

MEDIDA CAUTELAR DEL ARTÍCULO 137 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO *PRECAUTIONARY MEASURE OF ARTICLE 137 OF THE TAX CODE*

Arturo Selman Nahum

Asociado Senior en Philippi Prietocarrizosa Ferrero DU & Uría
Magíster en Tributación, Universidad de Chile
Diplomado en Derecho Procesal Tributario, Universidad de Chile
Abogado, Universidad Diego Portales
arturo.selman@ppulegal.com



Resumen: En el presente artículo se analiza la medida cautelar contemplada en el artículo 137 del Código Tributario, comenzando con una exposición del marco conceptual de las medidas cautelares, tanto desde un punto de vista de la doctrina nacional como internacional. Acto seguido se continúa con el análisis del fundamento de toda medida cautelar, para luego estudiar en particular, las características y requisitos de procedencia de la medida cautelar de prohibición de celebrar actos o contratos sobre bienes o derechos específicos del contribuyente. Una vez expuesto lo anterior, se analizan algunos pronunciamientos de los Tribunales Tributarios y Aduaneros y Tribunales Superiores de Justicia sobre el particular, para terminar, enunciando algunas críticas que ponen en duda la real efectividad de esta medida.

Palabras claves: medida cautelar – medida precautoria – artículo 137 del Código Tributario – prohibición de celebrar actos o contratos.

Abstract: *This article seeks to analyze the precautionary measure established in article No. 137 of the Chilean Tax Code starting with a comprehensive analysis of the theoretical framework of the foregoing institution, consequence of a thorough analysis of the national and international doctrine available on this topic. The analysis will*

then continue to develop the underlying foundations present in precautionary measures in their whole scope, then narrowing the analysis only to the study of the characteristics and the requirements involved in those precautionary measures destined to prohibit the execution of transactions over certain assets or specific rights of the taxpayers. To finalize the foregoing exposition the article will continue to analyze case law from the Tax and Customs Courts and from the Chilean High Courts to wrap up by articulating certain criticism over the overall effectiveness of this measure.

Keywords: *precautionary measure – interim measure – article 137 of the Tax Code – prohibition on the conclusion of acts or contracts.*

1.- INTRODUCCIÓN¹

Con la entrada en vigencia de la Ley N°20.322, que instauró la nueva justicia tributaria, han surgido una serie de aspectos controversiales que resultan de especial interés desde el punto de vista de la litigación tributaria. Uno de esos aspectos, sin lugar a dudas, es la medida cautelar contemplada en el artículo 137 del Código Tributario (en adelante “CT”) que, por su importancia y efectos, puede resultar determinante a la hora de resolver un asunto sometido a conocimiento de los Tribunales Tributarios y Aduaneros y/o Tribunales Superiores de Justicia.

Por lo mismo, mediante el presente trabajo se analiza la medida cautelar del artículo 137 del CT en su integridad, abarcando su concepto, fundamento, requisitos, características y críticas a su real efectividad. Respecto de este último punto en particular, cobra especial relevancia el análisis que se efectúa de las medidas cautelares como institución, y de cómo el legislador la incorporó al Procedimiento General de Reclamaciones, por cuanto el Servicio de Impuestos Internos (en adelante, e indistintamente, “Servicio”), contrario a lo que se esperaba, ha utilizado esta providencia en contadas oportunidades, lo que puede ser un reflejo de lo forzado que resulta una medida de estas características en un proceso contencioso administrativo especial de impugnación de actos administrativos.

¹ El presente artículo tiene sus primeros lineamientos en un capítulo de la tesis titulada: “Medida cautelar del artículo 137 del Código Tributario y Nulidad de Derecho Público en materia tributaria: Dos tópicos de especial interés en la nueva justicia tributaria”, presentada para optar al grado de Magíster en Tributación de la Universidad de Chile, guiada por el Profesor Manuel Subiabre Cárdenas, a quien agradezco su apoyo.

2.- MARCO CONCEPTUAL

En doctrina, las medidas cautelares se pueden estudiar bajo el perfil de (i) “acción asegurativa o cautelar”, que apunta a la dictación de una de estas providencias²; (ii) bajo el perfil de “proceso cautelar”³, a través del cual se materializa una de estas medidas; y (iii) de “providencia cautelar”, entendida como la *“anticipación provisoria de ciertos efectos de la providencia definitiva, encaminada a prevenir el daño que podrá derivar del retardo de la misma”*⁴.

Sobre este punto en particular, el ilustre tratadista italiano Piero Calamandrei señala que las medidas cautelares no deben estudiarse bajo el perfil de “acción asegurativa o cautelar” ni de “proceso cautelar”, puesto que *“toda clasificación de las acciones que se funde en la diversa naturaleza de la providencia judicial a que tienen acción, lo mismo que toda clasificación de los procesos que se funde en los fines que las partes se proponen alcanzar a través de las providencias a que el proceso se dirige, se resuelve en realidad en una clasificación de los varios tipos de providencia, respecto de las cuales los varios tipos de acción o de proceso no son más que un accesorio y una premisa”*⁵.

En Chile, Mario Casarino⁶ señala que en doctrina las medidas precautorias –o cautelares⁷– *“pertenecen al grupo de acciones cautelares; y su ejercicio da origen a*

² CALAMANDREI, Piero. Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares. Lima, Ara Editores, 2005, p. 31, citando a (i) CHIOVENDA, Principii, 4ª ed., § 9. (ii) CHIOVENDA. Istituzioni, I, 2ª ed., § 11.

³ Francesco Carnelutti entre sus principales exponentes. Véase: (i) CARNELUTTI, Francesco. Instituciones del Proceso Civil, Volumen I. Traducción de la quinta edición italiana por Santiago Sentís Melendo. Buenos Aires, Ediciones Jurídicas Europa-América, 1973, pp. 86-89. (ii) CARNELUTTI, Francesco. Lezioni, II, n. 80; (iii) CARNELUTTI, Francesco. Carattere della sentenza di fallimento, en Rev. dir. pro. civ. II, 1931, pp. 159 y ss.

⁴ CALAMANDREI, Piero. Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares. Lima, Ara Editores, 2005, p. 45.

⁵ CALAMANDREI, Piero. Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares. Lima, Ara Editores, 2005, p. 32.

⁶ CASARINO V., Mario. Manual de Derecho Procesal (Derecho Procesal Civil), Tomo III, 6ª ed. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2005, p. 190.

⁷ En doctrina, por regla general, se utiliza la expresión medidas cautelares, terminología que fue dejada de lado por el Código de Procedimiento Civil, utilizándose la expresión “medidas precautorias”. El Código Procesal Penal, la Ley N° 19.968 que creó los Tribunales de Familia, el Código del Trabajo, y el Código Tributario, vuelven a utilizar la terminología “medidas

un proceso, también de naturaleza cautelar". Si bien es plausible entender una medida cautelar o precautoria como una acción específica que da lugar a un procedimiento cautelar, se considera que la postura de Piero Calamandrei es más acertada, por cuanto la "acción cautelar" y el "proceso cautelar" forman parte de un proceso general, y por lo mismo, carecen de una estructura definida que permita considerarlos como un tipo separado de la acción y proceso principal.

