

Universidad Católica de la Santísima Concepción

Facultad de Derecho



“Medidas cautelares que aseguran el cumplimiento de la
obligación tributaria”

Alumna: Gabriela Terán Oyarzúa.

Profesor guía: Gustavo Gutiérrez.

Concepción, Chile, 2015.

Contenido

INTRODUCCION.....	4
MEDIDAS CAUTELARES QUE ASEGURAN EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	5
I.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	5
A.- Antecedentes del objeto de estudio	5
B.- Problematicación	6
C.- Objetivo general	8
C.1.- Objetivos específicos	8
D.- Fundamentos de la investigación	8
II. MEDIDAS CAUTELARES EN LOS PROCEDIMIENTOS CIVILES.....	10
Las medidas precautorias en el procedimiento civil	10
A.- Clasificación	11
A.1.- Medidas instructoras anticipadas	11
A.2.- Medidas destinadas a asegurar una ejecución forzosa.....	11
A.3.- Medidas que dirimen provisoriamente una cuestión controvertida.....	12
A.4.- Caucciones procesales	12
B.- Presupuestos para proveerlas	13
B.1.- Apariencia de un buen derecho.....	13
B.2.- Peligro de un daño urgente	13
B.3.- Proporcionalidad	13
C.- Caución o contracautela	14
E.- Características	14
E.1.- Legalidad	14
E.2.- Jurisdiccionalidad.....	14
E.3.- Dispositividad.....	15
E.4.- Instrumentalidad.....	15
E.5.- Provisionalidad	15
III. MEDIDAS CAUTELARES EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS	16
A.- Procedimientos de reclamaciones tributarias	16
B.- Procedimiento general de reclamaciones	17
C.- Medidas conservativas: Procedimiento general para la aplicación de sanciones.....	18

D.- Procedimiento ejecutivo tributario: del cobro ejecutivo de las obligaciones tributarias de dinero.....	19
IV. DOCTRINA COMPARADA.....	20
A. ESPAÑA.....	20
A.1.- Organización política.....	20
A.2.- Organización territorial del Estado.....	20
A.3.- Sistema tributario.....	21
A.3.1.- Ley General Tributaria.....	21
• Conceptos básicos	21
A.4.- Medidas cautelares	23
B. México.....	24
B.1.- Organización política.....	24
B.2.- Organización territorial del Estado.....	25
B.3.- Derecho Financiero.....	25
B.3.1.- Código Fiscal de la Federación.....	26
B.4.- Medidas cautelares.....	27
CONCLUSIONES.....	29
Bibliografía.....	31

INTRODUCCION

Es de público conocimiento que los principales ingresos de un Estado se basan en los tributos que impone a sus habitantes y es de público conocimiento también que la mayoría de ellos cumple con sus obligaciones mecánicamente, sin cuestionarse el por qué de dichas contribuciones ni el destino que estas tienen. Así las cosas, es tarea de este Estado el darles un destino óptimo toda vez que debe cumplir también con las obligaciones para con sus habitantes, de modo tal que sobre sus hombres recae una enorme responsabilidad: por una parte, imponer los tributos de forma no arbitraria pero que sean suficientes para cumplir con sus fines propios y por otro, prestarle a los particulares los servicios propios que un Estado de Derecho debe cumplir para con sus gobernados. Así las cosas, es en este camino que nace esta investigación, ya que al parecer dicho Estado no posee las herramientas necesarias para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, toda vez que deben promoverse juicios extensos y poco expeditos para compeler al contribuyente deudor a que entere en arcas fiscales un impuesto, mientras el Estado debe seguir cumpliendo con sus obligaciones de tal sin tener ninguna garantía aparente de que la otra parte cumplirá con su parte de la obligación.

Este trabajo se enfoca en analizar las medidas cautelares en materia tributaria que existen en nuestro ordenamiento jurídico, tanto en el área civil como tributaria y luego revisamos doctrina comparada para dilucidar otras situaciones legislativas.

MEDIDAS CAUTELARES QUE ASEGURAN EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

I.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

A.- Antecedentes del objeto de estudio

El origen del fenómeno tributario radica en dos supuestos: primero, la organización societaria de los hombres, que denominamos Estado y, segundo, la actividad que el Estado realiza. Ésta actividad debe contribuir a crear las condiciones sociales que permitan a todos y cada uno de los integrantes de la comunidad nacional su mayor realización espiritual y material posible¹, lo que implica necesariamente la utilización de bienes y servicios, sea que los produzca él mismo, caso en el cual necesitaría igualmente las materias primas para ello, caso en que los adquiriera de terceros en el mercado: en síntesis fabrique o adquiriera, debe incurrir en gastos para disponer de esos bienes,

Así, tenemos que el Estado debe obtener recursos financieros para lograr hacer frente a esos gastos, lo que se logra a través de la necesidad en la que se encuentra el particular de enterar en arcas fiscales una cantidad de dinero determinada, esto por incurrir en un supuesto de hecho objetivo que la propia ley de encarga de definir² –hecho gravado-: es así como surge, entonces, la obligación tributaria.

¹ Chile, Constitución política de la República, 1980, artículo 1.

² Zavala, José Luis. *Manuel de Derecho Tributario*. Chile: Ed. Jurídica Conosur Ltda., 1998.

