relativa autonomía (producen efectos procedimentales propios, tienen sus reglas propias de validez, incluso en ocasiones, sub procedimientos específicos para su producción, tienen causa propia, pueden ser anulados independientemente, etc.).

Que bajo ese orden de ideas, el procedimiento de fiscalización se presenta como una ordenación de actos procedimentales conducentes a la emisión de actos finales o resoluciones mediante los cuales la Administración Tributaria determinará la situación tributaria de un contribuyente, teniendo cada acto final o procedural carácter independiente, y pudiendo este último a su vez originarse en un subprocedimiento específico.

Que entre los actos procedimentales que se emiten en el curso de un procedimiento de fiscalización se encuentran los resultados de los requerimientos, que tienen como origen los pedidos o requerimientos mediante los cuales la Administración solicita documentación e información sobre la que verificará el cumplimiento de las obligaciones tributarias de un deudor tributario, dejándose constancia en tales resultados de la documentación e información recibida, de las conclusiones del examen de éstas y, de ser el caso, los reparos a la determinación de la obligación tributaria realizada por el administrado, debiendo dentro del marco del debido procedimiento tanto los requerimientos como sus resultados ser notificados a éste, apreciándose que el requerimiento es un acto inicial o instrumental a su resultado, el que a su vez permitirá a la Administración calcular el monto de la deuda omitida.

Que en el caso de autos se tiene que el 1 de abril de 2008, la Administración notificó el Requerimiento N° 022108000540¹⁴ y solicitó la presentación de la información tributaria y contable correspondiente al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007.

¹² Fojas 201 y 288 del Expediente N° 9214-08.

¹³ Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández: *Curso de Derecho Administrativo*. Tomo I, Décima Edición, Madrid: Civitas Ediciones S.L., 2001, págs. 556 y 557.

¹⁴ Fojas 287 y 288 del Expediente N° 9214-08.

C A R E S J S



Tribunal Fiscal

Nº 10907-5-2008

Que en el resultado del citado requerimiento, notificado el 7 de abril de 2008, la Administración dio cuenta de que la quejosa exhibió, entre otros, los registros de compras y ventas.

Que en esa misma fecha, con el Requerimiento Nº 0222080002108¹⁵, la Administración solicitó a la quejosa que el 11 de abril de 2004 presentara diversa documentación e información, entre otros, comprobantes de compras, contratos por servicios recibidos y documentación sustentatoria.

Que de acuerdo con el Requerimiento Nº 0222080002393, notificado el 17 de abril de 2008, la Administración solicitó a la quejosa la presentación de la documentación e información señalada en el punto 1) del Anexo Nº 1 del citado requerimiento y que sustente fehacientemente los servicios recibidos anotados en su registro de compras en febrero, marzo y mayo a diciembre de 2007.

Que estando en trámite tales requerimientos, en tanto que aún no habían sido cerrados, con fecha 23 de mayo de 2008, la Administración notificó la Resolución Coactiva Nº 0230070438108¹⁶, mediante la cual se trabó la medida cautelar previa de embargo en forma de retención hasta por la suma de S/. 729 480,00.

Que según la citada resolución coactiva, dicha medida fue solicitada por la División de Auditoría con los Memoranda Nº 192-2008-SUNAT/2I0303 y 209-2008-SUNAT/2I0303 de 6 y 19 de mayo de 2008, los que a su vez se sustentan en los informes de 29 de abril y 13 de mayo de 2008, mediante los cuales la Administración reconoce que los Requerimientos Nº 0222080002108 y 0222080002393 estaban pendientes de cierre¹⁷.

Que en los referidos informes se señaló que la quejosa incurrió en la causal prevista en el inciso b) del artículo 56º del Código Tributario al considerar que la documentación presentada al vencimiento de los plazos de los Requerimientos Nº 0222080002108 y 0222080002393 no sustentaba de manera fehaciente la adquisición de servicios a que se refieren los comprobantes de compras observadas, señalando que del análisis de los documentos denominados "contratos" no se apreciaba la descripción del tipo de servicio pactado, ni se indicaban las condiciones sustanciales de los servicios contratados. A su vez, refieren que de las manifestaciones de los proveedores, se advirtió que éstos desconocían aspectos técnicos y puntos elementales de los supuestos servicios que prestaron, lo que permitió concluir que los comprobantes reparados consignaban operaciones no reales, procediendo a efectuarse reparos al crédito fiscal de febrero a noviembre de 2007, estableciendo omisiones al pago del Impuesto General a las Ventas por los períodos junio, julio, agosto, noviembre y diciembre de 2007 y la comisión de la infracción contenida en el numeral 1) del artículo 178º del Código Tributario, lo que al 13 de mayo de 2008 la llevó a cuantificar la deuda a un monto ascendente a S/. 732 386.00¹⁸.