Aclarado lo anterior, en la doctrina nacional, las medidas precautorias se han conceptualizado *"como los medios que la ley franquea al demandante para que asegure el resultado de la acción que ha interpuesto"*⁸. Para Cristián Maturana⁹, *"son las providencias pronunciadas por el tribunal, a petición del sujeto activo del proceso, que tienen por finalidad asegurar el resultado de la pretensión hecha valer, cuando se ha demostrado durante el curso del procedimiento la apariencia de la existencia de la pretensión cuya satisfacción se pretende y existe el peligro de que ella pueda ser burlada antes de la dictación de la sentencia definitiva"*. José Quezada¹⁰, siguiendo la misma línea, las define *"como aquellos actos procesales que tienen por objeto asegurar los resultados de la acción deducida, o que se va a deducir, si la medida se solicita como prejudicial"*.

Desde una perspectiva internacional, Piero Calamandrei¹¹ las define como la *"anticipación provisoria de ciertos efectos de la providencia definitiva, encaminada a prevenir el daño que podrá derivar del retardo de la misma"*. Por su parte Hugo Alsina¹², señala que *"desde que se interpone la demanda hasta que se dicta la*

cautelares", lo que no obsta que una y otra sean lo mismo. En este mismo sentido COUTURE, Eduardo. Fundamentos de Derecho Procesal Civil, Tomo I. Santiago, Editorial Thomson Reuters - Puntotex, 2010, p. 290: *"La terminología que rige respecto de ellas es muy variada. Se les llama, indistintamente, providencias cautelares, medidas de seguridad, medidas precautorias, medidas de garantía, acciones preventivas, medidas cautelares, etc."*.

⁸ CASARINO V., Mario. Manual de Derecho Procesal (Derecho Procesal Civil), Tomo III, 6ª ed. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2005, p. 190.

⁹ MATURANA M., Cristián. Las Medidas Cautelares, Separata del Departamento de Derecho Procesal de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, Santiago, 2007, p. 59.

¹⁰ QUEZADA M., José. Derecho Procesal Chileno Medidas Prejudiciales y Precautorias. Santiago, Editorial Jurídica Ediar – Cono Sur Ltda., 1986, p. 99.

¹¹ CALAMANDREI, Piero. Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares. Lima, Ara Editores, 2005, p. 45.

¹² ALSINA, Hugo. Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial, Tomo V Ejecución Forzada y Medidas Precautorias, 2ª ed. Buenos Aires, Ediar Soc. Anon. Editores, 1968, pp. 447-448.

sentencia, media un espacio de tiempo cuyas consecuencias no deben ser soportadas por quien tenía razón para litigar, sino por quien infundadamente sostuvo una pretensión contraria. Por eso el juez al pronunciar su fallo debe colocarse al momento de la iniciación del juicio, por lo cual la sentencia es siempre declarativa y tiene efecto retroactivo”.

Conforme a lo dispuesto precedentemente, se desprende que tanto la doctrina nacional como internacional resaltan tópicos comunes en sus conceptualizaciones, más allá de las diferencias que pudieran verificarse en cuanto a si la medida cautelar se considera o no autónoma del proceso principal (proceso cautelar y/o acción cautelar).

En materia tributaria, la medida cautelar de prohibición de celebrar actos y contratos sobre bienes o derechos específicos del contribuyente, se encuentra regulada en el artículo 137 del CT, en los siguientes términos:

*“Cuando las facultades del contribuyente no ofrezcan suficiente garantía o haya motivo racional para creer que procederá a ocultar sus bienes, **el Servicio** podrá impetrar, **en los procesos de reclamación a que se refiere este Título**, la medida cautelar de prohibición de celebrar actos o contratos sobre bienes o derechos específicos del contribuyente. La solicitud de medida cautelar deberá ser fundada.*

Esta medida cautelar se limitará a los bienes y derechos suficientes para responder de los resultados del proceso y se decretará, preferentemente, sobre bienes y derechos cuyo gravamen no afecte el normal desenvolvimiento del giro del contribuyente. Ella será esencialmente provisional y deberá hacerse cesar siempre que desaparezca el peligro que se ha procurado evitar o se otorgue caución suficiente.

La solicitud de medida cautelar se tramitará incidentalmente por el Tribunal Tributario y Aduanero, en ramo separado. En contra de la resolución que se pronuncie sobre aquélla sólo procederán los recursos de reposición y de apelación, dentro del plazo de cinco días contado desde la notificación. Si se interpusieran ambos, deberán serlo conjuntamente, entendiéndose la apelación en subsidio de la reposición. El recurso de apelación se concederá en el solo efecto devolutivo y será tramitado por la Corte de Apelaciones respectiva en cuenta y en forma preferente” (énfasis agregado).

De una simple lectura de los conceptos anteriormente citados, se denota que uno de sus elementos característicos no se encuentra presente en la medida cautelar contemplada en el artículo 137 del CT, cual es, que en los procesos jurisdiccionales es el demandante o sujeto activo del proceso quien se encuentra facultado para solicitar una medida cautelar, y no el demandado o sujeto pasivo, salvo que este último deduzca

demanda reconvenional, y en su calidad de demandante reconvenional, solicite una medida cautelar a su favor.

En este orden de ideas, se verifica una diferencia radical entre las medidas precautorias reguladas en el Código de Procedimiento Civil (en adelante e indistintamente “CPC”) respecto de aquella contemplada en el artículo 137 del CT, por cuanto en esta última el habilitado para solicitarla es el Servicio de Impuestos Internos, que detenta la calidad de parte reclamada, y por lo mismo no califica dentro del concepto de sujeto activo del proceso. Si bien podría argumentarse que el acto administrativo reclamado hace las veces de “demanda”, en cuya virtud el ente fiscalizador sí detentaría la calidad de sujeto activo, lo cierto es que el proceso jurisdiccional comienza con la interposición del reclamo, y por lo mismo, será el contribuyente el sujeto activo del proceso (reclamante), y el Servicio de Impuestos Internos el sujeto pasivo (reclamado).

Es del caso destacar que esta inconsistencia no pasó inadvertida para la Corte Suprema, que mediante Oficio N° 003643, de fecha 30 de diciembre de 2002¹³, consultada sobre el proyecto de ley para fortalecer y perfeccionar la justicia tributaria, dispuso *“Esta Corte considera que, a su turno, la facultad de impetrar la medida cautelar de prohibir la celebración de actos y contratos sobre bienes o derechos específicos del contribuyente que ha deducido el reclamo, no tendría mayor fundamento, en la medida en que es el actor y no el demandado quien puede obtener tales medidas para asegurar su pretensión en juicio, al margen de que en el cobro ejecutivo de impuestos insolutos puedan utilizarse los mecanismos necesarios para asegurar su pago”* (énfasis agregado).

Al respecto, el autor comparte la postura de la Corte Suprema, por cuanto resulta difícil sostener una medida cautelar a favor del sujeto pasivo de la acción, más todavía cuando en el proceso ejecutivo de cobro de impuestos se pueden adoptar las medidas pertinentes en orden a asegurar el patrimonio del contribuyente.

3.- FUNDAMENTO DE LAS MEDIDAS CAUTELARES

El fundamento principal de toda medida cautelar, es evitar que durante el transcurso del proceso –que puede durar varios años–, el demandado distraiga sus bienes, asegurando que la sentencia definitiva que se dicte a favor del demandante no sea una

¹³ Opinión que reiteró en Oficio N°349, de fecha 2 de noviembre de 2007, relativo al Informe del Proyecto de Ley 63-2007. Ambos oficios se encuentran disponibles en la Historia fidedigna de la Ley N°20.322, disponible en el sitio web: www.bcn.cl.

mera sentencia de papel, imposible de cumplir en la práctica. Lo anterior en doctrina se denomina *periculum in mora* o peligro en la demora.