B.- Problematicación

La **obligación tributaria** puede definirse como: “el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto – deudor-, debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario –acreedor-, sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley.”³

Ésta se traduce en una prestación patrimonial y siempre en una obligación de dar, así nace un vínculo personal y nunca real. Para que ésta nazca, es necesario que se realice el hecho gravado por el sujeto obligado, ya que la sola dictación de la ley no implica que se configure la obligación tributaria: es con el elemento temporal, esto es, el devengamiento, en que se determina la obligación de declarar y de pagar el impuesto respectivo, por lo tanto, el nacimiento, la declaración y el pago pueden darse en momentos distintos.

Teniendo claro lo anterior, debemos referirnos a la determinación de la obligación tributaria, esto consiste en los actos necesarios para la verificación y valorización de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva, con la aplicación de la tasa y la concreta fijación cuantitativa de la deuda del contribuyente.

Esta determinación puede realizarse de distintas formas, así tenemos la autodeterminación o determinación hecha por el propio contribuyente, la que realiza la administración la realizada por la ley y aquella que realizan los tribunales ordinarios de justicia.

Respecto a la **determinación hecha por la administración**, debemos mencionar que básicamente se da en tres etapas, las que nacen a partir de un proceso de fiscalización que realiza la misma administración, estas se denominan citación, liquidación y giro.

El Servicio de Impuesto Internos, en su diccionario tributario *on-line*, define la **citación** como: “el documento que contiene detalladamente las observaciones determinadas en la fiscalización

³ Abundio, Rodrigo. *Manuel de Código Tributario*. 2ª edición. Chile: Fac. Cs. Jurídicas y sociales fondo de publicaciones, 2005.

tributaria. Ésta debe ser notificada al contribuyente y se origina a partir del examen o revisión de documentos, libros contables o declaraciones de impuestos de los contribuyentes, entre otras.”⁴

Sobre las **liquidaciones de impuesto**, señala que corresponden a:” Documentos emitido en un proceso de fiscalización tributaria, según lo establece la Ley, y por lo general con posterioridad a una citación. En la liquidación del impuesto se consigna la diferencia determinada, más los reajustes, intereses y las multas correspondientes. Este documento debe ser notificado al contribuyente.”⁵

Y finalmente, respecto al **giro de impuesto**, establece que:” Es una orden escrita que el Servicio de Impuestos Internos u otro organismo pone en conocimiento del obligado tributario, mediante una notificación, para proceder a su pago en las instituciones financieras autorizadas o en la Tesorería General de la República.”⁶

Luego de señalar las ideas fundamentales que sirven de base a esta investigación, nos encontramos en condiciones de abordar la problemática que será objeto de nuestro estudio en particular, para ello partiremos con la interrogante: ¿son estas etapas administrativas garantía suficiente para asegurar que los contribuyentes cumplirán con su obligación tributaria principal?; esto dado que primero, estas etapas están envueltas en el marco de una fiscalización, por lo que pareciera ser que queda entregado al azar el hecho de que un contribuyente sea o no fiscalizado y por ende, su declaración sujeta a examinación por el Servicio, y segundo, como se trata de etapas administrativas ¿dispone el Servicio de medidas cautelares para asegurar el pago efectivo de estas obligaciones?, esto parece discutible, toda vez que dichas medidas se establecen por regla general

⁴ Servicio de Impuestos Internos. “Diccionario tributario básico contable” {en línea} http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_c.htm {consulta: 20 septiembre 2014}

⁵ Servicio de Impuestos Internos. “Diccionario tributario básico contable” {en línea} http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_t.htm {consulta: 20 septiembre 2014}

⁶ Servicio de Impuestos Internos. “Diccionario tributario básico contable” {en línea} http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_g.htm {consulta: 20 septiembre 2014}

para asegurar el cumplimiento de una acción y en este caso, aun no estaríamos frente a un procedimiento contencioso.

Así, podemos señalar que el objeto principal de nuestro estudio será, por una parte, analizar si las medidas cautelares que existen en ciertos procedimientos tributarios son eficientes para asegurarle al Fisco que al término de ellos el contribuyente enterará en arcas fiscales la obligación adeudada y, por otra parte, evidenciar la inexistencia de ellas en otros procedimientos, tanto contenciosos como administrativos.

Además, realizaremos un breve análisis de derecho comparado para evidenciar esta situación en el plano internacional.

C.- Objetivo general

- Dilucidar si las medidas cautelares existentes en los distintos procedimientos e instancias tributarias ofrecen garantía suficiente del cumplimiento de la obligación tributaria principal.

C.1.- Objetivos específicos

- Describir las etapas de determinación de la obligación tributaria por la administración.
- Describir las medidas cautelares existentes en los diversos procedimientos tributarios.
- Comparar las etapas de determinación de la obligación tributaria en Chile con la doctrina comparada.

D.- Fundamentos de la investigación

Como hemos mencionado anteriormente, las etapas de determinación de la obligación tributaria no presentan ninguna garantía para el Fisco de que al finalizarlas el contribuyente cumplirá con su

obligación, enterando en arcas fiscales el monto adeudado, debido a la inexistencia de medidas precautorias en esta etapa administrativa. Aún más, podría eventualmente, ser necesaria la iniciación de un juicio ejecutivo tributario para así obtener el cumplimiento compulsivo de la obligación, lo que implicaría inevitablemente gestiones adicionales, gasto y tiempo adicional, que en muchas ocasiones no se condice con el monto adeudado por dicho contribuyente ni con la solvencia de este.

