

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ
ESCUELA DE POSGRADO



**“INEQUIDADES EN LA REGULACIÓN DE LA TUTELA CAUTELAR EN MATERIA
TRIBUTARIA: ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LAS REGLAS PREVISTAS EN EL
ARTÍCULO 159 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO”**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE
MAGÍSTER EN DERECHO TRIBUTARIO**

AUTOR

BARRERA HUANES, FERNANDO GUILLERMO

ASESOR

SANCHEZ VECORENA, JORGE LUIS

Lima, Perú

Mayo, 2021

*A mi madre María Elena, a quien le debo todo y quien me enseñó que no hay límites
para siempre buscar ser mejor.
A mis abuelitos, estoy seguro que estarían orgullosos.
A mi familia, por su soporte y apoyo constante.
A Doménika, porque sin su existencia no estaría aquí.
A Fernando Miguel, por ser el dueño de todas mis alegrías.
A todos los que, en este último tiempo, me ayudaron a llegar hasta aquí, gracias
eternas.*



RESUMEN EJECUTIVO

Las actuaciones de todos los miembros de la sociedad que conviven dentro de un Estado de Derecho deben tener como parámetros los principios que se reconocen en la Constitución. Entonces, corresponde que cuando el legislador pretenda regular aspectos que, según su perspectiva, puedan resultar problemáticos en la realidad, no deba perder de vista los principios constitucionales que irradian a su actuación.

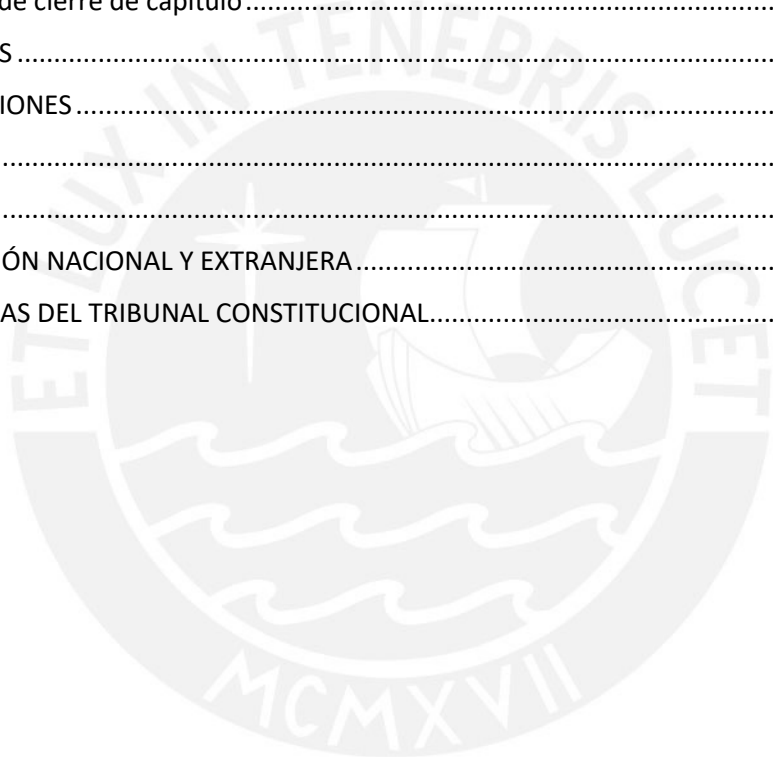
Bajo este supuesto, el presente trabajo de investigación realiza un análisis crítico de lo dispuesto en el artículo 159° del Código Tributario, incorporado en nuestra legislación en el año 2012, en el marco de una delegación de facultades otorgada al Poder Ejecutivo, a través del Decreto Legislativo N° 1121 y modificado por la Ley N° 30230, a fin de mejorar la progresividad de la medida cautelar. Dicho artículo establece las reglas que regirán el trámite de las medidas cautelares que se soliciten dentro de los procesos judiciales en los que la parte demandada es el Tribunal Fiscal o la Administración Tributaria.

Así teniendo como base a los principios de tutela jurisdiccional efectiva y de igualdad, principios constitucionalmente reconocidos, se demuestra que las reglas contenidas en el mencionado artículo limitan el derecho de los contribuyentes a acceder a una justicia eficaz y oportuna. Por ello, se propone una mejora a dichas reglas, con el objetivo de salvaguardar el derecho de los contribuyentes.

ÍNDICE

RESUMEN EJECUTIVO.....	1
ÍNDICE.....	2
Introducción	4
MARCO TEÓRICO.....	10
1.1 El debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva	10
1.2 El Debido Proceso.....	12
1.3 La Tutela Jurisdiccional Efectiva.....	14
1.3.1. Alcance de la Tutela Jurisdiccional Efectiva	15
1.3.1.1. El derecho de libre acceso a la jurisdicción:.....	16
1.3.1.2. El derecho a un proceso judicial con un mínimo de garantías:	16
1.3.1.3. El derecho a una resolución fundada y motivada en derecho:.....	17
1.3.1.4. El derecho a la efectividad de las resoluciones judiciales:.....	17
1.4. El derecho a la Tutela Cautelar	18
1.4.1. Sustento constitucional y legal de la tutela cautelar	18
1.4.2. Las medidas cautelares y los requisitos para su concesión.....	20
a. Peligro en la demora	20
b. Verosimilitud en el derecho	20
c. Adecuación	21
d. Contracautela	21
1.4.3. La ejecutoriedad del acto administrativo y las medidas cautelares dentro del proceso contencioso administrativo	22
a. La ejecutoriedad de los actos administrativos	22
b. Las medidas cautelares dentro del proceso contencioso administrativo.....	23
1.5. El principio de igualdad como frontera de la actividad legislativa.....	24
1.6. El test de proporcionalidad	25
1.6.1. Estructura del test de proporcionalidad	27
1.7 A manera de cierre de sección	30
CAPÍTULO II: EL RÉGIMEN CAUTELAR PERUANO EN MATERIA TRIBUTARIA EN RELACIÓN A LA LEGISLACIÓN COMPARADA.....	32
2.1. El régimen cautelar regulado en el Código Tributario peruano.....	32
2.2. El régimen cautelar en la legislación comparada.....	35
2.2.1 España	35
2.2.2 México.....	36
2.2.3 Colombia	37

2.2.4 Argentina.....	38
2.3. A manera de cierre de capítulo	38
CAPÍTULO III: ANÁLISIS CRÍTICO DEL RÉGIMEN CAUTELAR REGULADO EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO.....	
	41
3.1. Críticas al régimen cautelar regulado en el Código Tributario peruano	41
3.1.1 La afectación al derecho a la tutela cautelar contemplada dentro del principio de tutela jurisdiccional efectiva.....	42
3.1.1.1 El requisito de contradicción obligatoria	42
3.1.1.2 La contracautela como requisito para el otorgamiento de la medida cautelar	45
3.1.2 El establecimiento de un régimen cautelar especial como supuesto de afectación al principio de igualdad.....	46
3.2. A manera de cierre de capítulo	54
CONCLUSIONES	55
RECOMENDACIONES	57
BIBLIOGRAFÍA.....	58
1. LIBROS	58
2. LEGISLACIÓN NACIONAL Y EXTRANJERA	62
3. SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.....	63



Introducción

*“De Diógenes compré undía
- Con mi linterna – él
decía-
Como al revés
contemplamos
Y es que en el mundo
traidor
la linterna a un
mercader;
distan la suya y la mía
cuanto hay de ser a no
ser.
Blanca la mía parecer;
la suya parece negra;
la de él todo lo
entristece;
la mía todo lo alegre.
Y es que en el mundo
traidor
nada hay verdad ni
mentira;
todo es según el color
del cristal con que se
mira.”*

Se ha decidido iniciar el presente trabajo de investigación citando un fragmento de “Las dos linternas”, poema de la obra “Las Doloras”, del autor Ramón de Campoamor (1986) con la finalidad de recordar que el estudio del Derecho permite diversas interpretaciones de las normas jurídicas, pues, ¡qué duda cabe! todo depende según el cristal con que las mire, con el único límite de que estas interpretaciones no puedan resultar contrarias al ordenamiento constitucional.