“El periculum in mora que constituye la base de las medidas cautelares no es, pues, el peligro genérico de daño jurídico, el cual se puede, en ciertos casos, obviar con la tutela ordinaria; sino que es, específicamente, el peligro ulterior daño marginal que podría derivar del retardo de la providencia definitiva, inevitable a causa de la lentitud del procedimiento ordinario. Es la imposibilidad práctica de acelerar la emanación de la providencia definitiva, la que hace surgir el interés por la emanación de una medida provisoria; es la mora de esta providencia definitiva, considerada en sí misma como posible causa del ulterior daño, la que se trata de hacer preventivamente inocua con una medida cautelar, que anticipe provisoriamente los efectos de la providencia definitiva”¹⁴.

Las medidas precautorias reguladas en el Título V del Libro II del Código de Procedimiento Civil, recogen el *periculum in mora* de forma genérica –e insuficiente– en el artículo 301 del CPC¹⁵, y de forma específica en los artículos 291, 293 N°4 y 296, todos del CPC.

El artículo 137 del CT, reconoce la necesidad de un *periculum in mora* como presupuesto de aplicación de la medida cautelar de prohibición de celebrar actos o contratos sobre bienes o derechos específicos del contribuyente, al señalar que procederá siempre **“que las facultades del contribuyente no ofrezcan suficiente garantía o haya motivo racional para creer que procederá a ocultar sus bienes”**. En efecto, el *periculum in mora*, característica principal y requisito de procedencia de toda medida cautelar, se verifica siempre que no existan suficientes garantías económicas del demandado para asegurar el cumplimiento de la sentencia definitiva, o en aquellos casos en que el demandado pretenda ocultar sus bienes para burlar el cumplimiento efectivo de la sentencia definitiva. En este punto, el legislador acertó al regular el *periculum in mora* en los términos expuestos en el artículo 137 del CT, por cuanto el Código de Procedimiento Civil únicamente lo reguló de forma específica y determinada en algunas medidas cautelares particulares.

¹⁴ CALAMANDREI, Piero. Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares. Lima, Ara Editores, 2005, p. 42.

¹⁵ “Todas estas medidas son esencialmente provisionales. En consecuencia, deberán hacerse cesar siempre que desaparezca el peligro que se ha procurado evitar o se otorguen cauciones suficientes”. Al señalar que deberán hacerse cesar siempre que “desaparezca el peligro que se ha procurado evitar”, se desprende que el *periculum in mora* fue un elemento a tomar en cuenta al momento de concederse la medida precautoria.

4.- REQUISITOS GENERALES PARA DECRETAR LA MEDIDA CAUTELAR CONTEMPLADA EN EL ARTÍCULO 137 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

De conformidad al artículo 137 del CT, y a los elementos propios de toda medida cautelar, para que proceda la prohibición de celebrar actos o contratos sobre bienes o derechos específicos del contribuyente, deben cumplirse los siguientes requisitos:

- a) Que el contribuyente deduzca reclamo al amparo del Procedimiento General de Reclamaciones; contemplado en el Título II, del Libro Tercero del Código Tributario;
- b) Que el Servicio de Impuestos Internos solicite fundadamente la medida cautelar de prohibición de celebrar actos o contratos;
- c) Que el contribuyente posea bienes o sea titular de derechos, ya que sobre ellos recaerá la medida cautelar de prohibición de celebrar actos o contratos;
- d) Que las facultades del contribuyente no ofrezcan suficiente garantía o haya motivo racional para creer que procederá a ocultar sus bienes (*periculum in mora*), y;
- e) Que la medida se refiera a bienes o derechos específicos del contribuyente.

Respecto de los requisitos de procedencia antes indicados, y a diferencia de las medidas precautorias contempladas en el Código de Procedimiento Civil, el artículo 137 del CT no hace mención al *fumus boni iuris* (aparición del buen derecho), que no es más que la apariencia de la existencia del derecho invocado por el actor¹⁶.

Lo anterior, podría explicarse en razón que a diferencia de los juicios ordinarios, en el Procedimiento General de Reclamaciones el contribuyente deducirá reclamo en contra de un acto administrativo que goza de una presunción de legalidad¹⁷ y ejecutoriedad¹⁸,

¹⁶ El artículo 298 del CPC contempla este requisito al señalar “las medidas de que trata este Título 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 (...)**” (énfasis agregado).

¹⁷ Artículo 3 de la Ley N°19.880: “Los actos administrativos gozan de una presunción de legalidad, de imperio y exigibilidad frente a sus destinatarios, desde su entrada en vigencia, autorizando su ejecución de oficio por la autoridad administrativa, salvo que mediare una orden

por lo que es probable que el legislador haya entendido que dicho acto administrativo es de por sí, presunción suficiente del derecho reclamado por el Servicio de Impuestos Internos, y por lo mismo, no hizo mención al *fumus boni iuris* en el artículo 137 del CT.

Al respecto, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 3 y 51 de la Ley N° 19.880, es posible que una de las defensas que esgrima el contribuyente en su reclamo se refiera a la falta de fundamentación del acto administrativo, en cuyo caso, difícilmente podría sostenerse que dicho acto es presunción suficiente de la efectividad de las pretensiones contenidas en el acto reclamado.

En otras palabras, en todos aquellos casos en que se solicite por parte del Servicio de Impuestos Internos la aplicación de la medida cautelar contemplada en el artículo 137 del CT, y el contribuyente en su reclamo haya impugnado la falta de fundamentación del acto administrativo, se podría dificultar la procedencia de la medida, por cuanto el Tribunal, aparte de revisar el cumplimiento de los requisitos contemplados en el artículo 137 del CT, podría revisar –sin prejuzgar– la fundamentación del acto reclamado, y si éste a primera vista no se fundamenta a sí mismo, podría estimar que no se cumple el *fumus boni iuris*, elemento que junto al *periculum in mora*, es característico a toda medida precautoria en Chile, puesto que sin ella la medida cautelar pierde objetividad, equilibrando la balanza hacia una de las partes del proceso. Inclusive, aunque el reclamante no impugnase la falta de fundamentación del acto reclamado, si el Tribunal considera insuficiente el contenido, razonamiento, fundamento y/o motivación del acto administrativo, podría rechazar la medida. Es del caso destacar que, a la fecha, no existe doctrina ni jurisprudencia que avale o contradiga la hipótesis expuesta precedentemente, por lo que el tiempo resolverá esta interrogante.

Ahora bien, y sin perjuicio de la importancia del *fumus boni iuris* como requisito característico de toda medida cautelar, la redacción de la norma no lo incorpora como un presupuesto para su concesión, lo que no obsta que, eventualmente, puedan generarse discusiones como las indicadas en el párrafo precedente.

de suspensión dispuesta por la autoridad administrativa dentro del procedimiento impugnatorio o por el juez, conociendo por la vía jurisdiccional”.

¹⁸ Artículo 51 de la Ley N°19.880: “Ejecutoriedad. Los actos de la Administración Pública sujetos al Derecho Administrativo causan inmediata ejecutoriedad, salvo en aquellos casos en que una disposición establezca lo contrario o necesiten aprobación o autorización superior”.