Respecto a la situación del contribuyente, bien podría jamás ser objeto de una fiscalización, por lo que en caso de que sus declaraciones de impuestos fueren erróneas, menores o por qué no, incluso mayores, que las que les corresponda, no sería objeto de una citación, lo que podría resultarle beneficioso –por regla general-. Ahora bien, iniciadas estas etapas, nada impide que pueda empezar a desprenderse de su patrimonio, a sabiendas de que adeuda un tributo y de que ha sido objeto de una fiscalización.

En lo referente a las medidas cautelares existentes en los procedimientos tributarios, decimos que son más bien escasas, de poca aplicación y de poco interés doctrinario, esto dada la poca discusión sobre el particular en la doctrina nacional, no así en la legislación comparada, como se verá en su oportunidad.

Así las cosas, tenemos que ni el ordenamiento jurídico presenta muchas garantías de que este proceso terminará exitosamente para el Fisco, más bien pareciera ser que es más factible que termine exitosamente para el contribuyente, ni la doctrina ha ahondado mayormente en este tema, que como evidenciamos en páginas anteriores, debería ser un problema de interés nacional, ya que los tributos permiten al Estado desarrollar sus actividades que les son propias y cumplir su fin último, cual es el bien común.

II. MEDIDAS CAUTELARES EN LOS PROCEDIMIENTOS CIVILES

Para contextualizar el problema al cual nos estamos refiriendo, debemos hacer una breve reseña sobre la terminología procesal de “medidas cautelares”, para comprender su aplicación general en nuestro ordenamiento jurídico, para luego mencionar el catálogo de medidas que existen en los distintos procedimientos tributarios, con el objeto de evidenciar lo reducidas y poco efectivas que estas resultan.

Las medidas precautorias en el procedimiento civil

Con el objeto de evitar los posibles cambios que se produzcan en el período comprendido entre la interposición de la demanda y el pronunciamiento de la sentencia de término y que el demandante no se vea burlado en sus derechos, sea porque se modifica material o jurídicamente la cosa objeto del pleito o porque varía la solvencia del demandado, es que el legislador a creado una serie de resguardos, los que se conocen con el nombre de “medidas cautelares”, así tenemos que su objeto específico es “asegurar el resultado de la acción interpuesta por del demandante”⁷, así podemos decir que el objetivo del proceso cautelar es permitir que la sentencia dictada por el juez referida a la protección de un derecho subjetivo o interés legítimo de una persona podrá cumplirse a cabalidad y no se convertirá en una mera ilusión reflejada en el papel, producto de eventos que tuvieron lugar durante el transcurso del procedimiento.

Sin perjuicio de lo anterior, la doctrina ha preferido, con el tiempo, usar el término *medidas cautelares* por sobre el término *medidas precautorias* como aparece en nuestro Código de Procedimiento Civil. Existe todo un debate acerca de la naturaleza de las medidas cautelares,

⁷ Casarino Viterbo Mario, “Manual de derecho procesal” (derecho procesal civil) tomo III, sexta edición, colección manuales jurídicos, ed. Jurídica de Chile, 2014. Pàg. 190

considerándolas algunos como un proceso en sí mismo, y otros como un accesorio al proceso, desde un enfoque más tradicional, puntos que se alejan de objetivo principal de esta investigación.

Dentro de nuestra legislación encontramos a las medidas cautelares en el **Libro II, Título V del Código de Procedimiento Civil**, luego, tenemos el acápite “*De las medidas precautorias*”; en el **Libro I, Títulos V y VI del Código Procesal Penal**, bajo los títulos “*Medidas cautelares personales*” y “*Medidas cautelares reales*”; en los **artículos 22 y 71 de la Ley 19.968 sobre Tribunales de Familia**, y en el **Libro V, Capítulo II, párrafo 2 del Código del Trabajo**.

A.- Clasificación

A.1.- Medidas instructoras anticipadas

Son aquellas cuya finalidad ante el evento de un posible futuro proceso es fijar y conservar ciertas diligencias probatorias que serán posteriormente utilizadas en dicho proceso.

Éstas las encontramos en nuestro Código de Procedimiento Civil en el Título IV del Libro II bajo el nombre de “Medidas Prejudiciales”.

Podemos definir estas medidas como: “ciertas diligencias que pueden practicarse antes de iniciado el juicio propiamente tal, cuyo objeto es prepararlo o asegurar que el actor no quede burlado en sus derecho al dictarse la sentencia.”

A.2.- Medidas destinadas a asegurar una ejecución forzosa

Son aquellas que tiene por objetivo facilitar el resultado práctico de una futura ejecución forzosa, impidiendo la desaparición de los bienes que eventualmente serán objeto de dicha ejecución, así lo que se pretende es asegurarle al demandante el efectivo cumplimiento de la sentencia que se

dicte. Las encontramos en el Título V Libro II del Código de Procedimiento Civil, bajo la denominación de “Medidas Precautorias”.

Estas medidas son:” aquellas diligencias que puede solicitar el demandante en cualquier estado del juicio (aun cuando no medie contestación de la demanda), para asegurar el resultado de su acción.

A.3.- Medidas que dirimen provisoriamente una cuestión controvertida

Son aquellas mediante las cuales se dirime en forma provisoria una cuestión controvertida -a la espera de la dictación de la sentencia definitiva- cuya indecisión podría ocasionar daños irreparables para una de las partes. Encontramos dentro de esta clasificación a los alimentos provisorios en materia de familia y la aceptación provisional de la demanda en el juicio sumario en materia civil, entre otras.