Que asimismo, la Administración sostiene que existen circunstancias que harían presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa pues la deuda tributaria excede en más del 25% del monto consignado como patrimonio neto en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 (Formulario Virtual PDT 660 Nº 199179).

Que de autos se aprecia que cuando la Administración, mediante Resolución Coactiva Nº 0230070438108, trabó una medida cautelar previa respecto del Impuesto General a las Ventas de febrero a diciembre de 2007, no tomó como base un acto de fiscalización en el cual se consignen los reparos y su incidencia en la cuantificación de la deuda por dicho tributo y períodos, como sería el resultado de un requerimiento de fiscalización, sino que por el contrario dicha medida fue trabada antes de la notificación del cierre de los Requerimientos Nº 0222080002108 y 0222080002393, mediante los cuales la Administración estableció los mencionados reparos¹⁹.

Que la Resolución Coactiva Nº 0230070452477 de 7 de julio de 2008, mediante la cual se trabó una medida cautelar previa por Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, tampoco se sustenta en los reparos consignados en

¹⁵ Fojas 273 a 280 del Expediente Nº 9214-08.

¹⁶ Foja 344 del Expediente Nº 9204-08.

¹⁷ Fojas 169 y 343 del Expediente Nº 9204-08.

¹⁸ Foja 336 del Expediente Nº 9204-08.

¹⁹ Fojas 256 a 272 y 206 a 241 del Expediente Nº 9214-08.

c> RE yg



Tribunal Fiscal

Nº 10907-5-2008

los resultados de requerimiento alguno, pues como lo reconoce la citada resolución, los Requerimientos Nº 0222080003186 y 022208003400 aún se encontraban pendientes de cierre²⁰.

Que como se ha indicado, la traba de una medida cautelar es de carácter excepcional, por lo que cuando la Administración decide adoptarla, debe ser indubitable su necesidad, cual es el riesgo de que no pueda hacerse cobro de la deuda dado el comportamiento del deudor (según causales taxativas del artículo 56°) o circunstancias que hagan presumir tal situación. En esa línea, se debe acreditar como mínimo lo siguiente: i) la verosimilitud de la deuda tributaria, debiendo acompañarse los medios probatorios que correspondan²¹, y ii) el peligro irreparable que conllevaría esperar el fallo definitivo sobre la deuda tributaria, para lo cual se deberá demostrar el acaecimiento de alguno de los casos a que se refieren los incisos a) al l) del artículo 56° del Código Tributario, por los cuales el comportamiento del administrado daría mérito a la adopción de la medida, o algún indicio que lleve a presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa²².

Que en el presente caso, los informes de auditoría de 29 de abril, 13 de mayo y 25 de junio de 2008, que acompañan los Memoranda Nº 192-2008-SUNAT/2I0303, 209-2008-SUNAT/2I0303 y 273-2008-SUNAT/2I0303 de 6 y 19 de mayo y 30 de junio de 2008, a los que se refieren las Resoluciones Coactivas Nº 0230070438108 y 0230070452477, mediante las cuales se traban medidas cautelares previas, sólo contienen un recuento de los distintos requerimientos cursados y de los documentos presentados por la quejosa en respuesta de ellos (como los contratos de locación de servicios y distinta documentación)²³ que llevaron a la Administración a establecer que no constituyan medio probatorio suficiente para acreditar la realidad de las adquisiciones observadas y que sustentarián junto con otros elementos los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007, al gasto para efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, y a la respectiva atribución de dividendos presuntos²⁴, es decir, no se acredita la verosimilitud de la acreencia del fisco. Por lo mismo, mal hace la Administración en ampararse en el inciso b) del artículo 56° del Código Tributario o en algún indicio que lleve a presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, como sería a su criterio la comparación que hace del monto de la deuda con el patrimonio neto declarado por la quejosa.

Que por otra parte, el numeral 1.2) del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, señala que el procedimiento administrativo se sustenta en el principio del debido procedimiento, según el cual los administrados gozan del derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

²⁰ Foja 458 del Expediente Nº 9204-08.

