

UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO
FACULTAD DE DERECHO
ESCUELA DE DERECHO



**Límites a la discrecionalidad de la administración tributaria en la adopción
de medidas cautelares previas en el procedimiento de fiscalización**

**TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO DE
ABOGADO**

AUTOR

Albert Andre Gongora Arias

ASESOR

Percy Orlando Mogollon Pacherre

<https://orcid.org/0000-0002-1360-2647>

Chiclayo, 2025

**Límites a la discrecionalidad de la administración tributaria en la
adopción de medidas cautelares previas en el procedimiento de
fiscalización**

PRESENTADA POR
Albert Andre Gongora Arias

A la Facultad de Derecho de la
Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo
para optar el título de

ABOGADO

APROBADA POR

Marco Antonio Fernández Suárez
PRESIDENTE

Jorge Oliva Cornejo
SECRETARIO

Percy Orlando Mogollon Pacherre
VOCAL

Dedicatoria

A mis padres, por ser un ejemplo a seguir y estar a mi lado en cada etapa de mi vida. A mi hermano, por ser esa persona que me ha dado la fuerza e inspiración para salir adelante en cada obstáculo de la vida. A mi novia, por incentivar a mi crecimiento personal y académico día tras día. Este logro es para ustedes, con todo mi cariño, esfuerzo y dedicación.

Agradecimientos

A mi familia, quienes han sido mi mayor pilar durante este proyecto, y por estar siempre ahí, sin importar las circunstancias. A mi asesor de tesis, por su dedicación y por demostrar un verdadero interés en mi tema, brindándome su apoyo y guía en cada etapa de este trabajo. A todos los maestros que me han enseñado en la Universidad, quienes con sus enseñanzas, compromiso y dedicación han contribuido a mi formación profesional y personal, brindándome las armas necesarias para ser un profesional de éxito. Gracias por compartir su conocimiento, por sus consejos y por motivarme a dar siempre lo mejor de mí.

Límites a la discrecionalidad de la Administración Tributaria en la adopción de medidas cautelares previas en el procedimiento de fiscalización.

INFORME DE ORIGINALIDAD

21 %	22 %	15 %	11 %
INDICE DE SIMILITUD	FUENTES DE INTERNET	PUBLICACIONES	TRABAJOS DEL ESTUDIANTE

FUENTES PRIMARIAS

1	hdl.handle.net Fuente de Internet	7 %
2	qdoc.tips Fuente de Internet	2 %
3	www.ciat.org Fuente de Internet	1 %
4	iat.sunat.gob.pe Fuente de Internet	1 %
5	repositorio.ucv.edu.pe Fuente de Internet	1 %
6	Submitted to Pontificia Universidad Catolica del Peru Trabajo del estudiante	1 %
7	tesis.pucp.edu.pe Fuente de Internet	1 %
8	repositorio.upn.edu.pe Fuente de Internet	1 %

Índice

Resumen	6
Abstract	7
Introducción.....	8
Revisión de la Literatura:.....	9
Materiales y métodos	19
Resultados y discusión:	21
Conclusiones	35
Recomendaciones	36
Referencias.....	37
Anexos	41

Resumen

El presente trabajo de investigación tiene como objetivo principal proponer criterios para establecer límites a la discrecionalidad de la Administración Tributaria en la adopción de medidas cautelares previas en el procedimiento de fiscalización, evitando una posible arbitrariedad en la aplicación de esta alternativa cautelar preventiva. Así mismo, se estudian los marcos normativos de países como Chile, Colombia y Ecuador, donde se aplica esta facultad discrecional en la adopción de estas medidas. Además, se revisan los antecedentes de la figura sobre esta problemática, analizando argumentos brindados en la aplicación en nuestro ordenamiento jurídico. Los resultados de esta investigación revelan la necesidad jurídica de implementar estos criterios, ello para tutelar de manera justa y transparente mediante los principios de legalidad, proporcionalidad y razonabilidad los derechos fundamentales de los contribuyentes, tales como el debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva. De esta manera, una adecuada regulación y sobre todo implementación de facto de estos criterios es esencial para garantizar la actuación debida de la Administración Tributaria.

Palabras clave: Medidas cautelares previas, discrecionalidad, fiscalización, auditoría tributaria, derechos fundamentales.

Abstract

The main objective of this research work is to propose criteria to establish limits to the discretion of the Tax Administration in the adoption of preliminary precautionary measures in the audit procedure, avoiding a possible arbitrariness in the application of this preventive precautionary alternative. Likewise, the regulatory frameworks of countries such as Chile, Colombia and Ecuador, where this discretionary power is applied in the adoption of these measures, are studied. In addition, the background of the figure on this problem is reviewed, analyzing arguments provided in the application in our legal system. The results of this research reveal the legal need to implement these criteria, in order to protect in a fair and transparent manner through the principles of legality, proportionality and reasonableness the fundamental rights of taxpayers, such as due process and effective judicial protection. Thus, an adequate regulation and, above all, a de facto implementation of these criteria is essential to guarantee the due performance of the Tax Administration.

Keywords: Preliminary precautionary measures, discretionality, audit, tax audit, fundamental rights.

Introducción

El procedimiento de fiscalización de la Administración es indispensable en nuestro ordenamiento jurídico nacional. Pues dicha naturaleza fundamental radica en la necesidad del Estado en garantizar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes. Empero, este procedimiento debe ir en lineamiento con nuestra carta magna, la Constitución Política del Perú respetando nuestra garantía de Estado de Derecho, la cual, vela por salvaguardar los derechos fundamentales de todos los que pertenecemos a él.

Esta garantía se extiende a las demás ramas del derecho, pues en el Derecho Tributario, también debe verse presente esta supremacía constitucional. Así pues, Olano menciona que el derecho tributario es la parte del derecho administrativo que refiere a aquellos principios y normas referentes a la imposición y recolección tributaria en base a las relaciones entre el Estado y el particular (Olano, 2007, p.143). Dicha recaudación, recae en el contribuyente, el cual, es el sujeto pasivo de dicha obligación tributaria.

Sin embargo, en la práctica, dicho procedimiento de fiscalización recae en aplicación de los supuestos regulados en el artículo 56 del Código Tributario, en las cuales, se establecen aquellas conductas generadas por el contribuyente que le permitirían presumir a la Administración que la cobranza podría devenir in infructuosa. Esto le da ese privilegio de optar por medidas alternativas para asegurar la correcta y eficaz labor tributaria. Es así, como entra a tallar la figura de las medidas cautelares previas.

En este sentido, la Administración Tributaria valiéndose de la "discrecionalidad" que alude el citado apartado del artículo antes mencionado, en la práctica, se traspasan límites y recae en excesos que rozan la arbitrariedad, generando así un perjuicio tanto económico como a nivel procesal, como a la vulneración a derechos fundamentales e irrupción de la tutela jurisdiccional efectiva y el debido proceso, toda vez que la Ley N.º 27444 exige que todo acto administrativo debe ser fundamentalmente motivado y sustentado en juicios suficientes, en este caso, los actos discrecionales también deben ser controlados en base a la razonabilidad para ejercer la cobranza de los tributos. Por lo que, surge la necesidad de establecer límites a esta actividad discrecional, alineadas en base a principios como la legalidad, proporcionalidad y razonabilidad.

Esta discrecionalidad de la que goza la Administración Tributaria, y en el caso específico de la adopción de medidas cautelares previas en la fiscalización, se presenta como el margen de apreciación que tiene para decidir sobre la oportunidad, conveniencia y necesidad de adoptar dichas medidas, así como sobre los requisitos, modalidades y efectos de las mismas. Empero, esta discrecionalidad no es absoluta ni ilimitada, sino que está sujeta al control judicial y a los principios y normas que regulan el ejercicio de la potestad tributaria.

Teniendo en cuenta el contexto descrito, surge la siguiente problemática: ¿Cuáles deberían ser los criterios para establecer límites a la discrecionalidad de la Administración Tributaria en la adopción de medidas cautelares previas en el procedimiento de fiscalización?

Luego de lo alegado anteriormente, se ha denominado a la presente investigación de la siguiente: “Límites a la discrecionalidad de la administración tributaria en la adopción de medidas cautelares previas en el procedimiento de fiscalización”, cuyo objetivo general es proponer criterios para establecer límites a la discrecionalidad de la Administración Tributaria en la adopción de medidas cautelares previas en el procedimiento de fiscalización sustentándonos en el principio de legalidad, proporcionalidad y razonabilidad. Asimismo, se tienen como objetivos específicos de la investigación, los siguientes: primero, analizar aquellos supuestos regulados en el artículo 56° del Código Tributario, referidos a la conducta del contribuyente y determinar si aquellos ameritan la imposición de medidas cautelares previas por parte de la Administración Tributaria; segundo, identificar los criterios y procedimientos discrecionales que debidamente motivados utiliza el Auditor Tributario para adoptar medidas cautelares previas en un procedimiento de fiscalización; tercero, determinar los alcances de la discrecionalidad de la Administración Tributaria en la adopción de medidas cautelares previas a nivel internacional, con la finalidad de tutelar los derechos de los contribuyentes.

Considerando lo planteado, se formuló la siguiente hipótesis: Si la normativa jurídica en materia Tributaria no establece aquellos límites y criterios que debe considerar la Administración Tributaria para trabar medidas cautelares previas que aseguren la eficaz recaudación tributaria, entonces se debería establecer el siguiente margen jurídico:

- El deber de respetar los derechos constitucionales de los contribuyentes en aplicación del principio de legalidad en armonía con el interés fiscal dentro de un procedimiento de fiscalización.
- La debida motivación del requerimiento de información utilizada por el Auditor Tributario en el procedimiento de fiscalización, en aplicación de los principios de legalidad, razonabilidad y proporcionalidad para trabar las medidas cautelares previas, con el fin de asegurar la eficaz recaudación tributaria.

Revisión de la Literatura:

1. Antecedentes

a. Nacionales

Romero, N. (2020), en su tesis para optar el título de Magíster en Derecho Tributario, Pontificia Universidad Católica del Perú – Chiclayo: Perú, titulada: *“Las medidas cautelares previas como manifestación de la autotutela de la Administración Tributaria: configuración y*

límites en su aplicación”. El recabar este antecedente, encuentra su fundamento primordial en lo relacionado a la aplicación de medidas cautelares por parte de la Administración Tributaria como institución procesal, y como su indebida aplicación somete al contribuyente a un estado de afectación al debido procedimiento. También, se puede comprobar la vulneración de derechos fundamentales en esta etapa procesal, incidiendo en una afectación económica y patrimonial en los contribuyentes sin el requisito fundamental de la motivación para su realización.