5.- CARACTERÍSTICAS DE LA MEDIDA CAUTELAR CONTEMPLADA EN EL ARTÍCULO 137 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

De acuerdo al artículo 137 del CT, y a los presupuestos básicos esgrimidos en los capítulos anteriores, se desprende que las características de la medida cautelar de prohibición de celebrar actos o contratos sobre bienes o derechos específicos del contribuyente, son las siguientes:

- a. Es específica y única en su tipo: A diferencia de las medidas precautorias reguladas en el Código de Procedimiento Civil, que son infinitas según se desprende del artículo 298 del CPC, en el ámbito tributario únicamente se le permite al Servicio solicitar la medida cautelar de prohibición de celebrar actos o contratos;
- b. Es proporcional en relación con la pretensión que se deba hacer efectiva en el proceso: De acuerdo al tenor literal del artículo 137 del CT, la medida se limitará a los bienes y derechos suficientes para responder de los resultados del proceso;
- c. Es instrumental: La medida cautelar de prohibición de celebrar actos o contratos, tiene como objetivo asegurar los resultados del proceso. En efecto, *“las cautelares nunca constituyen un fin por sí mismas, sino que están ineludiblemente preordenados a la emanación de una ulterior providencia definitiva, el resultado práctico de la cual aseguran preventivamente”*¹⁹;
- d. Es de carácter excepcional: Esta característica apunta al *fumus boni iuris*, que, si bien no se menciona en el artículo 137 del CT, a juicio del autor se encuentra comprendida en el acto administrativo reclamado, con las prevenciones expuestas en el acápite precedente;
- e. Es necesaria para prevenir el *periculum in mora*: Toda medida cautelar, incluida la objeto de estudio, busca evitar se burlen los efectos de la sentencia definitiva a raíz de la demora en el proceso, ya sea porque el contribuyente carezca de bienes suficientes para garantizar las resultados del juicio, o porque haya motivo racional para creer que procederá a ocultar sus bienes;

¹⁹ CALAMANDREI, Piero. Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares. Lima, Ara Editores, 2005, p. 44.

- f. Se decretará, preferentemente, sobre bienes y derechos cuyo gravamen no afecte el normal desenvolvimiento del giro del contribuyente;
- g. Es esencialmente provisional: La medida cautelar deberá hacerse cesar siempre que desaparezca el peligro que se ha procurado evitar o se otorgue caución suficiente, y nunca podrá permanecer vigente más allá de la dictación de la sentencia definitiva, siempre que ésta última se encuentre firme o ejecutoriada;
- h. Es sustituible por una garantía suficiente: De acuerdo al tenor literal del artículo 137 del CT, uno de los mecanismos para hacer cesar la medida cautelar, es otorgar caución suficiente;
- i. Se puede decretar en cualquier momento del juicio, aún dictada la sentencia de primera instancia²⁰, y;
- j. Nunca tiene el carácter de prejudicial.

6.- JURISPRUDENCIA DE LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

La medida cautelar de prohibición de celebrar actos o contratos sobre bienes o derechos específicos del contribuyente, cuenta con un número reducido de pronunciamientos de los Tribunales de Justicia, por cuanto el Servicio ha utilizado esta medida con bastante mesura²¹.

Ahora bien dada la importancia del tema, y a la escasa regulación en la doctrina y jurisprudencia, se eligió como tópico a analizar, por cuanto en el futuro el Servicio podría comenzar a utilizar con mayor regularidad la medida cautelar en estudio, en cuyo caso resulta de suma utilidad comprender a cabalidad su concepto, requisitos de procedencia y características, por cuanto ella supone una limitación al derecho de

²⁰ Sobre este punto en particular, véase resolución de fecha 15 de noviembre de 2013, dictada por el TTA de la Región de la Araucanía, en los autos caratulados “Gajardo Muñoz con Servicio de Impuestos Internos IX DR Temuco”, RUC 12-9-0000518-9; RIT GR-08-00092-2012-i1, que se analiza en el apartado N°6 siguiente.

²¹ En el apartado N°7 se expondrán algunas críticas a la efectividad de la medida cautelar del artículo 137 del CT, lo que, a juicio del autor, podría explicar las razones de su escasa utilización.

propiedad del contribuyente en caso que el TTA acceda a la solicitud del Servicio. En efecto, la adopción de una medida de estas características supone una limitación a la disponibilidad de bienes o derechos del contribuyente, limitando sus garantías, lo que resalta la importancia del tema en análisis.

(i) 4° TTA de la Región Metropolitana, autos caratulados “CAMPOS MARISTANY con DIRECCIÓN REGIONAL SANTIAGO ORIENTE”, RUC 13-9-000053-1, RIT GR-18-00002-2013-II, resolución de fecha 30 de octubre de 2013;

(ii) Corte de Apelaciones de Santiago, autos caratulados “CAMPOS MARISTANY MARÍA JESÚS con SII DIRECCIÓN REGIONAL METROPOLITANA SANTIAGO ORIENTE”, Rol Ingreso Corte N°66-2013, resolución de fecha 24 de enero de 2014.

El Servicio solicitó al 4° TTA de la Región Metropolitana decretar la medida cautelar de prohibición de celebrar actos o contratos de un inmueble del contribuyente (persona natural), fundado en que este carecería de bienes suficientes para asegurar el resultado del juicio, de acuerdo a los ingresos declarados en los Formularios 22 correspondiente a los años tributarios 2007 a 2010, cuyo ingreso promedio sería muy inferior a los montos adeudados en la liquidación de impuestos.

Frente a la solicitud, el 4° TTA de la Región Metropolitana ordenó la formación de un cuaderno separado, y tramitó la medida cautelar de forma incidental, en los términos del inciso 3° del artículo 137 del CT, otorgando traslado al reclamante y recibiendo a prueba el incidente. Con fecha 30 de octubre de 2013, el 4° TTA resolvió el incidente, rechazando la solicitud del Servicio en los siguientes términos:

“4°) Que, conforme lo dispone el artículo 137 del Código Tributario, el Servicio de Impuestos Internos puede impetrar la medida cautelar de prohibición de celebrar actos o contratos sobre bienes o derechos específicos del contribuyente, cuando las facultades de éste no ofrezcan suficiente garantía o haya motivo racional para creer que procederá a ocultar sus bienes, solicitud que deberá ser fundada.

5°) Que la parte reclamada ha basado su pretensión en el hecho que la contribuyente no ofrece suficientes garantías para dar cumplimiento al pago de \$xxxxxxx, determinado en la liquidación reclamada por vía principal, para lo cual se hizo valer de la instrumental signada con los números 4, 5, 6 y 7 del primer otrosí del escrito de fojas 1 de estos autos incidentales, consistente en declaraciones anuales de impuesto a la renta de la reclamante, respecto de los años tributarios 2007 a 2010, las cuales resultan pertinentes para establecer la identidad y cantidad de las rentas sujetas a

declaración devengadas en dicho lapso de tiempo, pero carecen de la idoneidad y gravedad suficiente para determinar el patrimonio de la reclamante.