²¹ El Tribunal Constitucional en la Sentencia emitida en el proceso de inconstitucionalidad planteado por la Municipalidad Metropolitana de Lima contra el artículo 1º de la Ley Nº 28165 que modificó algunos artículos de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, Ley Nº 26979, Expediente Nº 0015-2005-PI/TC, ha señalado, con acierto, que una medida cautelar no puede decretarse de manera automática ante la sola petición del solicitante, se debe tener en cuenta, por lo menos, dos requisitos mínimos: (1) la verosimilitud en el derecho, es decir, que quien afirma que existe una situación jurídica posible de ser cautelada, debe acreditar la apariencia de la pretensión reclamada (alto grado de posibilidad de que la sentencia definitiva que se dicte reconocerá el derecho en el que se funda tal pretensión), a diferencia de la sentencia favorable sobre el fondo, la cual se basa en la certeza de tal pretensión y, (2) peligro en la demora, es decir, la constatación de un peligro irreparable, derivado del retraso en la expedición del fallo definitivo. Este criterio resulta de aplicación también a las medidas cautelares que la SUNAT puede tratar antes de que la deuda sea exigible coactivamente.

²² Como marco general debe referirse también a la Ley del Procedimiento Administrativo General, que en su artículo 146º señala:

"*Medidas cautelares*

146.1 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.

(...)"

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

²³ Fojas 93, 340, 457 y 458 del Expediente Nº 9204-08.

²⁴ Fojas 162 a 165, 336 a 338 y 448 a 452 del Expediente Nº 9214-08.



Tribunal Fiscal

Nº 10907-5-2008

Que el artículo 103º del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, establece que los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Que en el presente caso, aun cuando las Resoluciones Coactivas Nº 0230070438108 y 0230070452508, mediante las cuales se trataron las medidas cautelares previas (correspondientes a los procedimientos de medidas cautelares previas seguidos en los Expedientes Nº 0230090000930 y 0230090000970) se remitan a los informes de auditoría de fechas 29 de abril, 13 de mayo y 25 de junio de 2008, al no señalarse los resultados de requerimiento que establezcan los reparos a la determinación realizada por el administrado, al no detallarse los montos de las deudas tributarias que se pretende garantizar con la aplicación de tales medidas, y al no encontrarse sustentados tampoco los referidos informes con los medios probatorios que acrediten la verosimilitud de la deuda tributaria²⁵, se tiene que dichos actos no se encuentran debidamente motivados.

Que al no estar acreditado en autos que la quejosa se encuentra dentro de alguno de los supuestos previstos en el artículo 56º del Código Tributario, ni que tampoco existan evidencias respecto de que la cobranza podría resultar infructuosa, corresponde amparar las quejas presentadas, debiéndose dejar sin efecto tales medidas cautelares.

Que al dejarse sin efecto las medidas cautelares previas, carece de objeto emitir pronunciamiento sobre los distintos argumentos planteados por la quejosa.

Que sin perjuicio de lo expuesto, es preciso anotar que si bien la Administración no ha sustentado la adopción de las medidas cautelares previas antes mencionadas, sobre la base del artículo 56º del Código Tributario, ello no implica un pronunciamiento sobre la legalidad del repara u observaciones que han servido de sustento a los valores emitidos como consecuencia de los procedimientos de fiscalización iniciados a la quejosa, ni tampoco la validez de éstos, toda vez que ello será analizado en el procedimiento contencioso tributario que ha iniciado la quejosa con la interposición de sus recursos de reclamación²⁶, no correspondiendo que se analicen tales aspectos en la vía de la queja.

Con los vocales Chau Quispe, Ezeta Carpio y Olano Silva, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Chau Quispe.

RESUELVE:

1. ACUMULAR los Expedientes Nº 9204-08 y 9214-08.
2. Declarar FUNDADAS las quejas presentadas, debiendo la Administración proceder conforme con lo ordenado en la presente resolución.

Regístrate, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

CHAU QUISPE
VOCAL PRESIDENTA

EZETA CARPIO
VOCAL

OLANO SILVA
VOCAL

Falcon Sinche
Secretario Relator
CHQ/FS/DT/njt.

²⁵ Cabe anotar que inclusive mediante Proveído Nº 2112-5-2008, este Tribunal solicitó a la Administración que remitiera los documentos que sustentaban las razones que motivaban la adopción de la medida cautelar (como el caso de los contratos celebrados vinculados con los servicios calificados como operaciones no reales), lo que no fue cumplido.

²⁶ Fojas 1 a 9 del Expediente Nº 9204-08, 4 a 9 y 404 del Expediente Nº 9214-08.