Paz, D. (2018), en su tesis para optar el título de abogado, Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo – Chiclayo: Perú, titulada: *“Análisis de los términos maliciosos o manifiestamente infundados contenidos en el artículo 50°.1 inciso n) de la ley de contrataciones del estado: entre la discrecionalidad y la arbitrariedad administrativa”*. La presente tesis fue recopilada a razón de que reviste de manera clara y precisa aquellos supuestos jurídicos importantes para desarrollar la problemática en curso. Esto es, referente al principio de discrecionalidad, la cual, sirve en la práctica como una justificación al accionar de la Administración Tributaria en forma de medidas que dicha institución considera pertinentes para asegurar el correcto posterior procedimiento de cobranza coactiva, cuando en muchos casos se presenta como una vulneración a los derechos de los administrados.

Llerena, G. L. (2022), en su tesis para optar el título de abogado, Universidad Privada del Norte – Perú, titulada: *“Las medidas cautelares previas al procedimiento de fiscalización tributaria y los efectos jurídicos frente al contribuyente en la legislación peruana”*, aporta a esta investigación en el sentido de que se puede apreciar cómo las medidas cautelares previas tienen efectos jurídicos alarmantes sobre el contribuyente de acuerdo nuestro ordenamiento nacional, en el uso recurrente de medidas cautelares previas en los procedimientos de fiscalización, los cuales, se llevan a cabo por la Administración Tributaria. Es así, como el aporte que brindará esta tesis al desarrollo de mi investigación es con respecto a la facultad discrecional en que se emplean estas medidas cautelares previas, las cuales, son trabadas por la Administración Tributaria abusando de esta cualidad e ignorando en facto la característica de “excepcional” antes mencionada.

Temoche y Díaz (2023), en su tesis para optar el título de abogado, Universidad Andina del Cusco - Perú, titulada: *“El uso excesivo de la facultad discrecional por parte de la Administración Tributaria y su consecuente afectación al derecho al crédito fiscal de los contribuyentes en sede SUNAT”*. El aporte que brindará esta tesis al desarrollo de mi investigación es la de analizar efectivamente como la discrecionalidad de la Administración Tributaria incide de manera negativa en las obligaciones tributarias de los contribuyentes, esto

en materia del procedimiento fiscalizador de SUNAT. Así mismo, teniendo en cuenta que dicha facultad fiscalizadora conlleva la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, en la cual se emplea la forma discrecional, tal y como lo dispone el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

b. Internacionales

Inga, S. (2020) en su tesis para optar el título de abogado, Universidad Nacional de Chimborazo – Ecuador, titulada: *“La inexistencia del derecho a recurrir en el procedimiento de ejecución de coactiva según el Código Orgánico Administrativo”*. El aporte de la presente investigación recae en esta tesis en relación a cómo se lleva a cabo el procedimiento Administrativo sancionador en la República de Ecuador. Así mismo, es menester establecer la comparación de la legislación ecuatoriana con la nuestra, debido a que se encuentra la figura de la imposibilidad de impugnación en dicho proceso administrativo, lo cual, se podrá comparar con el abuso de derecho ocasionado por el ente fiscalizador.

Baeza y Lepe (2020) en su tesis para optar el grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile – Chile, titulada: *“Análisis de los criterios de graduación de la sanción administrativa de multa como expresión del principio de proporcionalidad a modo de control de la discrecionalidad”*. Por lo cual, el aporte de esta investigación sería el fuero de actuación de la Administración respecto a las sanciones aplicables al administrado, y, sobre todo, como el principio de proporcionalidad surge como un criterio fundamental para la actuación debida y sujeta a derecho de las actuaciones administrativas, sirviendo a su vez como un parámetro de control sobre la discrecionalidad de la Administración.

Villacrés, J. (2023) en su tesis para la obtención del título de Abogado, Universidad Nacional de Chimborazo – Riobamba: Ecuador, titulada: *“Aplicación de la aceptación tácita como figura del silencio administrativo en la legislación tributaria ecuatoriana y el derecho a la seguridad jurídica”*. Es así, como la presente tesis aporta la investigación se centra en revisar la normativa ecuatoriana, específicamente en el Código Administrativo, el cual, regula las interacciones entre la administración y los administrados en su artículo 207, con el propósito de proteger esta relación y garantizar derechos fundamentales, promoviendo así una actuación pública diligente, rápida y segura.

2. Bases teóricas conceptuales

2.1. Discrecionalidad de la Administración Tributaria

2.1.1. Conceptualización

Espichan (2023) señala que el principio de discrecionalidad es aquella facultad que el sistema jurídico le brinda a una entidad administrativa, con la finalidad de permitirle un margen

de actuación indistinto en donde precisamente no existe una solución objetiva establecida previamente en la regulación vigente.

Así mismo, Villegas (2001) Establece que: “(...) La discrecionalidad es la facultad de opción entre diversas conductas posibles tanto fáctica como jurídicamente (hacer A, hacer B o no hacer nada) siempre que no implique desviación o abuso de poder (...)” (p.365).

En esta misma línea, Muñoz (2000) menciona que esta facultad discrecional entra a tallar cuando la definición normativa no anticipa en ella aquellos aspectos fundamentales para la resolución, lo cual, permite a la Administración la posibilidad de tomar la decisión correspondiente (p.80).

Es así, como la facultad discrecional confiere el poder de tomar decisiones en situaciones en donde la ley no abarca completamente la forma en cómo se debe proceder o permite la flexibilidad en la aplicación de la norma tributaria, debiendo dicha actuación poseer como requisito principal para su validez la debida motivación, ello para sustentar su actuación en el marco del debido proceso (Mini, 2013, p.26).

Así mismo, Rosembuj (1993) menciona que la facultad discrecional entonces es fundada por cierta parte en el juicio de una valoración técnica, y a su vez, se da la primacía de la discrecionalidad con el resultado de la correcta valoración de la Administración Tributaria (p.15).

En efecto, la finalidad de la Administración Tributaria no solo es la búsqueda de emplear la mejor interpretación o vía de solución respecto a los procedimientos en materia tributaria, sino que esta se complementa indubitablemente con la presencia de las razones suficientes y necesarias para su efectividad, la cual versa en la búsqueda de una mejor realización tributaria al interés público.

2.1.2. Naturaleza Jurídica

Corcuera (1999) refiere a los "actos discrecionales declarativos de voluntad" como las decisiones tomadas por el órgano competente, los cuales están basados en un procedimiento establecido, que tienen un carácter provisional y tienen como objetivo garantizar el cobro de la deuda tributaria frente a los riesgos que implican las acciones del deudor que podrían perjudicar el crédito a cobrar por la Administración Tributaria.

Es así, como la naturaleza jurídica de la discrecionalidad se basa en la libertad o margen de maniobra que tiene la autoridad fiscalizadora al tomar decisiones dentro del marco legal en materia tributaria. En otras palabras, implica la capacidad de interpretar y aplicar la ley según su juicio y criterio, especialmente en situaciones donde la normativa puede ser vaga o no proporcionar orientación específica en la resolución de determinación de la deuda tributaria o

la exigibilidad del cobro de la misma. Por lo cual, este concepto destaca la flexibilidad necesaria para abordar casos individuales y adaptarse a circunstancias particulares.

2.1.3. Regulación

En cuanto a las disposiciones establecidas en nuestra legislación peruana, la facultad discrecional está regulada con el fin de que su utilización, no se dé dentro de un procedimiento arbitrario o contraproducente para los contribuyentes, sino que, se aplique de manera justa, razonable y proporcional.

Si bien es cierto, dicha facultad discrecional que ostenta la Administración Tributaria no encuentra una definición positiva y expresa en el Código Tributario, también es cierto que esta es mencionada en varias ocasiones en dicho cuerpo legal, por ejemplo, en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, en la cual se menciona que en aquellos casos en que la Administración Tributaria, esté facultada para actuar, de manera discrecional podrá elegir aquella decisión de carácter administrativo que estime pertinente para salvaguardar el interés público, ello sujeto a ley.

Así mismo, sobre la facultad sancionatoria, que también se ejerce de forma discrecional, facultad discrecional expresamente establecida en el artículo 166 del código tributario, Effio y Aguilar (2013) señalan que la Administración Tributaria posee la facultad discrecional para determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias. En virtud de esta facultad, la Administración Tributaria tiene también la posibilidad de aplicar sanciones de manera gradual a las infracciones, conforme a las modalidades y condiciones que establezca mediante Resolución de Superintendencia o una norma de rango equivalente. (p.476).

2.1.4. Tipología

Nuestro máximo intérprete de la Constitución Política del Perú, el Tribunal Constitucional, mediante Sentencia recaída en el Exp. N.º 0090-2004-AA/TC de fecha 5 de julio de 2004, ha desarrollado una diferenciación precisa respecto al principio de discrecionalidad, en la cual los mismos magistrados denominan esta clasificación en grado de arbitrio que se le confiere a la actividad administrativa.

- La discrecionalidad normativa: Implica la facultad de ejercer el poder de reglamentar las leyes sin alterarlas ni modificar su esencia.
- La discrecionalidad planificadora: Es aquella que consiste en el arbitrio para la utilización de alternativas de solución, en virtud a la racionalidad y eficacia en sede administrativa.

- La discrecionalidad política: Consiste en aquella que recaba las funciones de la acción política, los objetivos del gobierno y la dinámica del margen de actuación gubernamental.
- La discrecionalidad técnica: Es definida el arbitrio de valoración o selección dentro de una pluralidad de acciones en el marco de la actuación de la autoridad competente.

2.2. Medidas cautelares previas

2.2.1. Conceptualización

Ahora bien, en relación con las medidas cautelares previas, Cassagne (2007) nos menciona lo siguiente: “En nuestro ordenamiento jurídico existen diferentes medidas cautelares, las cuales, son llamadas precautorias, esto, debido a que el administrado puede requerir a la magistratura en base a una necesidad en el proceso administrativo, conforme a lo que amerite cada caso”. (p.12).