A.4.- Caucciones procesales

Son aquellas que consisten en la imposición de una caución por parte del juez, cuya prestación se ordena al interesado como condición para obtener una resolución judicial posterior. Se denominan “Contracautelares”, debido a que aseguran los daños que podría ocasionar la obtención de una medida cautelar a la otra parte.

Como podemos apreciar, estas medidas con de variada índole y pueden interponerse en distintos momentos procesales, esto debido a que el legislador pretende evitar que se dicten “sentencias de papel”, esto es, que luego de un largo procedimiento no sea posible el cumplimiento de la resolución judicial que recayó en él, no por anteponer la mala fe del demandado, sino más bien por constatar una situación de hecho muy recurrente y además, por economía procesal, toda vez que si se sabe que dicha resolución no podrá cumplirse, estaríamos promoviendo juicios de lato conocimiento a sabiendas de que esa sentencia no tendrá aplicación práctica.

B.- Presupuestos para proveerlas

La doctrina tradicional establece dos presupuestos para proveer dichas medidas: apariencia de un buen derecho (*Fumus boni iuris*) o peligro en la demora (*Periculum in mora*), sin perjuicio de ello una corriente más contemporánea incluye la proporcionalidad y, eventualmente, una caución o contracautela.

B.1.- Apariencia de un buen derecho

La apariencia de un buen derecho o apariencia jurídica quiere decir que la existencia del derecho o interés jurídico parece suficiente para poder prever que la resolución del procedimiento se inclinará a favor de quien solicita dicha medida cautelar.

B.2.- Peligro de un daño urgente

El peligro de un daño urgente se refiere a aquel que podría derivarse del retraso de la resolución definitiva, esto es la imposibilidad material de acelerar la dictación de esta resolución, de tal manera de evitar que la decisión judicial final se vuelva inútil.

Una parte de la doctrina distingue entre el peligro de infructuosidad, esto es la posibilidad de que ya no existan bienes del sujeto pasivo sobre los cuales hacer efectiva la decisión judicial final y una futura ejecución y el peligro de tardanza, toda vez que dicha demora produzca perjuicios para el solicitante.

B.3.- Proporcionalidad

Este principio se encuentra consagrado en el Código de Procedimiento Civil, el que dispone que las medidas de que trata el Título V “Medidas cautelares” del Libro II “Del juicio ordinario” se

limitarán a los bienes necesarios para responder a los resultados del juicio; y para decretarlas deberá el demandante acompañar comprobantes que constituyan a lo menos presunción grave del derecho que se reclama.ⁱ

C.- Caución o contracautela

El objeto de esta medida es equiparar la posición del solicitante con la posición de quien sufre la medida, toda vez que aun no ha sido condenado en dicho proceso.

Le legislación civil, respecto a medidas precautorias que no son expresamente autorizadas por ley, faculta al juez para que este exija al solicitante de la medida una caución. También, se exige dicha caución para el caso de que se solicite dicha medida sin acompañar comprobantes que constituyan a los menos presunción grave del derecho que se reclama, lo mismo respecto de las medidas prejudiciales precautorias.ⁱⁱ

E.- Características

E.1.- Legalidad

En el ámbito civil, se admiten medidas precautorias no expresamente señaladas por la ley, toda vez que el Código de Procedimiento Civil reconoce las medidas cautelares innominadas o atípicas, las que son de creación del juez según el caso concreto, sin embargo, en la práctica es una facultad escasamente utilizada. En materia penal, en cambio la ley es la única fuente de estas medidas cautelares contra imputados por delitos.

E.2.- Jurisdiccionalidad

Se concibe la tutela cautelar como un atributo de la potestad jurisdiccional, incluida en el artículo 76 de la Constitución Política de la Repúblicaⁱⁱⁱ.

El proceso judicial en un Estado de Derecho es la única instancia que da garantías concretas a las personas de que sus derechos sólo se verán limitados de un modo racional y justo, toda vez que la actuación jurisdiccional tiene como fines velar por la vigencia y respeto de los derechos fundamentales de las personas.

E.3.- Dispositividad

Este principio debemos entenderlo según el principio de pasividad de la intervención de la actividad judicial, esto es, sólo actúan a petición de parte como regla general. Sin perjuicio de ellos, se reconocen ciertas excepciones, como la medida cautelar de no innovar en el Recurso de Protección.

E.4.- Instrumentalidad

Esta característica implica que las medidas cautelares necesariamente se extinguirán con el pronunciamiento de la sentencia y una vez que esta se ejecute, así si dicha decisión reconoce el derecho que el actor reclamaba, la medida habrá cumplido su finalidad, mas si la demanda es desestimada la medida perderá toda su eficacia y desaparecerá del orden procesal.

E.5.- Provisionalidad

Consiste en la limitación de la continuidad de sus efectos al período de tiempo entre la dictación de la medida cautelar y la resolución sobre el mérito, toda vez que es de la esencia de estas medidas que no perduren indefinidamente en el tiempo, ya que son esencialmente provisionales en su naturaleza y nunca se convertirán en definitivas.

III. MEDIDAS CAUTELARES EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

A diferencia de lo que ocurre en materia civil, en el ámbito del derecho tributario dichos procedimientos cautelares son más bien reducidos y en la mayoría de los casos implican necesariamente que nos encontremos en una etapa judicial –a diferencia de las medidas prejudiciales, por ejemplo-.