Conscientes de que las conclusiones del tema que pretendemos abordar podrían no ser pacíficos, conviene hacer la salvedad de que este trabajo de investigación,

meramente académico, no pretende ser concluyente ni mucho menos abarcar todos los temas que englobaría la problemática que se busca describir.

Ahora bien, como el nombre del presente trabajo de investigación lo refiere, se pretende analizar, desde una óptica constitucional, las reglas establecidas por el legislador para otorgar medidas cautelares dentro de los procesos contenciosos administrativos en materia tributaria.

Como se sabe, la posibilidad de contradecir, en sede judicial, las actuaciones de la Administración Pública (para el caso que nos compete, la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal) es una garantía constitucional (regulada en el artículo 148 de la Constitución) que tienen los administrados o contribuyentes dentro de todo procedimiento (por ejemplo, el procedimiento tributario).

Una faceta destacada de esta garantía constitucional es la necesidad de una tutela jurisdiccional efectiva, la cual no debe agotarse con el solo hecho de permitir el acceso de los contribuyentes o administrados al proceso judicial, sino que debe procurar empoderar a dichos sujetos ante las prerrogativas del Estado, a fin de que esta tutela sea efectiva y no una mera ilusión. A razón de lo anterior, surge la tutela cautelar para garantizar la efectividad de la tutela jurisdiccional, es decir, que el acceso al proceso judicial no resulte ineficaz para el contribuyente o administrado.

En el ámbito tributario, las medidas cautelares en los procesos judiciales se regulan en el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF (Código Tributario), en él se establecen las reglas aplicables a los procesos que inicien los deudores tributarios ante el Poder Judicial.

Cabe mencionar que en el artículo 157° del Código Tributario se señala que una vez agotada la vía administrativa, con la emisión de la resolución por parte del Tribunal Fiscal, el deudor tributario podrá cuestionarla con la presentación de una demanda dentro de un Proceso Contencioso Administrativo, sin embargo, aclara, que dicha presentación no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria.

A nivel tributario, la ejecución de los actos de la Administración Tributaria que han determinado una deuda tributaria y que han sido confirmados por el Tribunal Fiscal se

realiza a través del procedimiento tributario de cobranza coactiva regulado en el mencionado Código Tributario.

El ejercicio de esta facultad (facultad de recaudación) por parte de la Administración Tributaria tiene asidero en el privilegio de la auto tutela administrativa, según el cual los actos de la Administración se suponen válidos y por lo cual pueden imponerse ante los ciudadanos, sin que sea necesaria la participación de los órganos jurisdiccionales.

Así, según lo señalado en el artículo 117° del Código Tributario, este procedimiento se inicia cuando se notifica al deudor tributario con la Resolución de Ejecución Coactiva emitida por el Ejecutor Coactivo, esta resolución contiene el mandato de exigibilidad del pago de la deuda tributaria, bajo la “amenaza” de ejecutarse las medidas cautelares que correspondan en caso que, en el plazo de siete días hábiles, hubiere un incumplimiento de dicho mandato.

Es decir, podría darse el caso que la deuda tributaria del contribuyente sea ejecutada por la Administración Tributaria, en razón de la facultad de ejecución coactiva antes mencionada, pese a que el administrado no se encuentre de acuerdo con la deuda que se le imputa y pretenda que su postura sea amparada dentro de un proceso judicial. En este supuesto, deberá esperar a la finalización del proceso contencioso administrativo, para luego, en caso la sentencia le sea favorable, pueda solicitar la devolución de los cobros que se le hubieren ejecutado a través del mencionado procedimiento de cobranza coactiva.

Ante esta situación de evidente inequidad, la tutela cautelar en los procesos contenciosos administrativos debería erigirse como una garantía para el contribuyente o administrado, pues evitaría que sean perjudicados innecesariamente por la Administración Tributaria (en base al ya mencionado privilegio de la presunción de legalidad que goza todo acto administrativo), sin embargo, nuestro Código Tributario regula un régimen cautelar con reglas especiales cuando los deudores tributarios tienen como objetivo dejar en suspenso los efectos de los actos que emitan la Administración Tributaria o del Tribunal Fiscal y/o poner coto a sus facultades señaladas en las normas. Este régimen cautelar especial, desde nuestra perspectiva, está lejos de garantizar que la tutela jurisdiccional sea efectiva en pro de los derechos de los contribuyentes.

Así, en el marco de las facultades delegadas por el Congreso de la República, el Poder Ejecutivo, mediante el Decreto Legislativo N° 1121 publicado el 18 de julio de 2012, modificó el Código Tributario incorporando en su artículo 159, pautas especiales para la aprobación de medidas cautelares que busquen, por ejemplo, limitar la facultad de cobro de la Administración Tributaria dentro de procesos judiciales en los que el objeto de la pretensión de los deudores tributarios, que presentan su demanda contencioso administrativa, sea discutir la pertinencia del cobro de una deuda tributaria.

En atención a la exposición de motivos del referido Decreto Legislativo, dicha incorporación obedeció a que, antes de la publicación de dicho decreto, la tramitación y los requisitos para la aprobación de las medidas cautelares se orientaba a resguardar a los contribuyentes de los potenciales perjuicios que acarrearían el ejecutar los actos de la Administración Tributaria, originando con ello el levantamiento de las medidas que hubiera trabado a su favor la Administración Tributaria en el marco de un procedimiento de cobranza coactiva, ocasionando con ello un eventual perjuicio para el Estado que, en caso de obtener una sentencia favorable al final del proceso, se encuentre impedido de efectuar el cobro de dichas deudas.

Es decir, de la literalidad de la mencionada exposición de motivos, con esta modificación legislativa se buscó asegurar la recaudación de los de los tributos que se destinan a cubrir las necesidades públicas evitando el uso indebido de las figuras jurídicas (por ejemplo, el uso indiscriminado de las medidas cautelares) que impiden que se cumpla con las obligaciones tributarias.

De ello deducimos que la mencionada modificación priorizó el interés fiscal pretendiendo a su vez ser coherente con el principio de solidaridad que se desprende de la Constitución expresado en la obligación de aportar a los gastos públicos, tal y como lo ha expresado el Tribunal Constitucional a través de los expedientes N. ° 004-2004-AI/TC (FJ. 9) y N. ° 06089-2006-PA/TC (FJ. 4.2).

Esto es, a partir del año 2012, existe un régimen especial que establece reglas para la dación de las medidas cautelares dentro de los procesos que se inicien contra el Tribunal Fiscal o la Administración Tributaria, esta regulación especial establece:

- a) El procedimiento que debe seguir el juez ante la solicitud cautelar del administrado, y

- b) La obligación del ofrecimiento de una contracautela para la dación de la medida cautelar solicitada.

Entonces, de acuerdo a la nueva regulación, los administrados que tengan la expectativa de, por ejemplo, suspender, en vía judicial, las acciones de la Administración Tributaria tendientes a efectuar el cobro de la deuda tributaria deberán:

- a) Esperar el posible pronunciamiento de la parte demandada respecto a la solicitud presentada, producto de la obligación impuesta al juez de trasladar la solicitud a la Administración Tributaria a fin de que esta: i) efectúe un pronunciamiento en relación verosimilitud del derecho y el peligro en la demora, y ii) indique el monto adeudado actualizada. (lo que llamaremos en adelante el proceso de contradicción de la solicitud cautelar).
- b) Ofrecer una contracautela por el sesenta por ciento (60%) del monto por el cual se concede la medida cautelar. Siempre que la deuda que se impugne sea superior a 15 Unidades Impositivas Tributarias – UIT (S/. 64,500.00 soles, considerando la UIT del año 2020)

En ese contexto el presente trabajo de investigación tiene como finalidad analizar la regulación vigente de las medidas cautelares dentro del proceso contencioso administrativo tributario desde la óptica de los principios constitucionales de igualdad y tutela jurisdiccional efectiva (principio que sustenta el otorgamiento de este tipo de medidas cautelares dentro de los procesos judiciales), para luego de ello, comprobar la hipótesis principal del presente trabajo, el cual es establecer que el régimen cautelar en los procesos judiciales, regulado en el Código Tributario, en el afán de priorizar la recaudación tributaria deja de lado aspectos constitucionales y, por lo tanto, la convierten en un régimen inconstitucional.