Las medidas cautelares previas encuentran su regulación en el artículo 56 del Código Tributario, el cual, surge como un pilar fundamental para esta investigación, el mismo que en su cuerpo establece lo siguiente:

- ***Artículo 56 del Código Tributario.- MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS AL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA:***

Excepcionalmente, cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable o, existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, antes de iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, la Administración a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria, y de acuerdo a las normas del presente Código Tributario, podrá trabar medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer dicha deuda, inclusive cuando ésta no sea exigible coactivamente. Para estos efectos, se entenderá que el deudor tributario tiene un comportamiento que amerita trabar una medida cautelar previa, cuando incurra en cualquiera de los siguientes supuestos: (...)

Cuando hablamos de medidas cautelares previas, nos referimos a un recurso procesal que puede adoptar la Administración Tributaria antes de iniciar el debido procedimiento de determinación de la deuda tributaria o en la ejecución de la misma. (Luque, 2009, p.14). Es así, como las medidas cautelares previas se refieren a aquel instituto procesal que la Administración Tributaria puede emplear en caso de que se amerite para asegurar el cobro efectivo de la recaudación tributaria. Es así, que dichas medidas, tienen como objetivo proteger los intereses de la realización de la facultad de recaudación, en virtud del artículo 55 del Código Tributario.

Además de ello, es en el artículo 56 en que se indica también que estas medidas cautelares previas serán aplicadas de manera excepcional y solo cuando existe un riesgo inminente de la

afectación del proceso fiscalizador de la deuda tributaria. En adición, estas podrán materializarse en órdenes de restricción, congelamiento de activos, embargos contra bienes a propiedad del contribuyente, entre otros.

Así mismo, Salgado, J. (2019) establece que las medidas cautelares representan una salvaguardia previa para asegurar el cumplimiento o la efectivizar una decisión judicial, pero estas dejarán de existir o perderán validez una vez que el juez emita el fallo definitivo en el proceso principal. En otras palabras, el presente autor refiere en esencia al aspecto judicial en la cual incurrir las medidas cautelares, la cual, no debe confundirse con el objetivo de la Administración Tributaria la cual recae en la efectiva cobranza de la deuda en beneficio del Estado.

2.2.2. Naturaleza Jurídica

Sotelo, E. (1996) nos menciona sobre las medidas cautelares previas al proceso de cobranza coactiva, establecido en el artículo 56 del Código Tributario, que confiere a la administración tributaria la facultad de aplicar medidas cautelares previas con el propósito de garantizar el pago de la deuda tributaria. Aunque la redacción del artículo podría sugerir que esta figura es excepcional y de uso limitado, en la práctica se ha observado un abuso y exceso en el ejercicio de esta atribución.

En este sentido, su naturaleza responde al objetivo primordial que recae en el aseguramiento del cobro efectivo de la obligación de los contribuyentes, previniendo así que estos ejecuten acciones ilícitas como la elusión o la evasión tributaria en perjuicio no solo del debido y celeridad procedimiento fiscalizador de la SUNAT, sino que aún peor, del Estado. Empero, estas deberán responder a un criterio de legalidad, proporcionalidad y sobre todo razonabilidad, puesto que si bien es cierto se busca la eficaz recaudación de impuestos, no puede ser una facultad arbitraria de la Administración.

2.2.3. Comportamiento del contribuyente

Piaget (1986) nos menciona que el comportamiento se compone de acciones teleonómicas orientadas a utilizar o modificar el entorno, así como a preservar o incrementar las capacidades que los organismos aplican sobre este. (pág.189). Ahora bien, cuando hablamos de comportamiento en materia del derecho tributario, debe entenderse como aquella manera en que los contribuyentes cumplen con sus obligaciones fiscales, más aún y para lo que nos avoca en este apartado, la actitud o disposición que tienen los contribuyentes para cumplir y satisfacer dichas obligaciones con el Estado.

Este concepto, guarda estrecha relación con la conciencia tributaria, pues la conciencia tributaria se refiere a la comprensión que tiene una persona sobre su responsabilidad social, la

cual no puede evitar ya que está conectada con otros miembros de su comunidad. En otras palabras, formar parte de un grupo implica una relación de reciprocidad. En este sentido, el constante intercambio refleja la naturaleza bilateral de las normas en cualquier sistema jurídico actual, que busca mantener un equilibrio entre los derechos y las obligaciones”. (Molina, 1993, p.90).

Es interesante mencionar entonces, que esta figura jurídica surge ineludiblemente como un privilegio de la Administración, y en contraparte con los contribuyentes a razón de que no existe la contra cautela, ello para solventar o cubrir los daños causados por una medida cautelar de naturaleza indebida y arbitraria, si fuese el caso. (Huamaní, R., 2013, p.743).

Ahora bien, como ya lo hemos anticipado anteriormente, podemos determinar las características de las medidas cautelares previas en los siguientes presupuestos o condiciones jurídicas:

- **Embargabilidad preventiva.**- Pues este tipo de medidas cautelares, respetando su naturaleza preventiva ejercida por la Administración, surgen como medidas ejecutivas preventivas, pues estas hallarán finalmente su materialización en consecuencia a un posterior incumplimiento del contribuyente de la deuda tributaria. En específico, en el procedimiento de fiscalización la Administración Tributaria recurre a la aplicación de medidas cautelares previas en virtud del aseguramiento preventivo de la deuda antes de siquiera la deuda tributaria se haya dado, es decir, tras los requerimientos o disposiciones que haya solicitado al contribuyente para una efectiva fiscalización
- **No exigibilidad coactiva.**- Efectivamente hemos podido deducir que recae en la distinción primigenia con las medidas cautelares dentro del procedimiento de cobranza coactiva, pues mientras en estas solo cabe la posibilidad de que sean trabadas respecto de aquellas deudas exigibles (ello en virtud con el artículo 155 del Código Tributario), en las medidas cautelares previas pueden trabarse respecto de aquellas deudas que sean tanto exigibles como no exigibles, ello alineado a su carácter preventivo (Huamaní, R., 2013, p.743).
- **Existencia obligatoria de motivación.** - Ahora bien, en este apartado podemos alegar que las medidas cautelares previas en la fiscalización hallarán su aplicación desde la discrecionalidad, sin embargo, esta indubitablemente debe estar acompañada de un juicio de la Administración para el contribuyente que nazca desde la razonabilidad. Esta afirmación está sustentada en primero, la necesidad de información clara y precisa del contribuyente respecto de las actuaciones que recaen sobre su patrimonio y las

decisiones de naturaleza administrativa a las cuales se sujeta, esto con la finalidad de proteger el debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva

2.2.4. Excepcionalidad de adopción

Este carácter excepcional que se aludía anteriormente está refrendado en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 593-2-1998, el cual trata sobre un recurso de queja interpuesto por la empresa Telefónica del Perú S.A. contra el alcalde y Ejecutor Coactivo de la Municipalidad Distrital de Yauca, en materia de haberse dispuesto embargo en forma de retención y bloqueo de cuentas, en la cual, se señala que este aspecto de excepcionalidad responde a que la procedencia de la imposición de la medida cautelar previa debe estar sujeta a los presupuestos establecidos en el artículo 56 del Código Tributario, añadiendo además, que es labor de la Administración Tributaria el sustentar debidamente motivada la forma y circunstancias que llevaron a tener la necesidad indispensable de adoptarlas (Tribunal Fiscal, 1998, p.8).

Así mismo, Llerena, G. L. (2022) indica precisamente que existe en la actualidad una problemática de carácter serio en el uso constante de esta figura procesal de las medidas cautelares previas, los cuales, a pesar de que estas medidas tienen una naturaleza excepcional según el artículo 56 del Código Tributario. En este sentido, es preciso resaltar que esta alternativa preventiva de recaudación afecta en la mayoría de sus casos no solo al patrimonio del contribuyente, sino también, a otros derechos fundamentales relacionados al procedimiento de fiscalización.

2.3.Facultad de fiscalización

2.3.1. Conceptualización

Sobre la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, Aguirre (2014) nos menciona que la facultad de fiscalización otorgada establecida en el Código Tributario representa la capacidad para inspeccionar, investigar y supervisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes (p.10). Esto es así, puesto que se debe entender aquella facultad como un conjunto de competencias y atribuciones conferidas en el marco de ley para la efectiva inspección, revisión y control de toda la documentación que se solicita por la Auditoría tributaria.

Así mismo, la fiscalización se puede analizar desde tres perspectivas: como función, facultad y procedimiento. Como función fiscalizadora se debe entender como la actividad a realizar por los órganos encargados de la recaudación de impuestos en relación con sus competencias, es decir, fiscalización en general. En segundo lugar, facultad se entiende como aquella potestad que se le ha conferido a la SUNAT para ejercer la fiscalización.

Y finalmente, en cuanto al procedimiento fiscalizador es en donde se materializa las actuaciones de la Administración Tributaria, recopilando debidamente razonable y fundamentada una decisión que se reflejará en este mismo. (Zegarra como se cita en Romero, [2023, p.10])

2.3.2. Regulación

La facultad de fiscalización está regulada en el artículo 62 del Código Tributario, el cual establece que el ejercicio de la función de fiscalización abarca la inspección, investigación y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluyendo a aquellos contribuyentes que cuenten con inafectación, exoneración o beneficios fiscales. Para ello, la Administración dispone de las siguientes facultades discrecionales como la exhibición de sus libros, registros o documentos sustentatorios de la contabilidad o lo concerniente a los hechos relacionados con la actividad susceptible de generar la obligación tributaria.

Es así, que mediante este cuerpo legal la discrecionalidad en la fiscalización permite aplicar criterios propios al supervisar y verificar el cumplimiento de la obligación tributaria, pues brinda el margen de acción para adaptar sus actuaciones a las particularidades de cada caso, priorizando ciertos sectores, contribuyentes o tipos de infracciones según necesidades de control y disponibilidad de recursos (Effio, 2012, p.22).

2.3.3. Procedimiento de fiscalización

Existen tres tipos de fiscalización reconocidas por SUNAT en nuestra legislación tributaria vigente, las cuales son:

- Fiscalización definitiva:

Talledo (2014) este tipo de fiscalización consiste en realizar una auditoría exhaustiva de todo elemento necesario para el efectivo cumplimiento de la obligación tributaria (p.145).