Para evidenciar esta situación, enumeraremos el catálogo de procedimientos tributarios para luego ahondar en las medidas cautelares que existen en dichos procedimientos.

A.- Procedimientos de reclamaciones tributarias

En el Código tributario, se establecen fundamentalmente dos clases de procedimientos:

- a) Procedimientos General de Reclamaciones: Título II del Libro III, artículos 123 al 148
- b) Procedimientos Especiales: Título III del Libro III, artículos 149 al 160.

A su vez, estos se dividen en:

- Procedimiento de reclamo de los avalúos de bienes raíces
- Procedimiento de reclamo del impuesto a las asignaciones por causa de muerte y donaciones.
- Procedimiento de reclamo del impuesto de Timbres y Estampillas.

Además, encontramos los Procedimientos para la Aplicación de Sanciones, que consisten en:

- Procedimiento general
- Procedimientos especiales para la aplicación de ciertas multas.

- Procedimiento de Denuncias por infracciones a los impuestos a las asignaciones por causa de muerte y a las donaciones
- Procedimiento para el cobro ejecutivo de las obligaciones tributarias de dinero (que es responsabilidad del Servicio de Tesorería).

B.- Procedimiento general de reclamaciones

En subsidio de la solicitud administrativa, toda persona puede reclamar ante el Tribunal Tributario y Aduanero solicitando que se deje sin efecto alguna actuación de este por estimarla contraria a la legalidad, siempre que invoque un interés actual comprometido.

Dentro de las materias reclamables, tenemos:

- liquidaciones, sea sobre la totalidad de ella o sobre algunas partidas,
- giro de impuestos en la medida que éste no se ajuste a la liquidación respectiva –salvo el caso de giros autónomos o inmediatos- ,
- pago de impuesto toda vez que no se condicen con la liquidación y giro del mismo,
- tasaciones,
- resoluciones que denieguen devoluciones de impuestos, resoluciones que inciden en el pago de un impuesto o en los elementos necesarios para determinarlo,
- liquidaciones, cargos u otras actuaciones que sirvan de base para determinar derechos o impuestos aduaneros,
- valoración y clasificación en declaraciones de exportación,
- Resoluciones que denieguen solicitud administrativa de devoluciones de derechos.

El **artículo 137** del Código Tributario, señala que si a juicio del Servicio, el contribuyente no ofrece garantía suficiente o existe motivo racional para creer que procederá a ocultar sus bienes, puede impetrarse la medida cautelar de prohibición de celebrar actos o contratos sobre bienes o derechos específicos del contribuyente. Dicha solicitud se tramita incidentalmente en ramo separado, debe ser fundada, debe limitarse a los bienes y derechos suficientes para responder a los resultados del proceso; además el Tribunal Tributario y aduanero debe decretarla preferentemente sobre aquellos bienes y derechos cuya afectación no afecte el normal desenvolvimiento del giro del contribuyente. Dicha medida es provisoria y cesa siempre que desaparezca el peligro que se pretendía evitar o bien el contribuyente otorgue caución suficiente.

C.- Medidas conservativas: Procedimiento general para la aplicación de sanciones

El **artículo 161** del Código Tributario establece que las sanciones por infracción a las disposiciones tributarias, que NO consistan en penas privativas de libertad, serán aplicadas por el Tribunal Tributario y aduanero, previo el cumplimiento de ciertos trámites: en conocimiento de haberse cometido una infracción o reunidos los antecedentes que hagan verosímil su comisión, se levantará un acta por el funcionario competente. Luego, el afectado deberá fundar sus descargos por escrito, indicando con claridad y precisión los medios de prueba de que piensa valerse. Pendiente el procedimiento, se podrán tomar las *medidas conservativas necesarias* para evitar que desaparezcan los antecedentes que prueben la infracción o que se consumen los hechos que la constituyen, en forma que no se impida el desenvolvimiento del contribuyente⁸.

Estas medidas conservativas consisten en la facultad de incautar los libros de contabilidad y demás documentos relacionados con el giro del negocio del presunto infractor, la aposición de sellos, las que podrán ordenarse por el Director para ser cumplidas en el lugar en que se encuentren o puedan encontrarse los libros y documentos respectivos, aun cuando aquel domicilio no corresponda al del presunto infractor.

⁸ Chile, Código Tributario artículo 161.

Para llevar a efecto dichas medidas, el funcionario encargado de practicar la diligencia podrá solicitar el auxilio de la fuerza pública, la que será concedida por el jefe de Carabineros con la sólo exhibición de la resolución que ordena dicha medida, pudiendo procederse incluso con allanamiento y descerrajamiento si fuere necesario.

D.- Procedimiento ejecutivo tributario: del cobro ejecutivo de las obligaciones tributarias de dinero.

El **artículo 168** del Código Tributario señala que se rigen por las normas del Título V del Libro III la cobranza administrativa y judicial de las obligaciones tributarias que deban ser cobradas por el Servicio de Tesorerías, así tenemos que este procedimiento es dual, puesto que implica tanto una fase administrativa como una judicial. Para estos efectos constituyen título ejecutivo por el sólo ministerio de la ley las listas o nóminas de los deudores que se encuentre en mora, las que contendrán la individualización de los mismos y especificación del período adeudado, bajo la firma del Tesorero Comunal.