Este trabajo de investigación tiene 4 secciones, dividido en tres capítulos y un apartado destinado a las conclusiones y/o recomendaciones, estas secciones se desarrollan de la siguiente manera:

El estado del arte, donde se expone el marco teórico en el cual se va a desenvolver el presente trabajo de investigación, desarrolla los conceptos básicos, como: el debido proceso, el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva como derecho fundamental, el derecho a la efectividad de las resoluciones, la tutela cautelar como garantía de la

efectividad del proceso contencioso administrativo y su sustento constitucional y legal, las medidas cautelares y los requisitos para su concesión, la ejecutoriedad de los actos administrativos, el derecho a la igualdad como frontera legislativa y el test de proporcionalidad, enfocados dentro del marco tributario; estos conceptos resultan sumamente importantes dado que servirán de base conceptual para el desarrollo del presente trabajo.

En la parte relacionada al problema de investigación y la discusión del mismo se realiza un análisis de la legislación comparada, es decir, se evalúa el tratamiento que vienen recibiendo las medidas cautelares dentro de los procesos judiciales en donde se discute el cobro de la deuda tributaria en algunos países de la Alianza del Pacífico, como lo son Colombia y México, además de Argentina y España, a fin de realizar un análisis comparativo con el nuestro. Cabe mencionar que dichos países han sido elegidos a su indudable influencia al momento de la elaboración de las normas y por ser referencia en la elección de la política tributaria por parte del Poder Ejecutivo.

Con mayor precisión, lo que se analizará en dicha sección consistirá en (1) identificar los requisitos que se establecen para el otorgamiento y ejecución de las medidas cautelares en dichas legislaciones, y (2) analizar comparativamente los regímenes cautelares extranjeros y el régimen cautelar peruano a fin de identificar sus semejanzas y diferencias, estableciendo las mejores prácticas en dicha materia a fin de que sirvan de insumo para el establecimiento de propuestas de mejora a nuestro régimen cautelar.

Asimismo, se realiza un análisis de nuestro régimen cautelar aplicable a los procesos judiciales en donde se discute el cobro de una deuda tributaria, regulado en el artículo 159° del Código Tributario en función a la información obtenida en los dos primeros capítulos, estableciendo (1) un análisis constitucional del mencionado régimen, a fin de exponer las falencias que a nuestra consideración presenta su diseño, y (2) la pertinencia del establecimiento de una propuesta de mejora a la luz del análisis de legislación comparada realizado.

Para finalizar, en el apartado destinado a las conclusiones y/o recomendaciones, se materializará aquello que fuimos esbozando someramente a lo largo de las diversas secciones, haciendo hincapié en las debilidades que presenta el mencionado régimen cautelar, así como las propuestas de mejora el citado régimen.

MARCO TEÓRICO

El presente trabajo de investigación tiene como finalidad, como hemos mencionado en la introducción, analizar si la regulación vigente de las medidas cautelares dentro del proceso contencioso administrativo tributario en donde, por ejemplo, el objeto de la pretensión sea discutir la pertinencia de la deuda tributaria determinada por la Administración Tributaria, es respetuosa de los principios constitucionales a la igualdad y a la tutela jurisdiccional efectiva.

En esa línea, resulta de suma importancia tener un conocimiento integral de cada uno de los elementos que sustentan las medidas cautelares dentro de un proceso judicial, los que serán utilizados durante el desarrollo del trabajo de investigación.

En las siguientes líneas, definiremos al debido proceso, al procedimiento contencioso administrativo, a la tutela jurisdiccional efectiva, a la tutela cautelar y al principio de igualdad, todo ello desde la óptica de los objetivos que se pretenden obtener con la presente investigación.

1.1 El debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva

Sobre la relación que tienen estos derechos, reconocidos en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución, la doctrina no es unánime. Intentar escudriñar en las diferencias existentes entre el derecho al debido proceso y el derecho a la tutela judicial efectiva no dejaría de ser apasionante, pero sobrepasaría los límites de esta investigación.

Sin perjuicio de ello, es necesario tener una perspectiva amplia de esta relación por lo cual abordaremos el tema señalando las posturas doctrinales que se han planteado sobre el tema, así como por la postura que viene estableciendo nuestro Tribunal Constitucional en sus sentencias para, a partir de allí, delimitar el contenido de cada uno de ellos.

Al respecto, la doctrina no es uniforme ni pacífica cuando se trata de definir la relación que existe entre el derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho al debido proceso, tal y como lo explicamos a continuación.

Por ejemplo, Castillo (2010, p. 16) considera errada la posición que toma el Tribunal Constitucional en la STC N.º 09727-2005-PHC/TC, en cuyo fundamento jurídico número 7 se señala que tanto el debido proceso como la tutela jurisdiccional efectiva son partes distintas de un mismo proceso, a saber, que la tutela sirve para la entrada al proceso y el aseguramiento de la efectividad de la sentencia, mientras que el debido proceso se desarrolla durante el transcurso del proceso mismo para otorgar garantías.

El afirma, desde una postura iusfilosófica, que el debido proceso es un derecho humano y por lo tanto de entenderse como un derecho que no sólo abarca al proceso en sí mismo, sino que también incluye el derecho de acceder a la justicia y a la ejecución de las resoluciones.

Agrega que, si la idea es resolver efectivamente las disputas que suelen presentarse dentro de la convivencia en sociedad, y además, si lo que en esencia se busca es que esas resoluciones sean justas para cada uno de los intervinientes, ésta debe provenir de un debido procesamiento; como correlato de lo anterior, es imposible que se conciba un bien humano ausente de, en primer lugar, la posibilidad de solicitar e iniciar un debido proceso, y luego, carente de la posibilidad de exigir que la decisión proveniente del mencionado proceso sea ejecutada a su favor, pues, no cabe dudas que eso es lo que ayuda a superar la disputa. (Castillo 2010, p.17)

Entonces, concluye, que cuando la Constitución hace referencia tanto al debido proceso como a la tutela jurisdiccional efectiva, está haciendo referencia a lo mismo, por lo que está permitido usar una u otra terminología de manera indistinta.

Arriban a la misma conclusión, pero en base a argumentos diametralmente distintos al mencionado autor, Rubio (2005, p. 185-186) quien señala que existe una redacción impropia en la Constitución y Quiroga (2003, p. 53) para quien la tutela jurisdiccional efectiva describe un comportamiento externo del órgano encargado de resolver la controversia, mientras que el debido proceso denota el comportamiento de dicho órgano al interior del mencionado proceso, siendo en ambos casos y en esencia, lo mismo.

Otra postura, es la que plantea Priori (2006, p. 287) cuando señala el debido proceso y la tutela judicial efectiva son derechos que emanan de distintas tradiciones jurídicas (derecho anglosajón y derecho europeo continental, respectivamente) agregando que la tutela es un instrumento en tanto que el debido proceso se centra en el resultado.

Dicho autor alega que la referida tutela podría sustentarse en que es el mecanismo destinado a servir de medio para el cumplimiento de los fines del proceso. Agregando que, el debido proceso, por su parte, es un fin en sí mismo. (Priori 2006, p. 287)

Se debe resaltar que estas posturas no son las únicas, sin embargo, a fin de no alejarnos del objeto de la investigación se ha optado por mencionar de manera sucinta los mencionados planteamientos. Asimismo, corresponde intentar plantear una postura a fin de que esta nos permita realizar correctamente el juicio de constitucionalidad que pretendemos.

Entonces, no hay discusión cuando se afirma que el debido proceso proviene del derecho anglosajón y la tutela jurisdiccional efectiva del derecho romano germánico.

Asimismo, en postura similar a la planteada por Priori, consideramos que del propio nombre de los mencionados derechos se deduce su función, así, por ejemplo, el debido proceso hace referencia al mecanismo estatal que sirve para la solución de los conflictos, es decir, el proceso, en tanto que de la tutela judicial efectiva se enfatiza la prestación del Estado y la eficiencia que ésta debería tener.