La fiscalización definitiva refiere al procedimiento mediante el cual la Administración Tributaria realiza una auditoría exhaustiva a los libros, registros y documentación sustentatoria del contribuyente, ello con la finalidad de establecer de manera definitiva el estadió del contribuyente en cuanto al tratamiento de sus obligaciones tributarias, las cuales que deberá cancelar posteriormente, de acuerdo con lo fiscalizado.

- Fiscalización parcial:

Este tipo de fiscalización tiene el propósito específico de revisar únicamente ciertos elementos de la obligación tributaria o una parte de ellos (Navarro y Carrera, 2022, p.41). Este procedimiento no es exclusivo, ya que puede llevarse a cabo en más de una ocasión sobre el mismo tributo y periodo, siempre que abarque aspectos distintos a los ya examinados, aunque estos puedan estar relacionados con el mismo elemento de la obligación tributaria.

Esto es así, debido a que es el procedimiento mediante el cual la Administración Tributaria se va a encargar de fiscalizar parte de algunos de los elementos que corresponden a la totalidad de la obligación tributaria del contribuyente. Dicho método podrá llevarse también de manera electrónica (Según el portal oficial de SUNAT).

- **Fiscalización parcial electrónica:**

En cuanto a la fiscalización parcial electrónica, es un procedimiento que ha sido implementado por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria con la finalidad de verificar, revisar y sobre todo fiscalizar de manera ágil y automatizada el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, prescindiendo así del requisito de acudir de manera presencial del contribuyente en las oficinas de SUNAT.

En este sentido, el proceso es digital y se lleva a cabo a través de la plataforma electrónica de la SUNAT. Esto permite que las revisiones se realicen de manera más eficiente. Empero, es importante tener en cuenta que en este tipo de fiscalización no se evalúa la totalidad de las obligaciones tributarias, sino como su mismo nombre lo indica, solamente aquellos aspectos específicos de las declaraciones y requerimientos efectuados por la Administración Tributaria o información que se demanda presentar por el contribuyente.

2.3.4. Auditoría Tributaria

Ahora bien, es menester sentar las bases que resalta es un proceso mediante el cual la Administración Tributaria revisa y evalúa el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, en otras palabras, es quien lleva a cabo esta actividad de fiscalización. En este sentido, su objetivo es verificar la correcta determinación y pago de los tributos de los contribuyentes, identificando posibles omisiones, errores e incluso fraudes que puedan afectar el correcto funcionamiento de la actuación fiscalizadora (Flores, 2009, p.125).

En este sentido, la auditoría tributaria cumple una función clave, pues esta no solo garantiza el cumplimiento de las normas impositivas, sino que también es la encargada, por medio del Auditor Tributario y en aplicación a la “presunción” de la evidencia que se ha recopilado producto de la fiscalización realizada al contribuyente, quien va a tener la posibilidad de decidir la adopción de medidas cautelares previas,

En este sentido, es importante precisar que es el Auditor Tributario es quien va a sugerir la imposición de estas medidas cautelares previas producto de la evidencia de una conducta tipificada en el artículo 56 del Código Tributario.

Materiales y métodos

Para la presente investigación se utilizó un **enfoque cualitativo**, pues este enfoque se centra en comprender y analizar los aspectos conceptuales respecto al tema de investigación, así como

revelar los factores subyacentes que guían a la administración tributaria para emplear sus decisiones y las percepciones en su actuación.

En relación a lo anterior, se utilizó el **método de revisión documental**, el cual implica una exploración y descripción inicial de bibliografía variada, ello para desarrollar perspectivas teóricas, pues se trata de un razonamiento en base a las categorías conceptuales revisadas.

En cuanto a la posibilidad de aplicación del presente tema de investigación, es de **tipo básica**, pues se tendrá como objetivo la comprensión y el conocimiento jurídico de la existencia y el alcance de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria.

Además, la técnica utilizada fue el **análisis documental**, pues la investigación recae sobre el análisis de diversas fuentes documentales, desde bibliografía doctrinaria relevante (nacional e internacional) así como las normas relevantes para su aplicación.

En relación al alcance es de **tipo descriptivo**, debido a que este centra en la observación, registro y análisis detallado de la casuística materia de investigación.

Finalmente, a manera de síntesis se presentará el corpus documental de la investigación:

Corpus documental	Cantidad
Libros	9
Revistas	8
Artículos independientes	4
Tesis (nacionales e internacionales)	10
Legislación nacional	2
Jurisprudencia nacional	2
Videos	0

De esta manera, se empleó herramientas como la **ficha de elección del tema** que estableció la dirección de la investigación del trabajo y aquellas bases de investigación a desarrollar, así como la **ficha de criterios de investigación** que demostró la conveniencia demostrada, significado y aplicabilidad metodológica, así como la **ficha de realidad problemática** la cual ayudó a establecer las causas, efectos y preguntas propuestas del tema de investigación, la **ficha de estrategia pico** que señaló las mejores estrategias de intervención nacional e internacional en este tema, y finalmente la **matriz de consistencia**, que permitió evaluar la concordancia entre nombres, problema, objetivos, categorías, hipótesis y recomendaciones.

Finalmente, para comprobar la originalidad y el análisis crítico del autor, se utilizó el Software anti-plagio "Turnitin", el cual determinó el grado actual de similitud de la presente investigación con trabajos en línea, artículos académicos o investigaciones anteriores.

Resultados y discusión:

1. Causales para la adopción de medidas cautelares previas según el artículo 56° del Código Tributario.

Como ya lo hemos anticipado, este apartado tiene como eje el analizar las causales para la adopción de medidas cautelares previas reguladas en el artículo 56° del Código Tributario, supuestos materiales los cuales, la Administración Tributaria puede valerse de fundamento para trabar las mismas en el procedimiento de fiscalización, apartado el cual nos compete en la presente investigación. En esta línea, es oportuno mencionar que estas medidas se adoptan cuando existen indicadores de riesgo que podrían dificultar o impedir el efectivo y fructífero cobro de la deuda tributaria, pues es este argumento el cual permite y da acceso efectivo a la utilización de estas causales.

Por lo propio, se ha considerado utilizar una tabla de contenido en la cual se va a pasar a detallar cada una de estas causales.

Tabla 1

Cuadro analítico de las causales

CAUSALES	ELEMENTOS CONSTITUTIVOS	CONSECUENCIAS
		En este sentido, esta
<i>a) Presentar declaraciones, comunicaciones o documentos falsos, falsificados o adulterados que reduzcan total o parcialmente la base imponible.</i>	La presente causal, refiere a cualquier instrumento presentado ante la Administración Tributaria que carezca de veracidad o autenticidad. Es así, cómo puede tratarse de declaraciones tributarias, comunicaciones o cualquier otro tipo de documento que tenga relevancia tributaria.	conducta tiene como finalidad disminuir la obligación tributaria del contribuyente, ya sea reduciendo el valor de sus ingresos, inflando deducciones o exenciones, o reportando operaciones inexistentes. Es más, es importante resaltar que al referirnos a la presentación de documentos falsos o adulterados estamos ante una conducta dolosa.

<p>b) <i>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.</i></p>	<p>Este presupuesto, se refiere a la acción de no declarar de manera deliberada una parte o la totalidad de los bienes, ingresos o productos que forman parte del patrimonio del contribuyente o de su actividad económica, lo que afecta la base imponible. Y es que, al ocultar activos o ingresos, se impide la correcta determinación de la obligación tributaria.</p>	<p>En consecuencia, tanto el acto de ocultamiento ya sea total o parcial como la consignación de información falsa, de igual manera con el anterior supuesto son actos de dolo. Es decir, el contribuyente actúa con la intención deliberada de engañar a la Administración Tributaria.</p>
<p>c) <i>Realizar, ordenar o consentir la realización de actos fraudulentos en los libros o registros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por ley, reglamento o Resolución de Superintendencia, estados contables, declaraciones juradas e información contenida en soportes magnéticos o de cualquier otra naturaleza en perjuicio del fisco, tales como: alteración, raspadura o tacha de anotaciones, asientos o constancias hechas en los libros, así como la inscripción o consignación de asientos, cuentas, nombres, cantidades o datos falsos.</i></p>	<p>La presente causal refiere a los actos fraudulentos que se realizan en libros o registros contables, declaraciones juradas u otra información relevante para la determinación tributaria. Así mismo, estos actos pueden ser físicos (alteración, raspadura, tacha) o en medios digitales (información en soportes magnéticos). Así como la Inscripción o consignación de datos falsos, como cuentas, nombres, cantidades, que afectan la veracidad de los registros.</p>	<p>En virtud de las causales desentrañadas, se evidencia que la finalidad que acompaña a esta causal es la de cometer fraude, causando así un daño económico al Estado, evadiendo o disminuyendo la carga tributaria. Es así, que estas acciones buscan engañar a la autoridad tributaria, violando la normativa tributaria.</p>
<p>d) <i>Destruir u ocultar total o parcialmente los libros</i></p>	<p>El elemento constitutivo consiste en destruir u ocultar</p>	<p>Por lo tanto, se puede alegar que el propósito de estas</p>

o registros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las normas tributarias u otros libros o registros exigidos por ley, reglamento o Resolución de Superintendencia o los documentos o información contenida en soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información, relacionados con la tributación.

e) No exhibir y/o no presentar los libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que hayan sido requeridos en forma expresa por la Administración Tributaria, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, dentro del plazo señalado por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez.

total o parcialmente la documentación requerida por la normativa tributaria. Estas acciones impiden o dificultan la fiscalización adecuada por parte de la administración tributaria. En esencia, limita el acceso a la información a la Administración Tributaria. Cabe resaltar, que los libros, registros y demás documentos destruidos u ocultados deben estar relacionados con el procedimiento tributario relevante.

Pues, la falta de exhibir o presentar los libros, registros y/o documentos que respaldan la contabilidad o que están relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias constituye el elemento fraudulento de esta causal. Así mismo, es pertinente aclarar que esta omisión debe ocurrir tras un requerimiento formal de la administración. Cabe precisar, que la causal se activa solo cuando la Administración Tributaria ha hecho un requerimiento expreso y formal de dichos documentos.

acciones es generalmente dificultar la fiscalización de la Administración, potencialmente, evadir el cumplimiento de obligaciones tributarias o minimizar la carga fiscal. De esa manera, se entiende un riesgo potencial y un impacto directo en la capacidad del fisco de verificar el cumplimiento de la obligación tributaria.