En este procedimiento actúa con el carácter de juez sustanciador el tesorero comunal, quien despacha mandamiento de embargo y ejecución y el requerimiento de pago.

Si bien no se vislumbran medidas precautorias o cautelares propiamente tales, estimamos que esto se debe principalmente al carácter ejecutivo de este procedimiento, toda vez que el embargo de los bienes o remuneraciones en su caso debería ser garantía suficiente para el Fisco de que una vez terminado dicho procedimiento el contribuyente enterará en arcas fiscales los impuestos adeudados, sin perjuicio de aquello el **artículo 172** señala una breve referencia al auxilio de la fuerza pública para realizar los procesos a que se refiere el Código Tributario, la que se prestará por el funcionario policial que corresponda a requerimiento del recaudador fiscal con la sola exhibición de la resolución del Tesorero Comunal o del Juez Ordinario en su caso, que ordene una diligencia que no haya podido efectuarse por oposición del deudor o terceros, creemos que esto correspondería a una medida conservativa, al igual que la se establece en el **artículo 161**, relativo al Procedimiento general para la aplicación de sanciones.

IV. DOCTRINA COMPARADA

Para profundizar el ámbito de nuestra investigación, haremos una reseña al sistema tributario de la legislación española y mexicana. Partiremos así contextualizándonos señalando su forma de gobierno según sus respectivos textos constitucionales, para luego repasar brevemente su sistema tributario, entendiendo por tal la forma en que se estructuran e imponen los tributos, para finalmente ahondar en el tema que nos convoca: la existencia de medidas cautelares en el área del derecho tributario.

A. ESPAÑA

A.1.- Organización política

Según la Constitución Española^{iv} de 1978, España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, adoptando su Estado la forma política de Monarquía parlamentaria, siendo el Rey el Jefe del Estado^v. Por su parte, el Gobierno^{vi} ejerce la función ejecutiva y la potestad reglamentaria, de acuerdo con la Constitución y las leyes. Se compone del Presidente, los Vicepresidentes, en su caso, los Ministros y los demás miembros que establezca la ley^{vii}.

A.2.- Organización territorial del Estado

El estado se organiza en municipios, provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan^{viii} en el ejercicio del derecho a la autonomía reconocido en el artículo 2 de la Constitución española^{ix}, todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses.

A.3.- Sistema tributario^x

Según el Tribunal Constitucional “el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles”.^{xi}

La ordenación de este sistema se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad y su aplicación se basa en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.^{xii}

Respecto a la jerarquía normativa, el marco legal que define este sistema se compone de la Constitución Española de 1978, Ley general tributaria Ley 58/2003 (LGT), que es el eje central del ordenamiento tributario donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes^{xiii}, Ley General presupuestaria Ley 47/2003 que es el documento jurídico de referencia en la regulación del funcionamiento financiero del sector público estatal^{xiv}, las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada año, las leyes que regulan cada tributo y los reglamentos que desarrollan las leyes tributarias.

A.3.1.- Ley General Tributaria

Corresponde ahora centrarnos en el análisis de conceptos básicos tributarios, para luego continuar revisando la forma de determinación de la obligación tributaria y terminar con el análisis de las medidas cautelares existentes en el sistema tributario español.

- **Conceptos básicos**

Ésta Ley define a los **tributos** como: “los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.”^{xv}

Estos, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos^{xvi}:

a) Tasas: Son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

b) Contribuciones especiales: Son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

c) Impuestos: Son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

- **Obligación tributaria^{xvii}**

Al igual que en sistema nacional, encontramos una obligación tributaria principal que es aquella que tiene por objeto el pago de la cuota tributaria. Respecto al hecho imponible, este corresponde al presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. El devengamiento es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal. Finalmente, respecto a las exenciones, la LGT señala que son aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal.

Las obligaciones tributarias accesorias son aquellas distintas de las demás comprendidas en la sección 2 del Capítulo I del Título II y que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.

La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible, podrá determinarse por estimación directa, que es la regla general, por estimación objetiva o estimación indirecta, que tiene carácter subsidiario respecto de los demás métodos de determinación y se aplica cuando concurren ciertas circunstancias expresamente determinadas por la LGT^{xviii}.

A.4.- Medidas cautelares

A diferencia de lo que ocurre en la legislación nacional, la LGT señala expresamente la posibilidad de decretar medidas cautelares para asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria, así en la Sección V “Garantías de la deuda tributaria”, del Capítulo IV “La deuda tributaria”, del Título II “Los tributos” en su artículo 81 consagra la potestad de la administración tributaria de adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado. Estas medidas habrán de ser proporcionales al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación y podrán adoptarse durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el momento en que la Administración tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos establecidos en el apartado 1 y el cumplimiento de los límites señalados en el apartado 3. Por regla general, sus efectos cesan en el plazo de 6 meses, salvo excepciones.

Existen otras medidas que el legislador denomina como “cautelares”, cuya naturaleza jurídica es distinta al sentido jurídico del concepto propio de medida cautelar, pero que participan de alguno de sus caracteres, a saber, según el artículo 146 en el procedimiento de inspección se podrán adoptar medidas cautelares debidamente motivadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición, dichas medidas serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación y deberán ser ratificadas por el órgano competente para liquidar en el plazo de 15 días desde su adopción y se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron.

Respecto a las facultades de la recaudación tributaria, el artículo 162 establece que para asegurar el cobro de la deuda tributaria, los funcionarios que desarrollen funciones de recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios y podrán adoptar medidas cautelares en los términos previstos en el artículo 146 de la LGT.