El problema en su diferenciación se presenta cuando se les pretende dar contenido, pues este como ya se ha visto, no es unánime, ni la doctrina ni la jurisprudencia tienen una postura uniforme, por ello es que, en muchos casos, se dice que ambos derechos son, en esencia, lo mismo.

En el Perú, el Tribunal Constitucional ha ido tomando posturas variables, será en base a una de ellas que nos nutriremos para delimitar el contenido de cada derecho, y así realizar un correcto juicio de constitucionalidad a la regulación de las medidas cautelares que se regula en el artículo 159 del Código Tributario.

1.2 El Debido Proceso

Sin desconocer, pero tampoco sin pretender adentrarnos en el reconocimiento de dicha institución como derecho humano y la función que cumple en la realización de las personas a través de la solución justa de las controversias que existieren en el devenir de sus interacciones con otras, el presente acápite estudiará de manera

somera la institución del debido proceso a fin de intentar dotar de una base sólida al presente trabajo de investigación.

Siguiendo, entre otros, a Landa (2012, p. 105) y Gozaíni (2002, p. 54) el origen del debido proceso tiene origen en el *due process of law* del derecho anglosajón, tal concepto está conformado por el debido proceso en su visión adjetiva y el debido proceso desde su perspectiva sustantiva. El primero de ellos, abarca a todas aquellas garantías procesales que buscan custodiar la correcta aplicación de los derechos fundamentales, por su parte, la versión sustantiva del debido proceso pretende proteger a las personas de toda legislación que vulneren tales derechos.

En dicho sentido, el Tribunal Constitucional peruano señala, en el fundamento jurídico 48 del Expediente N° 0023-2005-PI/TC, que el debido proceso implica dos perspectivas, la sustantiva y la formal. La perspectiva sustantiva se relaciona con los criterios de razonabilidad y proporcionalidad que deben contener las decisiones judiciales, mientras que la perspectiva formal alcanza a todas las formalidades aplicables a los procesos judiciales (derecho de defensa, debida motivación, pluralidad de instancias, entre otros).

El mismo Tribunal, en el primer fundamento jurídico de la STC No. 2508-2004-AA, estableció que el debido proceso implica cumplir con todas las garantías y requisitos que se deben observar durante un proceso, con el fin de garantizar el derecho de defensa de los ciudadanos.

Cabe mencionar, que nuestra Constitución reconoce, en el numeral 3 del artículo 139 del mencionado cuerpo legal, al debido proceso como un principio y derecho que rige la Administración de Justicia, lo que implica que, dicho principio–derecho es de observancia obligatoria en todas las instancias en donde se pretenda ejercer la función jurisdiccional.

Entonces, el debido proceso es un principio-derecho que busca garantizar que todos los ciudadanos puedan acceder a la defensa de sus derechos, la solución efectiva de alguna controversia o la dilucidación de algún cuestionamiento jurídico mediante un proceso judicial que se encuentre dotado de todas las garantías mínimas (formales y sustantivas) que todos los procesos deben tener. Es decir, el debido proceso pretende establecer garantías que protejan los derechos de los ciudadanos, de manera que las

actuaciones de las autoridades jurisdiccionales no dependan de su libre albedrío, sino por el contrario, se sujeten a los principios constitucionalmente establecidos.

En esa línea, y en relación al tema que compete a este trabajo de investigación, los procesos judiciales en donde se discuta una materia tributaria no están exentos de otorgar a los administrados todas las garantías mínimas que aseguren la protección de sus derechos.

1.3 La Tutela Jurisdiccional Efectiva

El derecho a la tutela jurisdiccional efectiva también encuentra su sustento constitucional en el mencionado numeral 3 del artículo 139 de la Constitución, que regula como principios y derechos de la función jurisdiccional a la observancia del debido proceso y a la tutela jurisdiccional.

La tutela jurisdiccional efectiva lleva consigo el derecho de toda persona a acceder a un órgano jurisdiccional a través de un proceso que le otorgue garantías básicas, es decir, dicha tutela pretende que, a todo ciudadano que busque acceder a la justicia, la obtenga dentro de un proceso que tenga mínimas garantías.

En esa línea, el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico N.º 6 de la STC N.º 763-2005-PA/TC ha señalado que dicha tutela es un derecho reconocido constitucionalmente cuya naturaleza es procesal en cuanto sirve para que todas las personas puedan tener acceso a la justicia, sin perjuicio de que su pretensión pueda ser legítima o no.

Asimismo, la tutela judicial efectiva no busca únicamente garantizar el acceso de las personas a procesos judiciales justos, sino que además busca garantizar que, tras el resultado obtenido, este se vea materializado en la realidad, es decir, goce de la eficacia que permita el acceso real a la justicia. Es decir, la efectividad de la tutela jurisdiccional es una característica primordial a su contenido, por lo que si el juzgador no otorga una protección eficaz a la situación jurídica que se encuentra en disputa, dicha tutela no tendría sentido, dejando sin piso a dicho derecho.

Como derecho fundamental, la tutela jurisdiccional efectiva implica una doble dimensión dentro del ordenamiento jurídico: el subjetivo y el objetivo. Desde un punto de vista subjetivo, el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva le es ínsito a las

personas por el solo hecho de ser tales, quienes son el fin de la sociedad y del Estado, por lo cual su exigencia y cumplimiento debe ser realizada a cualquier nivel estatal. Desde la perspectiva objetiva, todas las garantías que componen el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva resultan ante el Estado, lo que significa que todos los ciudadanos pueden reclamar su aplicabilidad ante los órganos jurisdiccionales.

Entonces, para que exista una tutela jurisdiccional a pleno, esta debe ser efectiva, es decir, debe estar dirigida a la protección efectiva del derecho que se discute en el conflicto.

1.3.1. Alcance de la Tutela Jurisdiccional Efectiva

Corresponde ahora dotar de contenido a la tutela jurisdiccional efectiva con el objeto de evidenciar con claridad el vínculo que une a esta garantía con la tutela cautelar, a fin de pasar a estudiar su relevancia en el proceso contencioso administrativo en donde se discuten las causas tributarias.

El derecho a la tutela jurisdiccional efectiva parte del supuesto de la necesidad de solucionar un conflicto de intereses que busca ser resuelto mediante una decisión judicial. Es decir, es la solución de los conflictos a través de la tutela jurisdiccional efectiva la que la convierte en una garantía constitucional a la que se accede a través de los órganos jurisdiccionales.

Nuestro Tribunal Constitucional viene reconociendo una serie de garantías procesales no reconocidas expresamente en la Constitución, pero que forman parte del principio de tutela jurisdiccional efectiva. Así, por ejemplo, el fundamento jurídico 4 de la STC N° 0023-2005-PI/TC describe alguna de estas garantías como el derecho a la prueba, a ser juzgado por un juez imparcial, etc. Agrega Bardales (2015) que estas garantías también son: “a) el derecho al acceso a los órganos jurisdiccionales; b) derecho a un proceso con garantías mínimas; c) a una resolución fundada en derecho y d) a la efectividad de las resoluciones”, entre otras. (p. 642).

Es sobre este punto en donde se abre paso la necesidad de tener una regulación que garantice que las sentencias sean efectivas como lo puede llegar a ser un procedimiento cautelar con garantías mínimas. Estos derechos que dan contenido a la tutela jurisdiccional efectiva se conceptualizan como siguen:

1.3.1.1. El derecho de libre acceso a la jurisdicción:

Este derecho, reconocido jurisprudencialmente como una garantía procesal que forma parte del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva (fundamento jurídico N. ° 6 de la STC N. ° 5374-2005-PA/TC), consiste en el poder que tiene cualquier ciudadano de acudir a un proceso judicial para obtener una sentencia, sea ésta favorable o no. Es decir, a través de este, el Estado garantiza que los ciudadanos acceden libremente a un proceso judicial a fin de lograr tutelar un derecho que ha podido verse vulnerado.

Sin embargo, este derecho no se limita a iniciar el proceso, sino que también abarca la garantía de que dicho proceso logre su cometido mediante un proceso transparente. Entonces, un acceso a la jurisdicción sin limitaciones y en igualdad de condiciones garantiza la plena vigencia del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva.