En consecuencia, la no presentación de los documentos solicitados impide que la administración realice una correcta verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, lo que podría derivar en evasión o incumplimiento tributario. Es así, que la gravedad de la omisión justificaría la adopción de medidas cautelares para asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria.

f) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado al vencimiento del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes

Este precepto tributario se refiere al incumplimiento de la entrega de las retenciones o percepciones de tributos al acreedor tributario. Esto se sustenta en que el contribuyente actúa como agente de retención o percepción, lo que significa que tiene la responsabilidad de retener o percibir tributos de terceros (como el Impuesto a la Renta, IGV, entre otros).

En este sentido, es pertinente mencionar que el no entregar los montos retenidos o percibidos genera un perjuicio directo a la Administración, ya que el Estado no recibe los recursos que le corresponden para el financiamiento de sus actividades, pues este supuesto asegurar la entrega oportuna de las retenciones y percepciones tributarias.

g) Obtener exoneraciones tributarias, reintegros o devoluciones de tributos de cualquier naturaleza o cualquier otro beneficio tributario simulando la existencia de hechos que permitan gozar de tales beneficios

En cuanto la presente causal, se refiere al fraude a la ley que se cometería por parte del contribuyente en la obtención de beneficios tributarios. Pues es el contribuyente quien simula la existencia de hechos para obtener exoneraciones, reintegros, devoluciones u otros beneficios tributarios que no le corresponden legítimamente. Es así, que podemos alegar que el elemento clave es la simulación o creación de una o varias situaciones ficticias que permitan aparentar que se cumplen los requisitos legales para acceder a beneficios tributarios.

En consecuencia, esta causal ocasionaría como ya lo anticipamos un evidente fraude, y ocasionaría un perjuicio económico al Estado, ya que implica una reducción indebida de la recaudación tributaria, impidiendo así que sean recaudados legítimamente.

h) Utilizar cualquier otro artificio, engaño, astucia, ardid u otro

En esencia, la presente causal se refiere al uso de

La afectación notoria de la aplicación del ardid o los

medio fraudulento, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria.

medios fraudulentos para evadir el pago de la deuda tributaria en la búsqueda de incurrir en una evasión o elusión tributaria. Por lo cual, es acertado decir que la clave principal para la configuración de esta causal es la intención del contribuyente.

mecanismos que encuadra la causal para así librarse del pago de la deuda tributaria afecta el tesoro público del Estado y precisamente por el interés que recae en la Administración Tributaria.

En consecuencia, de lo

En esta presente causal, el contribuyente pasa a ser "no habido" cuando no se le puede localizar en el domicilio fiscal declarado, lo cual, implica que se ha ocultado o ha abandonado el lugar sin notificar de dicha ausencia a la Administración Tributaria. Ello, sugiere al fisco una posible intención de evadir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

alegado sustentamos que, al no poder localizar al contribuyente, se dificulta o imposibilita el cobro de deudas tributarias o la correcta determinación de sus obligaciones tributarias, lo que más que ser una negligencia por parte del contribuyente, por lo que este estaría inobservando su obligación con el estado, perjudicando así a la Administración Tributaria.

i) Pasar a la condición de no habido.

En relación a este inciso, hace referencia a la conducta reiterada de no cumplir con las obligaciones tributarias acordadas. Se debe entender por conducta reiterada a aquel patrón continuo de incumplimiento por parte del contribuyente, teniéndose como un elemento esencial la

Es así, como esta causal generaría un riesgo económico para la Administración Tributaria, puesto que la reiteración de los incumplimientos ineludiblemente demostraría una situación de facto para la imposición de la medida cautelar previa.

j) Haber demostrado una conducta de constante incumplimiento de compromisos de pago.

“reiteración” para la configuración de este.

Este inciso reza aquella acción del contribuyente de dejar de tener dentro de su fuero patrimonial aquellos bienes que se encontraban en su posición para evitar cumplir la obligación tributaria, realizando la venta o cesión de los mismos a nombre de terceros. El elemento constitutivo radica en que el contribuyente actúa para deshacerse de bienes que podrían ser materia de embargo para asegurar el cobro de la deuda.

k) Ofertar o transferir sus activos, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria

Se hace alusión mediante esta causal a la situación jurídica de una persona natural o jurídica de no estar inscrito ante la Administración Tributaria. En este sentido, la administración tributaria no puede identificar al contribuyente ni llevar un control adecuado sobre sus actividades económicas y contables del contribuyente.

l) No estar inscrito ante la administración tributaria.

m) Ostente cualquiera de los dos (2) niveles de cumplimiento más bajos de aquellos establecidos por la

En virtud de este inciso, la Administración Tributaria sugiere que se configura como causal que el contribuyente esté

Por lo revisado, se puede deducir que el contribuyente deja al fisco con una imposibilidad de accionar ante dicho riesgo de que el contribuyente liquide o traspase sus bienes. Es así, como previene que los activos necesarios para el cobro de la deuda no sean ocultados o transferidos.

La ausencia de una inscripción ante la Administración Tributaria genera un perjuicio económico para el Estado, ya que impide la recaudación efectiva de tributos y la fiscalización de las actividades económicas del contribuyente.

En efecto, un bajo nivel de cumplimiento representa un riesgo para la efectiva recaudación tributaria, lo cual,

<i>normativa correspondiente.</i>	<p>incurso en los dos niveles más bajos de perfil de cumplimiento (D y E). Estos niveles, indican un bajo desempeño en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo cual es consecuencia de incumplimientos recurrentes, presentación tardía de declaraciones, o la falta de pago de tributos.</p>	podría	indicar	una
		intencionalidad		del
		contribuyente de incumplir su obligación con la Administración, empero no consideramos de un criterio suficiente para trabar una medida cautelar previa.		

1.1. Aplicación de los principios de legalidad, razonabilidad y proporcionalidad.

Ahora bien, en relación con el análisis de todas las causales anteriores, la intención de este apartado es la de fundamentar de acuerdo con lo recabado anteriormente como la aplicación de las medidas cautelares previas por parte de la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización deben estar debidamente sustentadas en criterios en base a los principios de legalidad, razonabilidad y proporcionalidad.

Es así que mediante Cassagne (2009) en su artículo científico denominado “*La discrecionalidad administrativa*”, se ha respaldado la idea de que mediante el principio de legalidad se establece que toda acción de la administración tributaria debe estar fundamentada en la normativa jurídica vigente. Si bien es cierto, a lo largo de esta investigación se ha incidido en la facultad discrecional en la que se apoya la Administración Tributaria para su adopción, también lo es solo pueden ser adoptadas en virtud de disposiciones legales claras que autoricen su aplicación. Implicando así que la Administración no puede actuar arbitrariamente ni imponer medidas cautelares sin un fundamento legal que lo justifique.

En cuanto a la razonabilidad, como se ha previsto en la argumentación de Muñoz (2000) En su libro: “*Precisiones sobre las Facultades Discrecionales de la Administración Tributaria. Derecho & Sociedad*”, se ha podido comprobar efectivamente que la discrecionalidad permite a la Administración Tributaria adaptar sus acciones según el contexto, es decir, según la realidad económica y social del entorno, sin requerir cambios en las leyes, específicamente en el Código Tributario, permitiendo así la utilización de criterios y aristas que permitan a la Administración resolver conforme a sus atribuciones. Consideramos así que, mediante este principio de razonabilidad, antes de trabar las medidas cautelares previas no solo se debe limitar a aplicar la

ley en sentido estricto, sino también a brindar una interpretación acertada y prudencial teniendo en cuenta también la información que tenga a su disposición respecto del contribuyente, tales como su capacidad contributiva, el perfil de cumplimiento del contribuyente, el historial de contribuciones, entre otros.

En referencia al principio de proporcionalidad, como se ha podido rescatar del análisis de Llerena, G. L. (2022) en su libro *“Las medidas cautelares previas al procedimiento de fiscalización tributaria y los efectos jurídicos frente al contribuyente en la legislación peruana”*, la proporcionalidad adquiere su importancia en garantizar un equilibrio entre la necesidad de la Administración Tributaria de recaudar los impuestos y la protección de los derechos de los contribuyentes. Por lo que es preciso indicar, que se va a contribuir a velar no solo por la eficaz recaudación tributaria, sino que a su vez se fomentará una cultura de promoción constante a la importancia de ostentar como nación a una buena y excelsa conciencia tributaria, en la cual se utilice cada vez menos la facultad sancionatoria de la Administración.

2. Criterios del Auditor Tributario

Ahora bien, en correlación a lo anteriormente mencionado, en la aplicación de las medidas cautelares previas es el auditor tributario quien desempeña un papel clave en la evaluación y decisión de la implementación de estas medidas. En este sentido, es menester tener en cuenta aquella importancia jurídica tributaria para el entendimiento de los criterios que utiliza para la aplicación discrecional de dichas medidas cautelares.

Tal como se pudo apreciar del análisis de Aguilar (2008) en su libro *“Fiscalización Tributaria”*, en la cual se destaca la importancia del auditor tributario, pues este es el encargado de supervisar y verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. En este sentido, su labor fundamental es asegurar que los contribuyentes cumplan de manera efectiva con las obligaciones tributarias que requiere la Administración Tributaria.

2.1. Análisis fáctico mediante el juicio discrecional del Auditor:

Ahora bien, en virtud de las causales que brinda el artículo 56° del Código Tributario antes analizado, conviene decir que la ley es clara y son aquellos supuestos los que valdrán de sustento legal para que el auditor tributario, en base a un juicio discrecional, decida o no la aplicación de medidas cautelares previas.

Así mismo, amparando nuestra posición en lo mencionado por Chávez (2015), en el sentido de que no se puede entender las causales previamente descritas y analizadas como un reglamento estricto mediante el cual el auditor debe orientar y direccionar sus actuaciones, pues de ser el caso se comete el grave error de someter las actuaciones de la Administración Tributaria y en general, de la Administración Pública en una suerte de proceso reglado en el

que se limita únicamente a la ejecución de prerrogativas ya dispuestas en el ordenamiento jurídico vigente, soslayando de esa forma la interpretación de la norma desde un sentido analítico y fáctico de la misma.