6°) *Que la norma en estudio dispone que **la medida cautelar ha de ser fundada**, razón por lo cual cabe colegir que **el Servicio de Impuestos Internos debe demostrar las razones por las cuales sostiene que se dan los presupuestos para concederla**, hecho que no se ha cumplido en la especie, por cuanto la sola instrumental aportada por la parte reclamada, **además de no acreditar la existencia de aquel temor necesario de verse expuesto a un daño jurídico posible, tampoco determina las facultades de la contribuyente**, antecedente último que ha de ser analizado en relación con los antecedentes aportados por la parte reclamante, que se individualizan en el motivo siguiente.*

9°) *Que, del mérito de los antecedentes aportados por la contribuyente, resulta lógico establecer, atendida su concordancia y conexión con el punto de prueba fijado a fojas 26, que la contribuyente tiene actualmente la administración y una participación del 99% de los derechos sociales de la sociedad xxxxxxxxxxxx., cuyo aporte conformado principalmente por la cesión y transferencia de 23.223 acciones de xxxxxxxxxxxx y las rentabilidades obtenidas en el mes de mayo de 2013, permiten concluir que las facultades económicas de la reclamante ofrecen suficiente garantía para responder de las resultas del pleito seguido por vía principal, razón por la cual deberá necesariamente desestimarse la medida cautelar impetrada en autos.*

10°) *Que, conforme lo razonado en el motivo precedente, **no resulta necesario establecer si un eventual gravamen sobre el bien respecto del cual se ha solicitado la medida cautelar, afectaría el normal desenvolvimiento del giro de la contribuyente**, razón por la cual se ha de desestimar el análisis y ponderación de la instrumental ofrecida por la parte reclamada en el primer otrosí del escrito de fojas 1 de estos autos incidentales, signada con los números 1, 2 y 3, relativa a la individualización y derechos vigentes que le cabe a ésta respecto del inmueble ubicado xxxxxxxxxxxxxxxx., casa xxx., comuna xxxxxx*²² (énfasis agregado).

La resolución antes citada, otorga especial énfasis en la obligación del Servicio de acreditar el *periculum in mora*, esto es, que el contribuyente carece de bienes suficientes para asegurar el resultado del juicio, lo que en palabras del 4° TTA no se logró acreditar, principalmente por la prueba documental acompañada por la

²² 4° TTA de la Región Metropolitana, resolución de fecha 30 de octubre de 2013, RUC 13-9-0000053-1, RIT GR-18-00002-2013-I1.

reclamante, la cual permite concluir que sus facultades económicas ofrecen suficiente garantía para responder de las resultas del pleito.

Otro aspecto de la resolución que llama la atención, es que se hizo la prevención de que, en atención a que se rechazó la petición del Servicio, no se hizo necesario establecer si un eventual gravamen sobre el bien respecto del cual se ha solicitado la medida cautelar, afectaría o no el normal desenvolvimiento del giro de la contribuyente, lo que demuestra la importancia de aquella parte del artículo 137 del CT que señala que la medida cautelar se decretará, preferentemente, sobre bienes y derechos cuyo gravamen no afecte el normal desenvolvimiento del giro del contribuyente.

Es importante señalar que la resolución que rechazó la medida cautelar fue objeto de recurso de reposición y apelación en subsidio, rechazándose el primero de los recursos por el 4° TTA, y acogiéndose el segundo por la Corte de Apelaciones de Santiago, revocando la resolución de fecha 30 de octubre de 2013, en los siguientes términos:

“Santiago, veinticuatro de enero de dos mil catorce.

Proveyendo a fojas 166, téngase presente.

Vistos:

*Que los antecedentes de la causa, especialmente aquellos rolantes a fojas 95 y siguientes de estas compulsas, dan cuenta que, tal como lo alega el Servicio de Impuestos Internos, el patrimonio del contribuyente no ofrece garantía suficiente para asumir el pago del impuesto liquidado y lo dispuesto en el artículo 137 del Código Tributario, modificado por la ley 20.322, **se revoca** la resolución apelada de treinta de octubre de dos mil trece, escrita a fojas 153 y siguientes de estas compulsas y, en su lugar, se decreta la medida cautelar de prohibición de gravar y enajenar el inmueble inscrito a fojas xxx número xxxx del Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces de Santiago, correspondiente al año 2013, ubicado en la comuna de xxxx, que corresponde a la casa N° xxx del inmueble de calle xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx, de propiedad de la reclamante xxxxxxxxxxxxxxxx.*

Subinscríbese la presente medida al margen de la inscripción citada.

Acordada con el voto en contra del abogado integrante señor Héctor Mery, quien estuvo por confirmar la referida resolución en virtud de sus propios fundamentos”²³.

La sentencia de segunda instancia no señala los fundamentos de por qué el patrimonio del contribuyente no ofrece suficientes garantías para las resultas de juicio, razón por la cual no es posible efectuar un mayor análisis sobre la misma, más allá de los argumentos que se pudieron haber vertido en estrados, los que lamentablemente no se reprodujeron en la sentencia.

TTA de la Región de la Araucanía, autos caratulados “GAJARDO MUÑOZ con SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS IX DR TEMUCO”, RUC 12-9-0000518-9; RIT GR-08-00092-2012-II, resolución de fecha 15 de noviembre de 2013.

Con fecha 14 de noviembre de 2013, el Servicio de Impuestos Internos solicitó al TTA de la Región de la Araucanía decretar la medida cautelar de prohibición de celebrar actos o contratos, respecto de derechos sociales, un inmueble y dineros depositados en fondos mutuos, todos de propiedad de la reclamante, con el objeto de resguardar el cumplimiento efectivo de la sentencia definitiva de primera instancia dictada con fecha 30 de octubre de 2013, fundado en que los bienes del reclamante no ofrecen suficiente garantía para acreditar las resultas del juicio.

En primer lugar, es importante tener presente que el TTA decretó la medida cautelar desde ya, sin otorgar traslado a la parte reclamante, en los siguientes términos:

*“A lo principal: Considerando los fundamentos expuestos por el Servicio de Impuestos Internos en su presentación de 14 de noviembre del año en curso y lo dispuesto por el artículo 137 del Código Tributario: **COMO SE PIDE**, decretase medida cautelar de prohibición de celebrar actos y contratos respecto de los siguientes bienes:*

1.- Derechos sociales de propiedad de doña....., cédula de identidad N°..... en la sociedad “.....”, RUT, constituida por escritura pública de y modificada por escritura pública de, inscrita a fojas ..., N° ... en el Registro de Comercio del Conservador de Bienes Raíces de Temuco del año

²³ Corte de Apelaciones de Santiago, resolución de fecha 24 de enero de 2014, Rol Ingreso Corte N°66-2013.

2.- *Inmueble de propiedad de doña, denominado, ubicado en el sector, comuna de, cuyo dominio a su nombre rola a fojas vta. N°..... del Registro de Propiedad del año....., en el Conservador de Bienes Raíces de Temuco.*

3- *Dineros depositados en Fondos Mutuos a nombre de doña....., RUT..... por un monto de \$- en la Administradora de Fondos de Terceros*

Oficiese al efecto al Conservador de Bienes Raíces de Temuco y a la Administradora de Fondos de Terceros para el cumplimiento de la medida cautelar decretada.

Al primer otrosí: Como se pide, fórmese cuaderno separado.

Al segundo otrosí: Téngase por acompañados los documentos, con citación.

NOTIFÍQUESE la presente resolución mediante la publicación de su texto íntegro en el sitio en Internet del Tribunal, conforme lo dispuesto en el inciso primero del artículo 131° bis del Código Tributario²⁴.

Sobre este punto en particular, y más allá de las condiciones particulares del caso en comento, existen a lo menos tres teorías respecto de la forma en que se deben tramitar las medidas precautorias²⁵, las que no viene al caso mencionar, por cuanto ellas se configuran a raíz del análisis del artículo 302 del CPC, siendo que en materia tributaria se reguló expresamente su tramitación en el inciso 3° del artículo 137 del CT.

Ahora bien, lo anterior no obsta que resulte discutible si dicha tramitación incidental presupone otorgar traslado a la parte reclamante previo a resolver la medida cautelar, o si, por el contrario, esta se puede resolver de plano, sin perjuicio que con posterioridad el reclamante pueda oponerse a ella por vía incidental.