1.3.1.2. El derecho a un proceso judicial con un mínimo de garantías:

Las mínimas garantías a las que se hacen referencia en este derecho son aquellas que existen dentro de un proceso judicial con reglas básicas.

Al respecto, Bardales (2015) señala que la doctrina reconoce “que el derecho a un proceso con garantías mínimas implica el respeto por parte del Estado y los particulares al derecho a un juez natural, a un proceso sin dilaciones indebidas, a la defensa” (p. 644), a ellos le podemos agregar el derecho al acceso a la pluralidad de instancias, al derecho de acceso a recursos, a ser juzgado dentro de un plazo razonable, entre otros. En esa misma línea, Salmón y Blanco (2012, p. 108) agregan que estas garantías mínimas se encuentran reconocidas en la Convención Americana de los Derechos Humanos.

Respecto a este último derecho y en relación al tema que convoca este trabajo de investigación, resulta de vital importancia que el tiempo que tome la culminación del proceso judicial no afecte al justiciable, buscándose que se garantice la eficacia práctica de la sentencia que ponga fin al proceso. Como veremos más adelante, la tutela cautelar, que forma parte del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva es el mecanismo que evita que la duración de proceso finalmente afecte al recurrente.

Finalmente, la afectación a alguno de los derechos antes mencionados vulnera el derecho de acceso a la justicia atentando directamente contra el principio constitucional de acceso a la tutela jurisdiccional efectiva.

1.3.1.3. El derecho a una resolución fundada y motivada en derecho:

Este derecho, que integra la garantía a la tutela jurisdiccional efectiva, busca que las partes en conflicto obtengan una sentencia que ponga fin a la cuestión, pretendiendo solucionar la controversia planteada.

Esta sentencia, debe estar premunida de una debida motivación con fundamentos de hecho y de derecho. Es decir, este derecho del recurrente obliga al juzgador a que su fallo se produzca luego de un adecuado análisis jurídico y un debido sustento, los cuales deben ser razonables y justos con el objeto de evitar decisiones injustas.

1.3.1.4. El derecho a la efectividad de las resoluciones judiciales:

Este derecho pretende asegurar el cumplimiento de lo que dispone una sentencia firme que pone fin a un proceso judicial, a fin de que la parte que resulto favorecida con la medida vea efectivamente amparada su pretensión.

La efectividad de las resoluciones está íntimamente ligado al derecho a la tutela jurisdiccional, dado que si esta no lo fuera, no podría denominarse tutela. Entonces, Obando, citando a Francisco Chamorro, agrega que la efectividad significa que todas las personas deban tener real acceso a la justicia (entendida esta como acceso a la libre jurisdicción, a un proceso justo y a la libre formulación de recursos, etc.) (2011, p. 77)

Lo anterior, se resume en que el derecho a la tutela jurisdiccional no es efectivo si el contenido de la sentencia no es cumplido. Esto es, no se satisface la pretensión del justiciable si lo que se ordena en la sentencia no se cumple.

En este sentido, debe existir en nuestra legislación una regulación que permita al recurrente, además de su acceso a la justicia, lograr que las resoluciones que se emitan en su favor sean realmente efectivas.

Una de estas regulaciones sería la que atañe a la tutela cautelar, la cual, como ya se mencionó se encuentra dentro del derecho a la tutela jurisdiccional, mediante la

efectividad exigida a esta, dado que ese derecho permitirá que se cumpla una posible sentencia a dictarse, caso contrario, no estaríamos ante una real tutela. (Chamorro, 2002, p. 286)

Es sobre este aspecto de la tutela jurisdiccional, como dispositivo orientado a obtener que la plena vigencia de dicha garantía sea efectiva, que se desarrollarán las siguientes líneas.

1.4. El derecho a la Tutela Cautelar

De acuerdo a la doctrina, la tutela cautelar es el derecho constitucional que tiene toda persona a solicitar, ante cualquier órgano jurisdiccional, que se le asegure que la sentencia que resulte del proceso judicial que haya iniciado sea efectiva. De manera didáctica, Priori (2006, p. 142) señala que dicha tutela es aquel derecho que tiene toda persona a pedir y recibir de los órganos jurisdiccionales una medida cautelar oportuna y ejecutable que resguarde adecuadamente la efectividad de las sentencias que expide dicho órgano .

En otras palabras, dicha tutela tiene como labor el evitar que el transcurso del tiempo dentro del proceso judicial afecte de manera irreparable y gravemente los intereses que se pretendieron proteger con el inicio del proceso.

1.4.1. Sustento constitucional y legal de la tutela cautelar

La tutela cautelar como tal no encuentra correlato constitucional expreso en nuestra carta magna, sin embargo, como se mencionó en líneas anteriores, el fundamento constitucional de la tutela cautelar se encuentra en el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, pues a través de ella se asegura que la sentencia que se obtenga dentro del proceso judicial sea efectiva.

En esa línea se pronuncia el Tribunal Constitucional cuando señala que debido a la trascendencia de la tutela cautelar en el objetivo de asegurar la efectividad de la decisión jurisdiccional y en la elusión de los posibles perjuicios que pudiere ocasionar el proceso en el tiempo, dicha tutela se erige implícitamente como una expresión del derecho al debido proceso reconocido en la Constitución (artículo 139° Inciso 3). Agregando que, no existiría tal ni mucho menos se podría hablar de un Estado de

Derecho, si es que lo que resuelva el juez no pudiese ejecutarse a fin de darle cumplimiento. (Fundamento Jurídico 49 de la STC N.º 0023-2005-PI/TC)

Priori (2006) agrega que la tutela cautelar encontraría su sustento constitucional en el artículo 1 de la Constitución, referido a la defensa de la persona humana y respeto a su dignidad, dado que esta última, al exigir que el proceso judicial proteja efectivamente los derechos y satisfaga las expectativas de justicia que se puedan haber visto vulnerados requiere de la tutela cautelar para evitar que el proceso sea ineficaz. Asimismo, señala que dicha tutela es una expresión de un Estado Constitucional, pues éstas garantizan que la actividad jurisdiccional, como manifestación de los valores de un estado de derecho, tenga una real eficacia. Finaliza indicando que la tutela cautelar es la herramienta que sirve para equiparar la situación de desigualdad procesal en la que se encuentra inmerso el justiciable durante toda la duración de proceso, más aún, si se tiene en cuenta que su iniciación no paraliza la ejecución de los actos que se puedan cuestionar, colocando en una evidente situación de desventaja procesal al sujeto que inicia dicho proceso (pp. 115 – 124).

De nada vale tener una tutela jurisdiccional que permita su acceso, con garantías mínimas en su desarrollo, en la que se emita una sentencia adecuadamente motivada y fundada en el derecho, si no existen las herramientas procesales que trabajen en pro del aseguramiento futuro de la sentencia o, en su defecto, eviten que la afectación del derecho que el inicio del proceso judicial quiere resolver.

Llevado a nuestro ámbito, el derecho tributario, esto resulta particularmente relevante dado que los actos administrativos que emite la Administración Tributaria cuentan con el privilegio de la ejecutoriedad, lo cual, sin una debida tutela cautelar dentro de los procesos judiciales podría afectar seriamente el acceso a la tutela jurisdiccional efectiva.

A nivel legislativo, las medidas cautelares se regulan por el Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil (aprobado por Resolución Ministerial N° 010-93-JUS) de manera general, por el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por Decreto Supremo N° 011-2019-JUS (en adelante, Ley del Proceso Contencioso Administrativo) y por el Código Tributario. Dichas leyes contienen una regulación específica dentro del ámbito de su competencia.

1.4.2. Las medidas cautelares y los requisitos para su concesión

Las medidas cautelares son el instrumento legal a través del cual se garantiza que la sentencia que se dicte en algún proceso se efectivice en la realidad, pues existen procesos que, por su duración, pueden representar un riesgo en la eficacia del derecho que se pretende proteger, pudiendo convertir la lesión en irreparable, hacerla más perjudicial o en todo caso, que la amenaza se consuma.