Es así, que se debe tener presente el Principio de Presunción de Inocencia. De ello, Chávez (2015) indica que el Principio de Presunción de Inocencia requiere que la autoridad tributaria considere la culpabilidad como un requisito que debe estar debidamente acreditado por esta, pues ya sea en el resultado de un requerimiento o en una resolución definitiva, para justificar la aplicación de medidas cautelares previas. Esto es, sustentar su adopción en base a circunstancias que demuestren el "animus nocendi" en los comportamientos señalados (p.150).

De lo anterior, consideramos correcto alegar que la Administración Tributaria debería tener el deber y la obligación de agotar todos los recursos posibles y necesarios (ello sin afectar los recursos destinados para otro sector que posibilite el correcto funcionamiento de sus labores) que a su disposición requiera para efectuar las investigaciones correspondientes en cada caso en concreto, ello con la finalidad de demostrar de manera sustentada y habiendo aplicado las diligencias correspondientes la presencia de la voluntad, el propósito o la intención que, si fuera el caso, el contribuyente ostentaría para la configuración de las causales que permiten trabar medidas cautelares previas a la Administración Tributaria que hace referencia el artículo 56 del Código Tributario.

2.2. Alternativas procesales menos gravosas:

En complementación, como se ha podido recabar de Talledo, C. (2014) en su libro *Manual del Código Tributario*, es preciso alegar mediante un enfoque procesal, el auditor debe realizar aquel informe que justifique la recomendación de medidas cautelares previas una evaluación respecto del riesgo tributario asociado al contribuyente, es decir, implica considerar factores de naturaleza tributaria como el historial de cumplimiento tributario, es decir si a lo largo de su historial de contribuciones ha mostrado una actitud cooperativa con el procedimiento fiscalizador o si por el contrario revela una conducta de constante incumplimiento que pueden justificar la adopción de medidas cautelares.

Por otro lado, también se tiene que tomar en cuenta la naturaleza de la actividad económica, por ejemplo, si el tributo fiscalizado presenta un mayor riesgo de pérdida como por conceptos como el Impuesto a la Renta o el Impuesto General a las Ventas (IGV). Este apartado guarda íntima relación con el principio de proporcionalidad que alegamos anteriormente, pues es en este sentido, que se debe aplicar un criterio de estimar lo más urgente de asegurar el cobro de dichos conceptos, pues esto también obedece a la finalidad de las medidas cautelares previas.

Otro de los conceptos que se tendría que tener en cuenta para decidir mediante el juicio discrecional es la capacidad de pago del contribuyente fiscalizado, pues mediante esta información se debe tener en cuenta que, si el administrado tiene la capacidad de cubrir o pagar el monto total de la deuda, se debería considerar una opción más lejana la necesidad de trabar medidas cautelares previas.

Cabe resaltar, que de lo recabado de Villegas (2001) en su libro titulado: “*Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*”, se ha podido comprobar que efectivamente que la discrecionalidad brinda a la Administración Tributaria esa posibilidad de brindar un juicio profesional y tomar una serie de decisiones necesarias en donde la ley no abarca la solución de manera total. En este sentido, fundamentamos en la idea de que, en los criterios del auditor, se debería tener presente la figura del historial de pago del contribuyente para aquellos que demuestran responsabilidad y debida disposición en el pago de sus tributos, edifiquen un merecimiento especial de aplicársele dichos incentivos o beneficios tributarios. Con esta modalidad aplicada, se contribuiría a un eventual crecimiento de una buena cultura tributaria y a una fructífera recaudación de la Administración Tributaria.

3. Derecho comparado

Para el presente apartado, se ha recabado de acuerdo a la información que precede tres países que regulan esta figura en su ordenamiento jurídico, los cuales son Colombia, Chile y Ecuador. Para su comparación, se realizará mediante un cuadro comparativo, el cual contiene lo siguiente:

3.1.Colombia

De acuerdo con lo analizado por Latorre (2022) en su tesis titulada “*Colombia, un compromiso y el proceso de la fiscalización tributaria*” se ha podido concluir que, en esta legislación, la figura de las medidas cautelares previas está regulada por el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Pues la legislación colombiana contempla los siguientes supuestos en su normativa jurídica vigente:

Adopción por la DIAN. - La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) puede imponer medidas cautelares para proteger el interés fiscal. En este sentido, es esta entidad mediante la cual se requieren indicios suficientes y el análisis de los criterios razonables de evasión o elusión tributaria. Es así, que la DIAN debe demostrar la necesidad de las medidas solicitadas.

Finalmente, tal y como se ha apreciado de Castro (2016) en su Tesis de Magíster titulada: “*La discrecionalidad administrativa en la estructuración de los pliegos de condiciones en la licitación pública*”, la relación entre la proporcionalidad, la cual, se ha analizado de manera

primigenia en esta investigación, con la discrecionalidad administrativa se complementan de manera armónica, es decir, surge como un principio fundamental, donde las medidas deben ser adecuadas y necesarias para prevenir el perjuicio al fisco, pues este país se distingue por establecer un sistema más robusto en cuanto a la fiscalización y protección de derechos, permitiendo el control judicial de las medidas cautelares.

3.2. Chile

En virtud a la información recabada en el antecedente que hemos considerado de Guzmán, L. (2001) en su tesis titulada “*La discrecionalidad administrativa a la luz del recurso de protección y la jurisprudencia administrativa*” se deduce que la figura de las medidas cautelares previas es regulada principalmente por el Decreto Ley N.º 830 del Ministerio de hacienda que regula el Código Tributario. En este, se implementan en el contexto de la Fiscalización Tributaria por parte del Servicio de Impuestos Internos (SII). Mediante esta, se establecen los siguientes presupuestos jurídicos:

Facultad del SII: *El SII puede adoptar medidas cautelares cuando exista riesgo de que los bienes del contribuyente sean transferidos u ocultados.* En efecto, su legislación establece que debe haber antecedentes suficientes que justifiquen la adopción de medidas. Así mismo, la finalidad de la adopción de medidas es la más similar con la del Perú, pues se busca evitar que el contribuyente afecte la recaudación tributaria, en otras palabras, evitar que la deuda tributaria devenga en infructuosa (Cortez, 2017, p.242).

Así mismo, otro aspecto relevante de la jurisdicción chilena es que tras la imposición de las medidas cautelares revisadas periódicamente y el contribuyente tiene derecho a recurrir ante tribunales, asegurando un balance entre los intereses fiscales y los derechos de los contribuyentes.

3.3. Ecuador

De lo recogido en la tesis de Inga (2020) titulada “*La inexistencia del derecho a recurrir en el procedimiento de ejecución de coactiva según el Código Orgánico Administrativo*”, se infiere que en Ecuador, la figura de medidas cautelares previas está contemplada en el Código Tributario y el ente encargado es el Servicio de Rentas Internas (SRI). En este régimen jurídico tiene como precepto orientador la aplicación de una medida cautelar al detectarse riesgo de elusión o evasión tributaria, lo cual guarda similitud con lo establecido en nuestro ordenamiento tributario vigente (Torral, 2013, p.17). En este sentido, también nos menciona que el SRI debe justificar la necesidad de la medida, y se busca la protección de los intereses fiscales sin vulnerar los derechos de los contribuyentes, por lo que al igual que en Chile y Perú, los contribuyentes tienen la posibilidad de recurrir a instancias judiciales para cuestionar las medidas impuestas,

teniendo como criterio de dirección el tutelar a su vez la inafectación de los derechos del contribuyente.

De lo mencionado, podemos concluir para efectos de amparar nuestra posición que todos los países materia de análisis tienen como fundamento la existencia de indicios claros de evasión o elusión tributaria como fundamento para adoptar medidas cautelares. En mayor o menor medida, se puede evidenciar que los tres países contemplan en su haber una aplicación debida de la razonabilidad y la proporcionalidad como un principio clave que guía la aplicación de medidas cautelares, que no solo está orientado a la eficaz y debida recaudación de los impuestos, sino que también está contemplado a evitar abusos y proteger los derechos de los contribuyentes. Finalmente, la posibilidad de revisión judicial de las medidas cautelares es común en Colombia, Chile y Ecuador, lo que contribuye al fomento de la protección de los derechos de los contribuyentes.

4. Criterios para establecer límites a la discrecionalidad de la Administración Tributaria en la adopción de medidas cautelares previas en el procedimiento de fiscalización

Es así que, tras haber recorrido todo el camino previamente trazado en la presente investigación, es momento de presentar aquellos criterios que se deberían tomar en cuenta al momento de establecer límites a la facultad discrecional de la Administración Tributaria, específicamente en la situación fáctica y jurídica en la cual se vea en la necesidad de asegurar el cobro efectivo de la deuda tributaria, equilibrando así entre la potestad recaudatoria del Estado y los derechos fundamentales del contribuyente.

4.1.Requisitos de validez del acto administrativo

En primer lugar, se ha considerado como primer criterio fundamental para la adopción efectiva de una medida cautelar previa, como todo acto administrativo, debe cumplir rigurosamente con los requisitos de validez establecidos en el artículo 3° de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

4.1.1. Competencia

La competencia de la Administración Tributaria, al dictamen de la medida cautelar previa debe estar expresamente establecida por el ordenamiento jurídico, es decir, debe responder de manera objetiva a la normativa vigente establecida en el Código Tributario, en este caso al artículo 56 de este cuerpo legal. Ahora bien, esta facultad va a recaer sobre el auditor tributario, lo cual como se mencionó anteriormente, es quien va a sustentar mediante un juicio razonable y proporcional la adopción de esta medida cautelar previa. Por ello, es fundamental que se

verifique no solo la competencia material sino también la territorial y jerárquica del funcionario que emite la medida.

4.1.2. Objeto o Contenido

En cuanto al objeto de la medida cautelar previa debe ser preciso, claro y físicamente posible. Esto implica que la medida debe especificar exactamente qué bienes o derechos serán afectados, en qué medida y bajo qué condiciones. Es así, como la determinación del objeto debe ser lo suficientemente específica para permitir su ejecución, pero, además creemos que debe ser lo suficientemente flexible, ello con la finalidad de adaptarse a las circunstancias particulares del caso en concreto, y las circunstancias de cada contribuyente sometido a fiscalización.