El inciso 3° del artículo 137 del CT señala que “*La solicitud de medida cautelar se tramitará incidentalmente por el Tribunal Tributario y Aduanero, en ramo separado*”.

²⁴ TTA de la Región de la Araucanía, resolución de fecha 15 de noviembre de 2013, RUC 12-9-0000518-9; RIT GR-08-00092-2012-II.

²⁵ A dicho respecto véase: MATURANA M., Cristián. Las Medidas Cautelares, Separata del Departamento de Derecho Procesal de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, Santiago, 2007, pp. 119-124.

Los incidentes por su parte, se encuentran regulados en el Libro I del Código de Procedimiento Civil, aplicable en la especie en virtud del artículo 148 del CT.

Entonces, si la tramitación de la medida cautelar contemplada en el artículo 137 del CT debe someterse a las reglas generales de los incidentes, de especial interés resulta el artículo 89 del CPC, que al respecto dispone lo siguiente *“Si se promueve un incidente, se concederán tres días para responder y vencido este plazo, haya o no contestado la parte contraria, resolverá el tribunal la cuestión, si, a su juicio, no hay necesidad de prueba. No obstante, el tribunal podrá resolver de plano aquellas peticiones cuyo fallo se pueda fundar en hechos que consten del proceso, o sean de pública notoriedad, lo que el tribunal consignará en su resolución”* (énfasis agregado).

Conforme a la norma recién citada, promovido un incidente, éste se podrá resolver de plano si se funda en hechos que consten en el proceso. En este orden de ideas, promovida una medida cautelar por parte del Servicio, el TTA correspondiente podrá resolverla de plano, siempre que se funde en hechos que consten en el proceso, y en la negativa, deberá otorgar traslado al reclamante, recibir la causa a prueba si lo estima pertinente, y resolver conforme al mérito de los antecedentes el incidente sometido a su conocimiento. Así las cosas, el TTA de la Región de la Araucanía no cometió infracción alguna al resolver de plano la medida cautelar solicitada por el Servicio, lo que no obsta que, en el caso en cuestión, probablemente el TTA tomó esta determinación fundado en que previamente ya había dictado sentencia definitiva rechazando el reclamo del contribuyente.

La facultad de ejecutar una medida precautoria sin previa notificación del afectado (inciso 2° del artículo 302 del CPC), que es distinto a concederla de plano notificando al afectado previa ejecución, no se encuentra comprendida en el artículo 137 del CT, y por lo mismo no resulta aplicable en el Procedimiento General de Reclamaciones en virtud del artículo 148 del CT, debido a que existe una regulación especial y excluyente en el artículo 137 del CT.

De más está decir que una norma con las características del inciso 2° del artículo 302 del CPC es excepcionalísima en nuestra legislación, toda vez que supone la vulneración anticipada al derecho de propiedad del afectado, sin siquiera haber tenido a la vista su posición, lo que refuerza la improcedencia de aplicarla en el Procedimiento General de Reclamaciones por la vía de la remisión.

Por lo demás, el principal fundamento para ejecutar una medida precautoria sin previa notificación, es evitar que el demandado una vez se le confiera traslado (si se otorga tramitación incidental), o tome conocimiento de la medida decretada en su contra (si se

resuelva de plano), intente distraer el bien objeto de la medida, tornándola en ineficaz. Pues bien, dicho argumento pierde fuerza en la medida cautelar contemplada en el artículo 137 del CT, ya que uno de sus requisitos de procedencia, es que el contribuyente deduzca reclamo, para lo cual dispone de un plazo de 90 días hábiles, tiempo más que suficiente para despojarse de aquellos bienes respecto de los cuales tenga un temor fundado de que podrían ser objeto de solicitud de una medida cautelar por parte del Servicio de Impuestos Internos.

Un segundo aspecto digno de analizar en esta causa, es que la medida cautelar se solicitó por el Servicio y se decretó por el TTA, una vez dictada y notificada la sentencia de primera instancia. Ello nos lleva a la interrogante de si el artículo 137 del CT tiene una limitante respecto de la oportunidad procesal para solicitar y decretar la medida cautelar, o si por el contrario ella puede solicitarse y decretarse en cualquier momento, inclusive en segunda instancia o en vía de casación.

Los que están en contra de la posibilidad de decretar una medida precautoria una vez dictada la sentencia de primera instancia, han planteado que de permitirse se vulneraría el artículo 182 del CPC, que regula el desasimiento del tribunal, y el artículo 191 del CPC, que suspende la jurisdicción al juez de primera instancia en caso de concederse una apelación en ambos efectos. Dichas argumentaciones no han prosperado en la jurisprudencia. Así, por ejemplo, la Corte Suprema ha señalado a su respecto:

“3°) Que desde luego, es necesario puntualizar que el desasimiento del tribunal a que se refiere el artículo 182 del Código de Procedimiento Civil, sólo tiene por objeto impedir que el Juez altere o modifique una sentencia definitiva o interlocutoria, que ya ha sido notificada a una de las partes, y por lo tanto, no tiene ninguna relación con la norma prevista en el artículo 191 del referido cuerpo de leyes que señala que cuando la apelación comprenda los efectos suspensivo y devolutivo se suspenderá la jurisdicción del tribunal inferior.

De tal manera que, no correspondía invocar este argumento para justificar la resolución que acogió el recurso de queja;

4°) Que si bien es efectivo, que el antedicho artículo 191 señala que se suspenderá la jurisdicción del tribunal inferior una vez concedido un recurso de apelación que comprenda los efectos suspensivo y devolutivo, dicha suspensión debe entenderse referida únicamente al negocio principal en el cual se dictó la sentencia que es materia de la apelación.

De tal modo que el Juez de primer grado, sigue con jurisdicción para conocer o seguir conociendo de incidentes que se promuevan con relación a la causa principal,

afirmación que se colige de lo prevenido en el artículo 87 del Código de Procedimiento Civil, norma que establece la destinación (sic) entre incidentes que suspenden o no el curso de la causa principal siendo precisamente el caso de las medidas precautorias uno de aquellos incidentes que no suspenden el curso de la cuestión principal, como lo previene el artículo 302, al señalar que el incidente a que dé lugar estas medidas se tramitarán en conformidad a las reglas generales y por cuenta separada;

5°) Que por último, esta afirmación está en consonancia con lo dispuesto en el artículo 290 del Código de Procedimiento Civil que autoriza al demandante para asegurar el resultado de la acción en cualquier estado del juicio, aun cuando no esté contestada la demanda pedir las medidas que dicha disposición previene, norma que no puede ser restringida por el hecho de existir sentencia en el pleito con apelación pendiente, sobre todo, si se considera, que en el presente caso ha sido el fallo favorable al actor lo que hace aún más plausible el ejercicio de este derecho;

6°) Que en consecuencia, al dar lugar la Jueza recurrida a una medida precautoria solicitada por el demandante, pese a encontrarse la causa con fallo apelado, no ha podido cometer falta o abuso, susceptible de ser enmendado por esta vía”²⁶.

Si bien se comparte la postura de la Corte Suprema en este punto, las medidas precautorias contempladas en el Código de Procedimiento Civil se asilan en su artículo 290, que señala expresamente la posibilidad de solicitarlas en cualquier estado del juicio, no existiendo un símil a dicha norma en el Código Tributario. Asimismo, dicha norma se encuentra en el Libro II del Código de Procedimiento Civil, impidiendo su aplicación en el Procedimiento General de Reclamaciones en virtud del artículo 148 del Código Tributario, salvo se fuerce su aplicación entendiéndose que el artículo 3 del CPC permite la remisión a todas las normas del juicio ordinario, independiente de su ubicación, o derechamente se entienda aplicable en virtud del artículo 2 del CT.