Cabe mencionar que estas medidas deben estar sustentadas en la apariencia del derecho que le alcanza al sujeto que la solicita, además del peligro que pueda significar la demora en la resolución del proceso en el que se solicita el amparo del mencionado derecho.

Sin perjuicio de lo anterior, los conceptos que se ha pretendido esbozar no pueden comprenderse de la mejor manera si no se analizan los requisitos que se exigen para su otorgamiento, como lo son:

a. Peligro en la demora

Calamandrei (1996, p.40) señala que este supuesto debe ser el punto base en el que sustenta el otorgamiento de cualquier medida cautelar, es decir, este supuesto es considerado uno de los más importantes en la teoría del derecho cautelar y se relaciona directamente con una tutela judicial efectiva necesaria.

Agrega Priori, que para la dación de una medida como la señalada debe sustentarse en la existencia un peligro en la demora, caso contrario, aquella no debería ser procedente. (2006, p. 27)

b. Verosimilitud en el derecho

Este elemento, también denominado “verosimilitud en la fundabilidad de la pretensión” (Monroy, 2002, p.170), busca garantizar la tutela efectiva de la pretensión principal del proceso, por ello se exige que el juez evalúe, luego de la revisión de los argumentos del solicitante, la posibilidad razonable de que cuando emita su sentencia, le daría la razón al solicitante. Debe tenerse en cuenta que no se le exige al juez un juicio de certeza, pues éste es exigible al momento de sentenciar.

Es decir, el juez debe evaluar si podría resultar amparable lo que solicita dentro del proceso judicial.

c. Adecuación

Como se viene repitiendo, las medidas cautelares, buscan asegurar que el proceso judicial resulte eficaz y debe estar dirigida a resguardar el objeto de la pretensión que se discute en el proceso. En ese sentido, corresponde exigir que las medidas cautelares que se soliciten deben guardar relación con el objeto del proceso que se pretende proteger.

Es decir, ante una solicitud cautelar, el juez deberá, en este aspecto, evaluar si el otorgamiento de la misma va a ser proporcional y de utilidad respecto a la situación que busca cautelar (Monroy, 2002, p.173). En estos, se busca que la medida cautelar no sea ni insuficiente ni excesiva.

d. Contracautela

Conviene señalar que, desde nuestro punto de vista y siguiendo a Monroy (2002) la contracautela no se constituye como un requisito para la concesión de las medidas cautelares, sino que, por el contrario, esta es una condición para la ejecución de la medida (p. 168-169).

Dicho lo anterior, en nuestra legislación no se define lo que debería concebirse por contracautela, la referencia más cercana a ella la encontramos en el artículo 613 del Código Procesal Civil, el cual señala que esta busca proteger a la parte que se ve afectada con la dación de la medida cautelar en caso que un potencial daño que pudiere ocasionar su ejecución. En esa misma línea se encuentra redactado el segundo párrafo del artículo 38 de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo.

Entonces, en base a lo anterior, la contracautela tiene una finalidad resarcitoria ante un eventual daño recaído sobre la persona contra la cual se ejecuta la medida cautelar concedida por el órgano juzgador.

Ambos cuerpos normativos concuerdan en prescribir que su naturaleza (real o personal) y su monto es de terminada por el juez de acuerdo a la posible afectación patrimonial de la parte afectada con la medida cautelar (en caso la sentencia que pone fin al proceso judicial le sea favorable).

1.4.3. La ejecutoriedad del acto administrativo y las medidas cautelares dentro del proceso contencioso administrativo

a. La ejecutoriedad de los actos administrativos

Las medidas cautelares justifican su aplicación dentro de los procesos contenciosos administrativos como un contrapeso de las facultades exorbitantes que tiene la Administración Pública, uno de estos privilegios es la de la ejecutividad de los actos administrativos.

Este privilegio tiene su fundamento en el principio de la autotutela administrativa, este es definido como por López (1988, 57-58) como aquella potestad que manifiesta la diferencia esencial entre la Administración y los sujetos particulares, así, a manera de ejemplo señala que los particulares no pueden cambiar una situación de hecho a su libre albedrío sino que se ve obligado a recurrir a los órganos jurisdiccionales si desea poner solución a alguna controversia que pueda poner en riesgo sus derechos. Por el contrario, agrega, que la Administración (en la que se encuentra incluida la Administración Tributaria) gozan de la posibilidad de tutelar por sí solas sus derechos o intereses.

Como consecuencia de lo anterior, se puede concluir que la autotutela administrativa sería aquella facultad de la que goza la administración pública y que la posiciona en un mejor lugar que a los ciudadanos ante el órgano jurisdiccional, en mérito a la protección del interés público.

En el Perú, este privilegio se recoge en el art. 203 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, que regula la ejecutoriedad del acto administrativo, es decir, estos actos pueden ser ejecutados coactivamente desde su emisión (entre estos actos, encontramos los emitidos por la Administración Tributaria) como correlato a ello, su impugnación en la vía jurisdiccional, no suspende, de forma automática, la ejecución del acto tal y como lo señala el artículo 23 de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo.

Esta característica de los actos administrativos (su ejecutoriedad) se justificaría en que dichos actos contienen un mandato que buscaría beneficiar el interés general, sin embargo, no deben perderse de vista que ello, debe ir de la mano con la tutela judicial efectiva de la que hemos venido hablando.

La Administración Pública, al estar facultada para ejecutar dichos actos, puede hacerlo antes de la emisión de la sentencia que ponga fin al proceso en que se discute, por ejemplo, la misma validez del acto. Entonces, dicha sentencia podría devenir en ineficaz, dado que el acto ya se ejecutó o la amenaza ya se consolidó.

Como se advierte, la ejecución del acto, antes o durante el trámite del proceso contencioso administrativo, puede generar consecuencias irreparables al recurrente, por lo cual, las medidas cautelares surgen como una alternativa para evitar dichas consecuencias.

b. Las medidas cautelares dentro del proceso contencioso administrativo

La Ley del Proceso Contencioso Administrativo señala en el artículo 37 que las medidas cautelares pueden ser otorgadas antes de que se inicie o en el transcurso de cualquier proceso, con la condición de que esta medida tenga como objetivo que la decisión definitiva sea eficaz.

Agrega que dicho procedimiento se regulará por lo normado en el Código Procesal Civil con las restricciones que se señalen para el proceso contencioso administrativo.

Por su parte, el artículo 38 de la mencionada Ley, señala que las medidas cautelares se dictarán por el juez siempre y cuando el recurrente acredite la verosimilitud del derecho que invoca

Al respecto, Priori (2006, p.83) señala que lo dispuesto en el referido artículo tuvo como finalidad establecer que el juez no pueda alegar la legalidad del acto administrativo como argumento para rechazar la solicitud cautelar, o más aún, el juez no debe tenerlo en cuenta, pues, caso contrario, no podría cumplirse con este requisito.

En este supuesto, la veracidad del derecho alegado por el que solicite la tutela cautelar no deberá basarse en desvirtuar la presumible validez del acto sino principalmente por el sustento de la existencia de una afectación real o , al menos la amenaza a la realidad jurídica del ciudadano cuya defensa se busca en el proceso.

El mismo artículo 38 de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo señala como un segundo requisito para el acceso a la tutela cautelar la necesidad de la medida en atención al peligro en la demora que acarrea el proceso.

El peligro en la demora dentro del proceso contencioso administrativo se pone de manifiesto en la ejecución, pese a la admisión de la demanda contenciosa, de los actos administrativos cuestionados, pues ante un eventual resultado favorable la conservación del derecho que se veía amenazado resultaría ineficaz.

Es decir, este peligro se manifiesta cuando, como consecuencia de la existencia del acto que agote la vía administrativa, es inminente la ocurrencia de un hecho o ya está ocurriendo. (Bardales, 2015, p. 652).

Finalmente, el mencionado artículo 38 de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo regula la adecuación de la medida cautelar, en tanto resulte adecuada para asegurar la pretensión

Este requisito faculta a los jueces para realizar la revisión de la medida cautelar solicitada a fin de determinar si esta cumple con la finalidad para la que fue solicitada.