4.1.3. Finalidad Pública

La adopción La medida cautelar previa debe estar orientada al interés público y adecuarse a las finalidades de interés público asumidas por las normas que otorgan las facultades al órgano emisor. En el ámbito tributario, esta finalidad se relaciona directamente con la necesidad de asegurar el cobro de la deuda tributaria cuando existan indicios razonables de que dicho cobro podría verse frustrado.

4.1.4. Motivación

La motivación constituye uno de los pilares fundamentales para limitar la discrecionalidad de la Administración Tributaria, pues a lo largo de esta investigación, se ha sustentado de manera reiterada esta necesidad en su margen de actuación respecto a las medidas cautelares previas. Es así, como esta debe ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados de cada caso específico. En síntesis, es preciso indicar que no es suficiente la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación; pues se requiere una argumentación lógica y razonable que conecte los hechos concretos en un juicio proporcional con la medida de embargo trabada (Danós, 2003, p.5).

4.1.5. Procedimiento Regular

En cuanto al procedimiento regular, para la adopción de medidas cautelares previas debe seguir las normas y principios del debido procedimiento administrativo, ello incluye el estricto cumplimiento de acciones por parte de la administración como un correcto diligenciamiento de la notificación, el respeto irrestricto de los plazos establecidos por ley, y la oportunidad ininterrumpible de contradecir la imposición de la medida cautelar previa mediante la oposición.

4.2. Valoración efectiva de los principios de Razonabilidad, Proporcionalidad y Legalidad

En el transcurso de la investigación, la razonabilidad y proporcionalidad se ha presentado como un límite por excelencia de la discrecionalidad de la Administración Tributaria, pues ello

permitirá determinar ciertos parámetros esenciales para ajustar sus acciones de acuerdo con la casuística de cada contribuyente. En este sentido, consideramos que, a través del principio de razonabilidad, antes de imponer medidas cautelares previas, no solo debe aplicarse la ley de manera estricta, sino también ofrecer una interpretación adecuada y prudente, considerando la información disponible sobre el contribuyente:

- **Evaluar la necesidad de la medida.** - Esto es, que tan idónea es la adopción que se pretenda trabar para el contribuyente con la medida cautelar previa, pues debe exigirse que la medida cautelar previa trabada sea adecuada, y, sobre todo, que la misma responda a la necesidad de lograr el objetivo de asegurar el cobro de la deuda tributaria. Esta teoría es amparada en Romero (2020) la cual menciona que es necesario analizar la relación causal entre la medida aplicada y el fin que se persigue, asegurándose de que haya una conexión directa que justifique la medida.
- **Evaluar la urgencia de la medida.** - En este sentido, se debe evaluar la eficacia real de dicha medida para garantizar que efectivamente contribuya a la finalidad del cobro. Amparada esta teoría en Espichan (2023), se debe corroborar que tan urgente sería trabar la medida cautelar previa, de modo que su aplicación tenga en cuenta la particularidad de la situación del contribuyente. Además, es necesario valorar los indicios que sugieran la existencia de un riesgo real de que el cobro de la deuda resulte infructuoso, lo cual justificaría por parte de la Administración Tributaria ahora sí la necesidad de actuar de manera inmediata con un embargo preventivo por ejemplo un embargo en forma de retención.

4.3. Temporalidad de las medidas cautelares previas

Finalmente, se ha considerado como un criterio razonable que los límites temporales en las medidas cautelares previas deben responder a una contestación o impugnación razonable para el contribuyente, esto es, que la eficacia de la medida cautelar previa sea prorrogable por 1 año. Pues, ello evitaría su aplicación indefinida y garantizar que se ajusten al objetivo que persiguen. Ello, además conlleva que este plazo prorrogable debe ser expresado de forma precisa y positiva en el Código Tributario, para que tanto la Administración como el contribuyente conozcan la duración exacta de la medida, tal y como se está establecido por ejemplo en la fiscalización.

Esta teoría propuesta es también amparada por Romero (2020) la cual menciona que en caso de que la situación que originó la medida persista, es posible contemplar la prórroga de su vigencia, pero esta debe estar sujeta a criterios objetivos y verificables que justifiquen su extensión.

En síntesis, consideramos apropiado alegar que se incorpore en el Código Tributario la posibilidad de impugnación de la medida cautelar previa, pues ello no solo brindará seguridad jurídica al contribuyente, sino también un procedimiento razonable y transparente para cuestionar la actuación preventiva de la Administración Tributaria (Viera, 2011, p.175).

Finalmente, para garantizar que las medidas cautelares se mantengan adecuadas a lo largo del tiempo, deben implementarse mecanismos de revisión periódica que permitan evaluar la persistencia del riesgo que las originó. En esta misma línea, estas evaluaciones periódicas deben ser obligatorias y realizadas en intervalos definidos, verificando si aún existen las condiciones que justifican la medida, es decir, se mantenga en el tiempo. Además, los procedimientos de revisión deben permitir actualizar la medida cuando se presenten cambios en las circunstancias del contribuyente o en la situación de riesgo e incertidumbre tributaria, pues al tratarse de hechos concretos regulador por el artículo 56 del Código Tributario, ello permitirá que la actuación de la Administración Tributaria se pueda ajustar de manera eficaz a las condiciones de cada contribuyente, sin causar un impacto excesivo en su actuación discrecional.

Conclusiones

En conclusión, la Administración Tributaria debe actuar respetando el debido proceso y garantizando la tutela de los derechos de los contribuyentes. Al hacerlo, no solo se promueve una recaudación tributaria eficaz, sino que también se fomenta una cultura de conciencia tributaria en la que los contribuyentes cooperan y actúan con transparencia. Esto permitiría reducir el uso de sanciones, generando un ambiente de colaboración entre la administración y los contribuyentes.

El auditor tributario tiene la responsabilidad de utilizar todos los recursos necesarios y disponibles para realizar investigaciones exhaustivas en cada caso, sin comprometer otros sectores esenciales para su funcionamiento. El objetivo es demostrar, de manera fundamentada y con la debida diligencia, la existencia de intención o propósito por parte del contribuyente para justificar la aplicación de medidas cautelares previas.

Así mismo, en los países analizados (Colombia, Chile y Ecuador), las medidas cautelares previas se fundamentan en la existencia de indicios claros de evasión o elusión tributaria. Además, se observa que dichos países aplican principios de razonabilidad y proporcionalidad, asegurando una recaudación eficaz sin comprometer los derechos de los contribuyentes. Asimismo, la posibilidad de revisión judicial de estas medidas es común en estos países, lo que refuerza la protección de los derechos de los contribuyentes y previene posibles abusos.

Finalmente, los criterios para establecer límites a la facultad discrecional de la Administración Tributaria en la adopción de medidas cautelares previas son verificar de manera

estricta los requisitos de validez que establece la Ley 27444, así como la aplicación eficaz de los principios de razonabilidad, proporcionalidad y legalidad, ello en busca de una transparente y motivada fundamentación de la Administración Tributaria en la aplicación de estas medidas preventivas, así como la temporalidad de las medidas cautelares previas, ello a razón de brindar un amplio margen de actuación por parte de los contribuyentes, para así reforzar el respeto de derechos fundamentales como el debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva.

Recomendaciones

Se recomienda en primer lugar a los legisladores peruanos que se considere la implementación de los criterios propuestos en el presente trabajo de investigación, pues implementar estos parámetros de actuación beneficiará no solo a los derechos fundamentales de los contribuyentes, sino a la verosimilitud de las actuaciones emitidas por el Estado, a la transparencia de las disposiciones que se emiten en materia del derecho administrativo, generando así un estado de complementariedad entre la Administración de Justicia que brinda y se encarga de tutelar los organismos públicos de justicia y los administrados, que en el presente caso son los contribuyentes quienes estarán dispuestos a cumplir con sus obligaciones tributarias.

También, se recomienda a las entidades correspondientes, el Poder Judicial, el Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria tener en cuenta lo alegado en referencia a los criterios aplicados y la fundamentación sobre el derecho de defensa previo a la adopción de una medida cautelar, pues deben garantizar a través de una serie de mecanismos que aseguren la transparencia y justicia del procedimiento. Además, es preciso indicar que se debe implementar la oportunidad de comunicar los indicios y fundamentos que justifican la posible adopción de la medida, brindándole la oportunidad de conocer las razones detrás de la misma. Además, se debe asegurar que el contribuyente cuente con una oportunidad efectiva para presentar descargos y pruebas en su defensa, permitiéndole exponer su versión de los hechos y aportar elementos que puedan influir en la decisión.

Finalmente, se recomienda a la auditoría tributaria de SUNAT la implementación respectiva de criterios razonables y proporcionales para la adopción de medidas preventivas, pues consideramos que este instituto jurídico cautelar no solamente debe ser direccionado por juicios objetivos y una interpretación común de las normas, sino que, se debe tener en cuenta otros aspectos indispensables para la utilización motivada de este privilegio tributario, como la capacidad de generar medios de prueba por parte de la administración en la búsqueda de un motivo real de la incursión de la causal previamente establecida en el artículo 56 del Código Tributario.