Lo cierto es que el artículo 137 del CT no resuelve esta interrogante, sin perjuicio que su inciso 3° señala que será el Tribunal Tributario y Aduanero quien tramitará incidentalmente la medida cautelar, lo que a primera vista podría pensarse que la limita a la primera instancia, conclusión fácilmente desechable en palabras de la Corte Suprema, por cuanto al tramitarse de forma incidental y por cuerda separada del proceso principal, permite al TTA conocer de la solicitud de medida cautelar, independiente de si el juicio se encuentra en segunda instancia, o inclusive, en la Corte

²⁶ Corte Suprema, sentencia de fecha 16 de noviembre de 1988, Rol Ingreso Corte N°13.152, disponible en Legal Publishing Online. Cita: CL/JUR/388/1988; 10609.

Suprema. En otras palabras, con la medida no se busca modificar la sentencia, sino más bien se resuelva un asunto accesorio al juicio, que requiere el pronunciamiento del TTA.

En el caso en análisis, el contribuyente dedujo recurso de reposición y apelación en subsidio en contra de la resolución que concedió la medida cautelar, argumentando entre otras cosas, que no resulta posible decretar esta medida una vez dictada la sentencia definitiva, por cuanto se vulneraría el desasimiento del tribunal. El TTA de la Región de la Araucanía, resolvió esta alegación en los siguientes términos:

*“5.- Que, como se puede observar, la normativa del Código Tributario que regula esta medida cautelar no se ha referido a la oportunidad procesal en que puede ser solicitada por el ente fiscalizador, **por lo cual debemos recurrir a la norma supletoria de derecho común aplicable, cual es el artículo 290 del Código de Procedimiento Civil.** En dicha disposición se establece que las medidas precautorias pueden ser solicitadas por el demandante en cualquier estado del juicio, aún cuando no esté contestada la demanda, por lo que, considerando la especial naturaleza de las reclamaciones tributarias, debe entenderse que el Servicio de Impuestos Internos puede solicitar al Tribunal Tributario y Aduanero la aplicación de dicha medida incluso concluida la tramitación en primera instancia (...)*

*6.- Que, por lo señalado, no es admisible la argumentación planteada por el ocurrente, en el sentido que la medida cautelar ha sido solicitada y decretada fuera de plazo por haberse verificado dichas actuaciones después de notificada la sentencia definitiva, lo que implica que se ha producido el desasimiento del Tribunal. El mencionado efecto procesal a que alude el recurrente se produce efectivamente con la notificación de una resolución, pero solo implica que el tribunal no puede modificar lo resuelto, tal como lo dispone expresamente el artículo 182 del Código de Procedimiento Civil, el cual señala que notificada una sentencia definitiva o interlocutoria a alguna de las partes, no podrá el tribunal que la dictó alterarla o modificarla de manera alguna; **pero tal situación no se vincula con la concesión de una medida cautelar en un procedimiento incidental tramitado en ramo separado.** En síntesis, el desasimiento del tribunal no implica la parálisis o detención de las facultades del órgano jurisdiccional para pronunciarse sobre cuestiones accesorias al asunto principal que planteen las partes, siempre que dicha actuación no modifique o*

altere lo ya fallado, situación que como se puede apreciar no se ha verificado en la especie”²⁷ (énfasis agregado).

El TTA se remitió al artículo 290 del CPC, y en su mérito justificó su actuar, sin pronunciarse respecto a cómo entendió aplicable el artículo en comento en el Procedimiento General de Reclamaciones, siendo que dicha norma se encuentra regulada en el Libro II del Código de Procedimiento Civil, más allá de señalar de forma genérica que se recurrió a la “norma supletoria de derecho común aplicable”. Adicionalmente, señaló que al pronunciarse sobre la medida cautelar no se vulnera el artículo 182 del CPC, por cuanto ella se tramita de forma incidental, en cuerda separada al proceso principal, sin existir modificación o alteración de lo resuelto en la sentencia de primera instancia.

En definitiva, existen buenos argumentos para sostener que no existe una limitante en cuanto a la oportunidad procesal para solicitar la medida cautelar de prohibición de celebrar actos o contratos sobre bienes o derechos específicos del contribuyente, sin perjuicio que no se dispone de una norma de carácter general en el Código Tributario que señale la posibilidad de solicitarla en cualquier estado del juicio, como sí la tiene el Código de Procedimiento Civil, cuya aplicación supletoria en el Procedimiento General de Reclamaciones no fue debidamente analizada y justificada por el TTA de la Región de la Araucanía, lo que no obsta que sea un primer antecedente en orden a permitir que se solicite y decrete esta medida en cualquier estado del juicio.

Finalmente, es del caso destacar que, al igual que el 4° TTA de la Región Metropolitana, el TTA de la Región de la Araucanía, al momento de resolver el recurso de reposición y apelación en subsidio deducido por el contribuyente en contra de la resolución que concedió la medida cautelar, hizo especial hincapié en que la medida no puede afectar el normal desenvolvimiento del giro del contribuyente, y por lo mismo, si éste último estima “*que su actividad se ve afectada o conculcada por esta medida, lo podrá hacer presente al tribunal acompañando los antecedentes que respalden o acrediten tal situación, para de esa forma excluir los bienes que resulten comprometidos*”.

²⁷ TTA de la Región de la Araucanía, resolución de fecha 3 de diciembre de 2013, RUC 12-9-0000518-9, RIT GR-08-00092-2012-II.

7.- ALGUNAS CRÍTICAS A LA EFECTIVIDAD DE LA MEDIDA CAUTELAR CONTEMPLADA EN EL ARTÍCULO 137 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

De acuerdo a lo expuesto en los acápites precedentes, a juicio del autor, se desprenden algunas problemáticas que ponen en jaque la real efectividad de la medida cautelar en estudio, a saber:

- a. El primer gran problema que presenta la medida cautelar contemplada en el artículo 137 del CT, radica en la necesidad de que el contribuyente deduzca reclamo al amparo del Procedimiento General de Reclamaciones, lo que en buenas cuentas significa que dispone de un plazo de 90 días hábiles contado desde la notificación del acto administrativo reclamado, para reestructurar su patrimonio, lo que claramente dificulta la aplicación de la medida en comento, por cuanto existe la posibilidad que al momento de que el Servicio sea notificado del reclamo, y pretenda utilizar esta medida cautelar, derechamente no existan bienes sobre los cuales fundar la solicitud. Incluso más, ya durante el proceso de fiscalización, y dependiendo de las fortalezas o dificultades del caso en particular, el contribuyente podría comenzar a modificar su patrimonio, intuyendo la posibilidad de que se emita una liquidación o giro en su contra.

En el improbable evento que el Servicio intentare anular la distracción de los bienes, recurriendo a la justicia ordinaria en virtud del artículo 2468 del Código Civil, mediante una Acción Pauliana o Revocatoria, tendría que interponerla dentro del brevísimo plazo que ella contempla (un año contado desde la fecha del acto o contrato), y tendría que cumplirse el presupuesto que el impuesto se encuentre liquidado o girado, toda vez que dentro de los requisitos de procedencia de la misma, es necesario que el crédito sea anterior al acto que produce la insolvencia²⁸. En otras palabras, si durante el proceso de fiscalización, o incluso dentro del proceso de citación, el contribuyente distrae sus bienes, por muy reprochable que pueda resultar dicha conducta, no procedería esta acción, por cuanto todavía no existía a favor del Fisco el crédito que fundamentaría su interposición.