1.5. El principio de igualdad como frontera de la actividad legislativa

Al respecto, nuestra Constitución recoge de manera explícita el derecho de igualdad en su inciso 2 del artículo 2, ahí se señala que toda persona tiene derecho a la igualdad ante la ley. Nadie podrá ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, condición económica o de cualquier otra índole.

El análisis de este principio, desde un punto de vista constitucional, siempre deberá ser realizado tomando en cuenta dos dimensiones: el primero de ellos como un principio que abarca a todo el ordenamiento jurídico dentro de un Estado de derecho, por otro lado, como un derecho propio de cada sujeto, que puede ser exigido por cada individuo con el objeto de ser tratado igual ante la ley y sin ninguna forma de discriminación. (Eguiguren, 1997, p.63)

Nuestro Tribunal Constitucional, tal y como lo afirman Gutiérrez y Sosa (2005, p.53) estableció que el principio de igualdad, como derecho subjetivo, no contiene una orden de trato igualitario para todos, sino que, por el contrario, es un mandato de un trato

igualitario únicamente para individuos que se encuentren en una situación símil, y de trato disímil para aquellos que no están en condiciones de igualdad.

Como hemos señalado, el Tribunal Constitucional reconoce que la igualdad expresa aspectos materiales y formales, así por ejemplo se describe con claridad en el fundamento jurídico número tres de la STC N° 0261-2003-AA/TC, en donde se afirma que dicho principio, en su aspecto formal, se expresa a través del deber del Estado de no emitir normas legales que establezcan diferencias arbitrarias y sin contenido alguno, mientras que en el plano material, esta se expresa en la obligación política de brindar las condiciones necesarias para la configuración de igualdad de oportunidades para todas las personas.

En esa línea, a decir de Rubio (2005, p. 110) el principio de igualdad se dirige a que todos tengan las mismas oportunidades hasta donde sea posible, y eso es lo que orienta al Estado en su acción legislativa, que debe ejecutarla, en la medida de lo posible, evitando la dación de normas que afecten dicho principio y, en todo caso, solo cuando se compruebe su indispensable necesidad.

Entonces, este principio – derecho se manifiesta como una igualdad en la ley y como la igualdad en aplicación de la ley. Aquella (la igualdad en la ley), es el parámetro que el legislador deberá tener en cuenta al momento de la realización de su labor a fin de respetar la igualdad. Sobre este último aspecto, un tratamiento diferenciado vulnerará el principio de igualdad si no se sustenta en razones objetivas y razonables, es decir, si dicha diferenciación se basa en razones meramente subjetivas, quedará totalmente proscrito y por lo tanto será inconstitucional.

Es decir, la igualdad en la ley se agota con la proscripción de tratamientos diferenciados sin un correlato razonable ni objetivo al momento de la emisión del instrumento normativo, exigiendo que las situaciones y relaciones jurídicas que se regulen garanticen un tratamiento sin discriminaciones.

1.6. El test de proporcionalidad

El test de proporcionalidad, en nuestra jurisprudencia constitucional, toma diversos nombres que se podrían entender como sinónimas. Así, por ejemplo, solamente en el fundamento jurídico N° 52 de la STC N° 0003-2008- PI/TC, se le denomina hasta con dos nombres, a saber: “test de razonabilidad” y “test de proporcionalidad.

Sin perjuicio de la denominación que se le dé al test de proporcionalidad, el mencionado Tribunal lo ha definido como una guía que se erige como una herramienta para facilitar la determinación de si un trato vulnera el principio de igualdad, es decir, ayuda a determinar si un tratamiento desigual es discriminatorio o no. (Fundamento jurídico N° 73 de la STC N° 0027-2006-PI/TC).

Sin embargo, aclara Rubio que el mencionado Tribunal Constitucional no ha sido el creador del Test de Proporcionalidad, sino que, por el contrario ha tomado una referencia, en base a la recopilación de ciertos elementos fundamentales la doctrina y de las experiencias comparadas en Alemania, España y Colombia. (2018, p.26).

Esta herramienta funciona como un mecanismo para el aseguramiento de la justicia, pues a través de ella se realiza un control de la actuación legislativa estatal, constituyéndose como un estándar mínimo para determinar si un tratamiento diferenciado es constitucionalmente válido.

Entonces, para entender la importancia del principio de proporcionalidad se debe partir de la aceptación de la inexistencia de derechos absolutos y que por lo tanto estos pueden verse limitados.

Sobre la ausencia de los derechos absolutos o, lo que es lo mismo, respecto a la relatividad de los derechos fundamentales, Fernández (1994, p. 100) señala que en la actualidad es inconcebible señalar que los derechos son absolutos y que, por el contrario, el carácter limitado de todos los derechos no cabe discusión alguna.

Agrega que, siguiendo Ferrajoli, los derechos fundamentales son los derechos subjetivos que implican a todas las personas por su status de tales, siendo dicha calidad la que les permite estar irradiados por cualquier norma jurídica. Sin perjuicio de lo anterior, la denominación de un derecho como fundamental puede entenderse como un mero concepto, dado que en primer lugar debe realizarse un análisis en base a que los derechos no son absolutamente universales, sino que por el contrario, son relativos, dado que su relevancia está íntimamente ligada con los parámetros que maneje cada Estado y con el sustento que maneje cada ordenamiento jurídico. (Fernández, 1994, p. 107)

En esa misma línea, nuestro Tribunal Constitucional señala que independientemente de alto grado dogmático y axiológico, bajo ningún supuesto, los derechos tienen la

potestad de subyugar a los demás derechos, dogmas, etc., pues la Constitución también les otorga la debida protección. (Fundamento Jurídico N°12 de la STC N° 0019-2005-PI/TC)

Así, es importante definir la manera y los supuestos en los que esta limitación de derechos es constitucional, por ello esta guía metodológica se erige como un parámetro que se ha de tener en cuenta para el límite de derechos fundamentales, suponiendo una limitación respecto a las a las indebidas intromisiones dentro del ámbito de aplicación de los derechos.

1.6.1. Estructura del test de proporcionalidad

En Perú, alineándonos a lo que afirma Rubio (2018, p.25) cuando señala que con la STC N° 0045-2004-PI/TC, del 29 de octubre de 2005, se dio la estructura de lo que hoy es el test de proporcionalidad. Este test se utiliza para determinar si el tratamiento diferenciado se fundamenta en motivos objetivos y razonables o si, por el contrario, este tratamiento resulta arbitrario y, por ende, inconstitucional. Por lo cual, nos servirá de referencia para el desarrollo de nuestra investigación

En razón a ello y en base a lo desarrollado en esa sentencia, analizaremos cada uno de los elementos que deberían estar contenidos en el mencionado test:

a) Determinación del tratamiento legislativo diferenciado: la intervención en la prohibición de discriminación.

A decir de la mencionada STC N° 0045-2004-PI/TC (F.J. N° 34), en este elemento, la mencionada intervención no es más que la limitación o vulneración al derecho a la igualdad, como derecho subjetivo, con el fin de obtener una finalidad pública. Es decir, se manifiesta cuando se opta por la emisión de una herramienta legal para la obtención del mencionado fin.

Entonces, la limitación al principio de igualdad consiste en establecer un trato distinto entre los destinatarios de la norma que aparecería como un tratamiento contrario a la prohibición de la discriminación.

b) Determinación de la intensidad de la intervención en la igualdad:

En este elemento, según la mencionada sentencia, se determina el grado de afectación al principio de igualdad (grave, medio o leve).

- i. Una intervención será de intensidad grave cuando el tratamiento diferenciado se basa en motivos prohibidos por la misma Constitución (artículo 2°, inciso 2: origen, raza, sexo, etc.) y, trae como correlato la limitación en el ejercicio o el goce de cualquier derecho (constitucional o fundamental) (F.J. N° 35 de la STC N° 0045-2004-PI/TC)
- ii. Existe una intervención media cuando el tratamiento diferenciado se sustenta, al igual que el acápite anterior, en motivos prohibidos en la misma Constitución y, subsecuentemente tiene como consecuencia la restricción en el ejercicio de un derecho o interés reconocido en las normas legales. (F.J. N° 35 de la STC N° 0045-2004-PI/TC)
- iii. Finalmente, nos encontramos ante una intervención cuya intensidad es leve cuando el tratamiento disímil se sustenta en otros motivos que no sean los proscritos en la Constitución pero que trae una consecuencia similar al acápite anterior, es decir, el impedir el ejercicio de un derecho legalmente establecido.

c) Determinación de la finalidad del tratamiento diferente.