Referencias

- Romero, N. (2020). *Las medidas cautelares previas como manifestación de la autotutela de la Administración Tributaria: configuración y límites en su aplicación*. [Tesis de licenciatura, Universidad Privada del Norte]. Repositorio de Tesis PUCP. Recuperado de: <http://hdl.handle.net/20.500.12404/17252>
- Espichan, I., Guillen, E. y Macuri, C. (2023). *Facultad discrecional de la administración tributaria en el proceso de fiscalización y la igualdad de los derechos de los contribuyentes en la provincia de Lima, año 2021*. Repositorio Continental. Recuperado de: https://repositorio.continental.edu.pe/browse?type=author&value=Espichan+Gamarr+a%2C+Ingrid+Yesenia&value_lang=es_PE
- Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario (7ma edición)*. De Palma: Buenos Aires. Disponible en: https://www.academia.edu/49134912/Curso_de_Finanzas_Derecho_Financiero_y_Tributario_Villegas_Hector
- Muñoz, M. (2000). *Precisiones sobre las Facultades Discrecionales de la Administración Tributaria*. *Derecho & Sociedad*, (14), 78-87. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17193>
- Rosembuj, T. (1993). *Apuntes sobre la discrecionalidad en materia tributaria*. N.º25. p.43. Recuperado de: https://ipdt.org/uploads/docs/04_Rev25_TRR.pdf
- Flores, J. (2009). *Auditoría tributaria: procedimientos y técnicas de AT, teoría y práctica*. Centro de especialización en Contabilidad y Finanzas. Lima:Perú.
- Corcuera, T. (1999). *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 49.
- Effio, F. y Aguilar, H. (2013). *Reforma Tributaria*. Entrelíneas S.R.L. Lima:Perú.
- Cassagne, E. (2007). *Las Medidas Cautelares contra la Administración*. En AAVV, Tratado de Derecho Procesal Administrativo. La Ley. Provincia de Buenos Aires. Recuperado de: <https://www.rdai.com.br/index.php/rdai/article/view/140>
- Sotelo, E. (1996). *Algunas reflexiones sobre el procedimiento de cobranza coactiva de tributos*. Pontificia Universidad Católica del Perú. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5109569.pdf>
- Aguirre, J. (2014). *La facultad de fiscalización de la administración tributaria y su relación con la gestión del Impuesto General a las Ventas en las empresas constructoras de*

Lima Metropolitana. Repositorio USMP. Recuperado de:
<https://hdl.handle.net/20.500.12727/1109>

Llerena, G. L. (2022). *Las medidas cautelares previas al procedimiento de fiscalización tributaria y los efectos jurídicos frente al contribuyente en la legislación peruana*. [Tesis de licenciatura, Universidad Privada del Norte]. Repositorio de la Universidad Privada del Norte. Recuperado de: <https://hdl.handle.net/11537/305>

Sentencia del Tribunal Constitucional del Exp. N.º 0090-2004-AA/TC, 5 de julio de 2004.

Talledo, C. (2014). *Manual del código tributario*. Tomo I. Lima: Editorial Economía y Finanzas S.R.L.

Tribunal Fiscal. Resolución N.º 593-2-1998 del EXP: 442-98. Lima 15 de Julio de 1998. Disponible en:
https://mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/1998/resolucion/593-2-98.pdf

Chávez Gonzáles, A. M. (2015). *Las medidas cautelares en materia tributaria: límites y excesos*. *Foro Jurídico*, (14), 144-158. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13758>

Código Tributario. Decreto Legislativo N.º 773, 1 de enero de 1994. Perú.

Aguilar, H. (2008). *Fiscalización Tributaria (1º ed.)*. Asesor Empresarial. Perú.

Romero, J. (2023). *Procedimiento de fiscalización: Apuntes sobre la valoración de la prueba en el marco del último requerimiento emitido por SUNAT en virtud del artículo 75 del código tributario*. Repositorio U Lima. Disponible en:
<https://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12724/19305/Haro%20Romero%2C%20Jennifer.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Salgado, J. (2019). *La vulneración de la tutela jurisdiccional efectiva y de los elementos del derecho al debido proceso por la aplicación del numeral 5 del artículo 159 del Código Tributario*. (Tesis de pregrado, Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, Chiclayo, Perú). Recuperado de: <http://hdl.handle.net/20.500.12423/2212>

Paz, D. (2018). *Análisis de los términos maliciosos o manifiestamente infundados contenidos en el artículo 50º.1 inciso n) de la ley de contrataciones del estado: entre la discrecionalidad y la arbitrariedad administrativa*. (Tesis de pregrado, Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, Chiclayo, Perú). Recuperado de: <http://hdl.handle.net/20.500.12423/1510>

- Castro, A. (2016). *La discrecionalidad administrativa en la estructuración de los pliegos de condiciones en la licitación pública*. [Tesis de Magíster, Universidad del Rosario]. Bogotá. Recuperado de: <http://repository.urosario.edu.co/handle/10336/13141>
- Inga, S. (2020). *La inexistencia del derecho a recurrir en el procedimiento de ejecución de coactiva según el Código Orgánico Administrativo*. [Tesis de abogado, Universidad Nacional de Chimborazo]. Ecuador. Recuperado de: <http://dspace.unach.edu.ec/handle/51000/7089>
- Guzmán, L. (2001). *La discrecionalidad administrativa a la luz del recurso de protección y la jurisprudencia administrativa*. [Tesis de Magíster en Derecho Público, Universidad de Chile] Santiago. Recuperado de: <https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/106757>
- Temoche, D. Díaz, K. (2023). *El uso excesivo de la facultad discrecional por parte de la Administración Tributaria y su consecuente afectación al derecho al crédito fiscal de los contribuyentes en sede SUNAT*. [Tesis de pregrado, Universidad Andina del Cusco, Cusco, Perú]. Recuperado de: <https://hdl.handle.net/20.500.12557/5777>
- Luque, M. (2009). *Las Medidas Cautelares para luchar contra el fraude fiscal*. Revista Información Fiscal. Universidad de Almería. España.
- Navarro, N. Carrera, N. (2022). *Facultad de determinación tributaria y la posterior fiscalización de la Administración Tributaria municipal en el distrito de Manantay, Año 2022*. [Tesis de pregrado, Universidad Nacional de Ucayali, Ucayali, Perú]. Recuperado de: <https://hdl.handle.net/20.500.14621/5903>
- Latorre, R. (2022). *Colombia, un compromiso y el proceso de la fiscalización tributaria*. [Trabajo de grado - pregrado, Escuela Superior de Administración Pública ESAP, Bogotá - Colombia]. Recuperado de: <https://repositoriocdim.esap.edu.co/handle/20.500.14471/27154>
- Villacrés, J. (2023). *Aplicación de la aceptación tácita como figura del silencio administrativo en la legislación tributaria ecuatoriana y el derecho a la seguridad jurídica*. [Tesis para la obtención del título de Abogado, Universidad Nacional de Chimborazo, Riobamba - Ecuador]. Recuperado de: <http://dspace.unach.edu.ec/handle/51000/12094>
- Mini, J. (2013). *Límites a las facultades discrecionales de la Sunat otorgadas por el Código Tributario peruano*. [Tesis de posgrado, Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas - Perú]. Recuperado de: <http://hdl.handle.net/10757/315402>
- Baeza, C. Lepe, J. (2020). *Análisis de los criterios de graduación de la sanción administrativa de multa como expresión del principio de proporcionalidad a modo de control de la*

- discrecionalidad*. [Tesis de pregrado, Universidad de Chile - Chile]. Recuperado de:
<https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/188362>
- Cassagne, J. (2009). *La discrecionalidad administrativa*. Pontificia Universidad Católica del Perú. Recuperado de:
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18518>
- Huamaní, R. (2013). *Código Tributario Comentado [Parte 1]*. Jurista Editores E.I.R.L. Lima:Perú.
- Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. (10 de abril de 2001). Normas Legales, N.º 7597. Diario Oficial El Peruano.
- Decreto Ley N.º 830. (31 de diciembre de 1974). Ministerio de hacienda. Chile.
- Cortez, G. (2017). *Contribución al estudio de las medidas cautelares previas a la demanda en el proceso civil chileno*. Universidad Austral de Chile. Recuperado de:
<http://revistas.uach.cl/index.php/revider/article/view/736/752>
- Toral, M. (2013). *Medidas cautelares constitucionales en el ordenamiento jurídico ecuatoriano: análisis de casos prácticos*. [Tesis de posgrado, Universidad de Azuay - Ecuador]. Disponible en: <http://dspace.uazuay.edu.ec/handle/datos/2507>
- Danós, J. (2003). *Régimen de la nulidad de los actos administrativos en la nueva Ley N.º 27444 de Procedimiento Administrativo General*. Pontificia Universidad Católica del Perú, Disponible en:
https://www.mpfm.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/3409_ponenciaforonulidad_actos_administrativos.pdf
- Viera, R. (2011). *La oposición y levantamiento de la medida cautelar*. Pontificia Universidad Católica del Perú. Disponible en:
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12059>
- Effio, F. (2012). *Fiscalización tributaria: ¿cómo enfrentarla exitosamente?* Entrelíneas S.R.L. Lima:Perú.

Anexos

1. Matriz de consistencia

Línea de investigación: Ordenamiento jurídico	
Tema: Límites a la discrecionalidad de la administración tributaria en la adopción de medidas cautelares previas en el procedimiento de fiscalización.	
Problema: ¿Cuáles deberían ser los criterios para establecer límites a la discrecionalidad de la Administración Tributaria en la adopción de medidas cautelares previas en el procedimiento de fiscalización?	
Tesista: Albert André Góngora Arias	Asesor: Percy Orlando Mogollón Pacherre
Variables (categorías conceptuales)	Objetivos
<ol style="list-style-type: none"> 1. Discrecionalidad de la Administración Tributaria. 2. Medidas Cautelares previas. 3. Facultad de fiscalización. 	General
	Proponer criterios para establecer límites a la discrecionalidad de la Administración Tributaria en la adopción de medidas cautelares previas en el procedimiento de fiscalización sustentándonos en el principio de legalidad, proporcionalidad y razonabilidad.
	Específicos
	<ol style="list-style-type: none"> 1. Analizar aquellos supuestos regulados en el artículo 56° del Código Tributario, referidos a la conducta del contribuyente y determinar si aquellos ameritan la imposición de medidas cautelares previas por parte de la Administración Tributaria. 2. Identificar los criterios y procedimientos discrecionales que debidamente motivados utiliza el Auditor Tributario para adoptar medidas cautelares previas en un procedimiento de fiscalización. 3. Determinar los alcances de la discrecionalidad de la Administración Tributaria en la adopción de medidas cautelares previas a nivel internacional, con la finalidad de tutelar los derechos de los contribuyentes.
Hipótesis: Si la normativa jurídica en materia Tributaria no establece aquellos límites y criterios que debe considerar la Administración Tributaria para trabar medidas cautelares previas que aseguren la eficaz recaudación tributaria, entonces se debería establecer el siguiente margen jurídico: <ul style="list-style-type: none"> • El deber de respetar los derechos constitucionales de los contribuyentes en aplicación del principio de legalidad en armonía con el interés fiscal dentro de un proceso de fiscalización. • La debida motivación del requerimiento de información utilizada por el Auditor Tributario en el procedimiento de fiscalización, en aplicación de los principios de legalidad, razonabilidad y proporcionalidad para trabar las medidas cautelares previas, con el fin de asegurar la eficaz recaudación tributaria. 	
Aporte: Establecer límites a la discrecionalidad de la Administración Tributaria en la adopción de medidas cautelares previas en el procedimiento de fiscalización.	