Finalmente, según el artículo 210 en el curso del procedimiento sancionador se podrán adoptar medidas cautelares de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 146 de la LGT.

B. México

B.1.- Organización política

Según la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, laica, federal, compuesta de

Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental^{xix}.

B.2.- Organización territorial del Estado

El territorio del país se divide en entidades federativas, de las cuales una es el Distrito federal y el resto son estados soberanos y libres a los que se les reconoce el derecho de dotarse de una constitución. Cada estado se constituye por municipios y el Distrito Federal por delegaciones políticas.

B.3.- Derecho Financiero

La doctrina mexicana define este derecho como “el conjunto de normas jurídica que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recurso, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos , así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado”^{xx} e incorpora dentro del concepto de Derecho Financiero tres ramas, a saber, Derecho Patrimonial, Derecho Presupuestal y Derecho Fiscal, que es lo que equivale a nuestra concepción de Derecho Tributario.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicano es el ordenamiento jurídico constitucional que establece el sistema tributario mexicano y en el mismo se definen las facultades de cada nivel de gobierno. Además, establece de manera expresa las facultades exclusivas para cada esfera de gobierno y el señalamiento de las competencias tributarias acorde a las funciones, características y capacidades de cada nivel de gobierno, de esta manera existen contribuciones federales, contribuciones estatales, que son gravan las entidades federativas que emanan de su Constitución Estatal y de sus leyes fiscales particulares y contribuciones municipales

Respecto a las fuentes formales de este derecho, encontramos la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, que en su artículo 31 establece como una obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, también está la Ley de Ingresos de la Federación, el Código Fiscal de la Federación de 1981 y su Reglamento.

B.3.1.- Código Fiscal de la Federación

En su artículo primero señala que las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas y que la Federación, por su parte, queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

- **Conceptos básicos**

Algunos juristas señalan que en la legislación mexicana se confunde el concepto de tributo y contribución ya que este es el que adopta para referirse a los tributos.

Así, tenemos el Código Fiscal Mexicano establece que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. El artículo 2 las define como:

“Impuestos” son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.

“Aportaciones de seguridad social” son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia

de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

“Contribuciones de mejoras” son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas

“Derechos” son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

B.4.- Medidas cautelares

En el sistema jurídico mexicano, además del CFF, encontramos la ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo del año 2005, la que rige para los juicios que se promuevan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y tiene por objeto restablecer situaciones jurídicas y económicas perturbadas por violación al derecho sustantivo, también entrega medios instrumentales para materializar la justicia en toda su extensión.

El Capítulo III de esta ley trata sobre “Medidas cautelares”, las que a diferencia de las medidas analizadas anteriormente (Chile- España) están establecidas a favor del contribuyente más que del ente fiscal, dichas medidas podrán decretarse una vez iniciado el juicio contencioso administrativo y toda vez que sean necesarias para mantener la situación de hecho existente, que impidan que la resolución impugnada pueda dejar el litigio sin materia o causar un daño irreparable al actor, salvo en los casos en que se cause perjuicio al interés social o se contravengan disposiciones de orden público.^{xxi}

Nos referiremos en especial a la “Suspensión en la ejecución del acto administrativo impugnado”, consagrada en el artículo 28 de dicha ley. Esta medida podrá ser solicitada por la parte demandante cuando la autoridad ejecutora niegue la suspensión, rechace la garantía ofrecida o reinicie la ejecución y se concederá siempre que no se afecte el interés social, ni se contravengan disposiciones de orden público, y sean de difícil reparación los daños o perjuicios que se causen al solicitante con la ejecución del acto impugnado.

Para su otorgamiento deben cumplirse ciertos requisitos según sea la situación determinada, así tratándose de la suspensión de actos de determinación, liquidación, ejecución o cobro de contribuciones, aprovechamientos y otros créditos fiscales, se concederá la suspensión, la que surtirá sus efectos si se ha constituido o se constituye la garantía del interés fiscal ante la autoridad ejecutora por cualquiera de los medios permitidos por las leyes fiscales aplicables; en los casos en que la suspensión pudiera causar daños o perjuicios a terceros, se concederá si el solicitante otorga garantía bastante para reparar el daño o indemnizar el perjuicio que con ella se cause, si éste no obtiene sentencia favorable y en los demás casos, se concederá determinando la situación en que habrán de quedar las cosas, así como las medidas pertinentes para preservar la materia del juicio principal, hasta que se pronuncie sentencia firme.

CONCLUSIONES

Luego de analizar el panorama nacional civil y nacional tributario y algunas legislaciones extranjeras, podemos concluir que:

I.- En Chile no existen medidas cautelares eficientes que aseguren el pago de una obligación tributaria, toda vez que las existentes son específicas para ciertos procedimientos y un tanto débiles, incluso tardías y de poca aplicación práctica, sea por simple desconocimiento, sea por poca usanza.

II.- El tema de las Medidas cautelares en el área tributaria no ha sido de interés doctrinario, ya que al realizar esta investigación comprobamos la poca o nula existencia de discusiones doctrinarias, artículos, comentarios, lo que demuestra la carencia de normas legales en ésta área, a diferencia de las legislaciones extranjeras analizadas, las que si bien no son del todo eficientes, al menos muestran el esfuerzo de esas legislaciones por asegurar el pago de las contribuciones o tributos.