²⁸ RAMOS P., René. De Las Obligaciones. 3ª ed. Santiago, Editorial Thomson Reuters, 2008, p. 327.

Lo anterior, no hace más que demostrar lo forzado que resulta esta medida en un proceso en que el facultado a interponerla hace las veces de reclamado o demandado, por lo que no es de extrañar que se genere una dicotomía como la descrita precedentemente, o la que se expondrá a continuación.

- b. El segundo gran problema, es que en aquellos casos en que se decreta esta medida, se dicte sentencia definitiva, y ésta se encuentre firme y ejecutoriada, necesariamente correspondería alzar la medida, por cuanto ya no se justifica procesalmente su continuidad, toda vez que el proceso culminó, y al no existir un cumplimiento incidental en el Procedimiento General de Reclamaciones, debe ocurrirse al procedimiento contemplado en los artículos 168 y siguientes del CT para el cobro de las obligaciones tributarias de dinero.

En esta línea, podría ocurrir que una vez iniciado el procedimiento contemplado en el artículo 168 y siguientes del CT, la medida cautelar ya se encuentre alzada previa petición del contribuyente, lo que claramente tornaría ineficaz la medida, ya que únicamente se habría mantenido resguardado el patrimonio del contribuyente durante el proceso de reclamación tributaria, mas no, en la instancia de cobro.

En efecto, al encontrarse radicada en el Servicio de Tesorerías la recaudación fiscal, se genera un problema no menor con la continuidad de la medida cautelar decretada en el Procedimiento General de Reclamaciones, por cuanto, una vez se encuentre firme y ejecutoriada la sentencia definitiva, si el objeto de la reclamación fue una liquidación de impuestos, el Servicio debe emitir el giro respectivo (lo que puede tardar algunos meses), y además, dicho giro dará lugar a la nómina de deudores morosos, título ejecutivo que habilita al Servicio de Tesorerías a cobrar los impuestos, el cual tampoco se emite de forma inmediata, pudiendo transcurrir varios meses antes de su otorgamiento.

Pues bien, durante el trascurso de ese tiempo el contribuyente podría solicitar el alzamiento de la medida cautelar decretada en su contra, y más allá de la defensa evidente que pueda argumentar el Servicio en orden a la necesidad de mantenerla, no existen en la actualidad herramientas legales que habiliten al TTA a denegar el alzamiento, ya que el cobro que efectúa el Servicio de Tesorerías se tramita mediante un procedimiento especial, que no es una continuación del Procedimiento General de Reclamaciones, tanto es así que el cobro lo efectúa un servicio público distinto al que logró dejar firme las diferencias de impuestos, dificultando de sobre manera cualquier argumentación en orden a mantener la medida cautelar decretada en su oportunidad.

Lo anterior pone en evidencia que la medida cautelar contemplada en el artículo 137 del CT no fue regulada con el suficiente cuidado, ni adaptada a las particularidades del Procedimiento General de Reclamaciones, lo que refuerza la idea que su efectividad puede ser bastante menor a la esperada, lo que en cierta forma puede explicar el porqué de su escasa utilización.

8.- CONCLUSIONES

La medida cautelar contemplada en el artículo 137 del CT, es única en nuestra legislación, por cuanto se encuentra concedida a favor del sujeto pasivo del procedimiento, rompiendo todos los esquemas clásicos, lo que en cierta forma es un antecedente de lo forzado que resulta esta providencia en un procedimiento de estas características.

El *periculum in mora*, fundamento de toda medida cautelar, se encuentra expresamente mencionado en la redacción del artículo 137 del CT como presupuesto para su otorgamiento, dejando de lado el *fumus boni iuris*, elemento esencial de toda medida cautelar, lo que no obsta que eventualmente, y dependiendo de las circunstancias del acto reclamado, se pueda discutir la necesidad de acreditarlo.

La jurisprudencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros y de los Tribunales Superiores de Justicia es bastante escasa, lo que no obsta que con los pronunciamientos analizados, se hayan podido revisar situaciones tan particulares como una medida que se otorgó de plano por el TTA, que fue solicitada por el Servicio una vez dictada la sentencia definitiva de primera instancia, o la medida que han demostrado los TTA de conceder esta medida sobre bienes o derechos que no afecten el normal desenvolvimiento del giro del contribuyente.

Con todo, de un análisis pormenorizado de la norma, se desprenden ciertas falencias graves, que ponen en jaque la real efectividad de esta providencia cautelar, como la posibilidad del contribuyente de burlar esta medida desprendiéndose o disminuyendo su patrimonio antes de interponer el reclamo tributario, o la dificultad procesal que supone mantener vigente la medida cautelar en el intertanto se emite la nómina de deudores morosos y el Servicio de Tesorerías inicia el procedimiento de cobro de obligaciones tributarias contemplado en los artículos 168 y siguientes del CT.

9.- BIBLIOGRAFÍA

ALSINA, Hugo. Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial, Tomo V Ejecución Forzada y Medidas Precautorias. 2ª ed. Buenos Aires, Ediar Soc. Anon. Editores, 1968, 603 pp.

CALAMANDREI, Piero. Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares. Lima, Ara Editores, 2005, 246 pp.

CARNELUTTI, Francesco. Instituciones del Proceso Civil Volumen I, Traducción de la quinta edición italiana por Santiago Sentís Melendo. Buenos Aires, Ediciones Jurídicas Europa-América, 1973, 557 pp.

CASARINO V., Mario. Manual de Derecho Procesal (Derecho Procesal Civil), Tomo III, 6ª ed. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2005, 223 pp.

COUTURE, Eduardo. Fundamentos de Derecho Procesal Civil, Tomo I. Santiago, Editorial Thomson Reuters - Puntolex, 2010, 470 pp.

MATURANA M., Cristián. Las Medidas Cautelares, Separata del Departamento de Derecho Procesal de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, Santiago, 2007, 139 pp.

QUEZADA M., José. Derecho Procesal Chileno Medidas Prejudiciales y Precautorias. Santiago, Editorial Jurídica Ediar-Cono Sur Ltda., 1986, 272 pp.

RAMOS P., René. De Las Obligaciones. 3ª ed. Santiago, Editorial Thomson Reuters, 2008, 578 pp.

Jurisprudencia citada:

Campos Maristany con Dirección Regional Santiago Oriente (2013): 4º TTA de la Región Metropolitana, resolución de fecha 30 de octubre de 2013, RUC N°13-9-0000053-1, RIT GR-18-00002-2013-II.

Campos Maristany María Jesús con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente (2014): Corte de Apelaciones de Santiago, resolución de fecha 24 de enero de 2014, Rol Ingreso Corte N°66-2013.

Felipe Bofill Vergara, Jorge con Santibáñez Barbosa, Hernán (1988): Corte Suprema, sentencia de fecha 16 de noviembre de 1988, Rol Ingreso Corte N°13.152, disponible en Legal Publishing Online Cita: CL/JUR/388/1988; 10609.

Gajardo Muñoz con Servicio de Impuestos Internos IX DR Temuco (2013): TTA de la Región de la Araucanía, resolución de fecha 15 de noviembre de 2013, RUC 12-9-0000518-9; RIT GR-08-00092-2012-II.

Gajardo Muñoz con Servicio de Impuestos Internos IX DR Temuco (2013): TTA de la Región de la Araucanía, resolución de fecha 3 de diciembre de 2013, RUC 12-9-0000518-9, RIT GR-08-00092-2012-II.