III.- Respecto a la doctrina comparada, nos parece que el sistema español es el que muestra más avances en relación a la doctrina nacional, toda vez que en la LGT se establecen medidas claras y específicas, las que se anticipan a las situaciones que podrían presentarse al momento de iniciar un procedimiento de cobro o bien permiten a la administración tener un medio para que la resolución de ese procedimiento pueda tener aplicación práctica en los hechos. Ahora bien, respecto a la legislación mexicana, nos parece que la dictación de ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo muestra un intento del legislador por acercarse al tema, pero al igual que en el sistema chileno nos parece que su especificidad impide que dichas normas sean realmente eficientes, toda vez que la existencia de distintas Constituciones federales hacen que la aplicación de esta ley se torne bastante compleja.

IV.- Finalmente y como corolario, debemos decir que es absolutamente necesario incluir en nuestra legislación tributaria un apartado sobre medidas cautelares que aseguren al Servicio el efectivo cumplimiento de la obligación tributaria, toda vez que el Servicio debe contemplar como contribuyentes de mala fe se escudan en la carencia de normas para no cumplir con sus obligaciones tributarias, nos parece que en este punto, la doctrina y legislación española podrían servir de buena base, ya que se establecen claramente medidas a favor del Fisco para que así pueda recibir los tributos que le son propios y pueda el Estado a su vez continúe cumpliendo las funciones que le son propias.

Bibliografía

CASARINO VITTERBO, Mario. *Manual de derecho procesal (derecho procesal civil)*. Sexta edición. Chile. Editorial Jurídica de Chile, 2014. Tomo III.

ASTE MEJÍAS, Christian. *Curso sobre derecho y código tributario*. Sexta edición. Chile. Editorial Legal Publishing- Thomson Reuters, 2013.

BLANCO SANTANDER, Rodolfo. *Procedimiento General de Reclamaciones Tributarias*. Chile. Editorial AREMI Ediciones Ltda, 2002.

BLANCO SANTANDER, Rodolfo. *Lo Contencioso en lo Tributario*. (Prólogo: Alfredo Pfeiffer Richter). Chile. Editorial AREMI Ediciones Ltda, 2009.

BORDALÍ SALAMANCA, Andrés. *Proceso Civil: El juicio ordinario de mayor cuantía*. Chile. Thomson Reuters. 2013

CHILE. Constitución Política de la República. 1980.

CHILE. Código Tributario. 1974.

España, Ley 47/2003 General Presupuestaria de 26 noviembre.

Chile, Código de Procedimiento Civil. 1905.

España, Ley 58/2003 General Tributaria.

México, Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos.

México, Ley Federal de procedimiento contencioso administrativo.

ⁱ Chile, “Código de Procedimiento Civil”, artículo 209. Chile, 1902.

ⁱⁱ *Ibídem*, artículos 298, 299, 279.

ⁱⁱⁱ **Artículo 76:** La facultad de conocer de las causas civiles y criminales, de resolverlas y de hacer ejecutar lo juzgado, pertenece exclusivamente a los tribunales establecidos por la ley. Ni el Presidente de la República ni el Congreso pueden, en caso alguno, ejercer funciones judiciales, avocarse causas pendientes, revisar los fundamentos o contenido de sus resoluciones o hacer revivir procesos fenecidos.

Reclamada su intervención en forma legal y en negocios de su competencia, no podrán excusarse de ejercer su autoridad, ni aun por falta de ley que resuelva la contienda o asunto sometidos a su decisión.

Para hacer ejecutar sus resoluciones, y practicar o hacer practicar los actos de instrucción que determine la ley, los tribunales ordinarios de justicia y los especiales que integran el Poder Judicial, podrán impartir órdenes directas a la fuerza pública o ejercer los medios de acción conducentes de que dispusieren. Los demás tribunales lo harán en la forma que la ley determine.

La autoridad requerida deberá cumplir sin más trámite el mandato judicial y no podrá calificar su fundamento u oportunidad, ni la justicia o legalidad de la resolución que se trata de ejecutar.

^{iv} España, Constitución Española, artículo 1, España 1978.

^v *Ibídem* artículo 56.

^{vi} *Ibídem* artículo 97.

^{vii} *Ibídem* artículo 98.

^{viii} *Ibídem* artículo 137.

^{ix} *Ibídem* “Artículo 2: La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas.”

^x <http://www.ineaf.es/divulgativo/sistema-tributario> visitado el 26/11/2014

^{xi} Tribunal Constitucional Español, STC 116/94, de 18 de abril.

^{xii} España, Ley 58/2003 General Tributaria de 17 de diciembre, artículo 3 N° 1 y 2.

^{xiii} *Ibídem*

^{xiv} España, Ley 47/2003 General Presupuestaria de 26 noviembre.

^{xv} España, Ley 58/2003 General Tributaria, artículo 2 N°1, de 17 diciembre 2003.

^{xvi} *Ibídem*, artículo 2 N°2.

^{xvii} *Ibídem*, artículos 19, 20, 21, 22 y 25.

^{xviii} *Ibídem*, artículo 53.

^{xix} México, “Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos”, artículo 40.

^{xx} De la Garza, citado en NÁJERA, Martínez Alejandro. *Derecho Tributario*. Tecnológico de Estudios Superiores Oriente del Estado de México, México, 2012.

^{xxi} México, “Ley Federal de procedimiento contencioso administrativo”, artículo 24. México, 2005.