En este aspecto, siguiendo la línea elaborada por la STC N° 0045-2004-PI/TC (F.J. N° 36), la finalidad del tratamiento disímil debe comprender dos aspectos: el objetivo y el fin.

El aspecto relacionado al objetivo sería la situación jurídica que se pretende crear con el establecimiento del tratamiento diferenciado. En tanto, la finalidad es el derecho, principio o bien jurídico que pretende optimizarse a través del tratamiento diferenciado, ésta sirve para sustentar a nivel normativo que el objeto del tratamiento disímil es legítimo. (F.J. N° 37 de la STC N° 0045-2004-PI/TC)

d) Examen de idoneidad:

Conocido también como subprincipio de adecuación, este examen consiste en la evaluación que se realiza al medio (norma legal) y el objetivo de la misma. En otras palabras, en la idoneidad se realiza en la evaluación causa-efecto entre el mecanismo utilizado por el legislador y la finalidad de la misma.

En palabras de Bernal (2014, p. 875) esta subprincipio exige que el mecanismo utilizado por el legislador, a fin de intervenir en los derechos fundamentales, tenga un fin legítimo constitucionalmente y que además sea idóneo para obtener dicho fin.

Aplicando lo señalado, desde la perspectiva de la proscripción a cualquier manifestación de discriminación, el examen de idoneidad deberá consistir en analizar si el tratamiento disímil por el que optó el legislador trae como correlato lograr la protección de un fin constitucional.

e) Examen de necesidad:

En este supuesto, se deberá evaluar si el medio utilizado (la norma legal) puede contener supuestos alternativos que sean menos gravosos.

Agrega la mencionada sentencia, que este examen contiene una evaluación de las relaciones entre los medios utilizados, es decir, se compara el medio que utilizó el legislador y el que, en el terreno de la hipótesis, pudo o debió utilizar para llegar al mismo fin que busca la norma emitida. (F.J. N° 39 de la STC N° 0045-2004-PI/TC). Asimismo, no debe perderse de vista que los medios hipotéticos a evaluarse deben ser igualmente idóneos.

Es decir, durante la realización del examen de necesidad se deberán comparar, como ya se ha mencionado, medios que sean igualmente idóneos (la medida legal por la que optó el legislador y los medios que puedan resultar alternativos a éstos).

Finalmente, la evaluación de la necesidad deberá realizarse desde dos ópticas: i) la determinación de la existencia de medios alternativos a la utilizada y ii) la determinación de si esos medios no afectan el derecho a la igualdad, o si afectándolo, los hacen de menor manera.

Es decir, si del análisis efectuado se determina la existencia de un medio alternativo idóneo y además este medio no afecta el principio de igualdad, o afectándolo, es de menor intensidad respecto a la herramienta legal originalmente utilizada, entonces, esta herramienta será contraria a la Constitución por vulnerar el principio-derecho de igualdad.

f) Examen de proporcionalidad:

El examen de proporcionalidad, realizada en la evaluación de un trato disímil, consiste en un análisis comparativo entre el objetivo logrado y el grado de afectación al principio de igualdad.

En otras palabras, “la importancia de la intervención en el derecho fundamental debe estar justificada por la importancia de realización del fin perseguido por la intervención legislativa” (Bernal, 2014, p.962).

Entonces, en este subprincipio se deberá evaluar si los beneficios que trae consigo la afectación al derecho fundamental, a través de la norma legal, compensan los sacrificios que trae su aplicación en las personas.

Esta evaluación o análisis comparativo es de suma importancia a fin de sustentar o, en su caso, desvirtuar, una prevalencia del derecho afectado o del objetivo de la medida legislativa.

1.7 A manera de cierre de sección

La concesión de las medidas cautelares dentro de los procesos contenciosos administrativos en donde se discute una materia tributaria no puede recibir un tratamiento alejado de la Constitución, en general, y del respeto a los derechos fundamentales, en particular, pues corre el riesgo de ser declarado inconstitucional, más aún si estas constituyen un mecanismo que viabiliza el acceso a la justicia.

Entonces, lo que hemos venido desarrollando en esta sección nos debe servir de base para entender el contenido constitucional de las medidas cautelares y la función que cumplen en el desarrollo de un proceso judicial, como el contencioso administrativo, en pro del acceso a la justicia.

A mayor abundamiento, el conjunto de garantías que engloban al debido proceso y a la tutela jurisdiccional efectiva deben ser cuidadosamente respetadas por el órgano creador de las normas -para el caso que nos compete, el Poder Ejecutivo en razón a una delegación de facultades otorgada por el Congreso de la República- dentro de un Estado de Derecho.

En consecuencia, las garantías resultan obligatorias para que un proceso contencioso administrativo tributario se constituya como un mecanismo eficiente e ideal para la custodia de los derechos e interés de las partes intervinientes (contribuyentes y en su caso, la Administración Tributaria).

El conocer la base conceptual desarrollada es fundamental para realizar un análisis crítico del régimen cautelar regulado en el artículo 159° del Código Tributario, pues una correcta evaluación desde la óptica constitucional debe partir de los fundamentos doctrinarios elementales que la deben sustentar.

Así, dichos conceptos nos permitirán analizar y demostrar que el establecimiento de un régimen cautelar especial tal y como está regulado en el Código Tributario, afecta el principio de igualdad pues crea diferencias al establecer un tratamiento exclusivo para el caso de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sin ninguna justificación razonable y proporcional (al no superar el test de proporcionalidad).

Asimismo, con las bases sentadas, también se evidenciará que dicho régimen establece reglas que desnaturalizan el objetivo de la existencia de las medidas cautelares, pues restringe innecesariamente el acceso de los administrados a la justicia.

CAPÍTULO II: EL RÉGIMEN CAUTELAR PERUANO EN MATERIA TRIBUTARIA EN RELACIÓN A LA LEGISLACIÓN COMPARADA

En el presente capítulo analizaremos la estructura legislativa de los regímenes cautelares en los procesos contenciosos administrativos que se dirigen contra el Tribunal Fiscal o la Administración Tributaria, tanto en el Perú como en algunos países de la Alianza del Pacífico, del que el Perú es parte, además de Argentina y España, cuya legislación indudablemente influye en nuestros legisladores al momento de realizar las normas.

Así, desarrollaremos de manera detallada cada uno de los regímenes a fin de obtener una visión global del tratamiento que se les otorga a las medidas cautelares en cada una de las mencionadas legislaciones, con el objetivo de identificar sus diferencias y similitudes, para posteriormente establecer en qué medida estas pueden aportar en el desarrollo de nuestra investigación.

2.1. El régimen cautelar regulado en el Código Tributario peruano

A continuación, se desarrollarán las reglas (incorporadas mediante el Decreto Legislativo N° 1121 publicado el 18 de julio de 2012) para la concesión de medidas cautelares que busquen, por ejemplo, limitar la facultad de cobro de la Administración Tributaria dentro de procesos judiciales en los que el objeto de la pretensión de los deudores tributarios, que presentan su demanda contencioso administrativa, sea discutir la pertinencia del cobro de una deuda tributaria.

Este régimen cautelar, regulado en el artículo 159° del Código Tributario, establece un tratamiento especial cuando el deudor tributario presente una solicitud cautelar, dentro de un proceso judicial, contra el Tribunal Fiscal o la Administración Tributaria.

Así, si el deudor tributario pretende cuestionar en sede judicial una resolución que ordena el pago de la deuda tributaria, y a su vez desee suspender la ejecución de la misma solicitando el acceso a la tutela cautelar, deberá tener en consideración que el juez realizará y tomará en cuenta para su concesión lo siguiente:

- a) El juez debe poner en conocimiento de la Administración Tributaria de la solicitud cautelar presentada por el demandante.

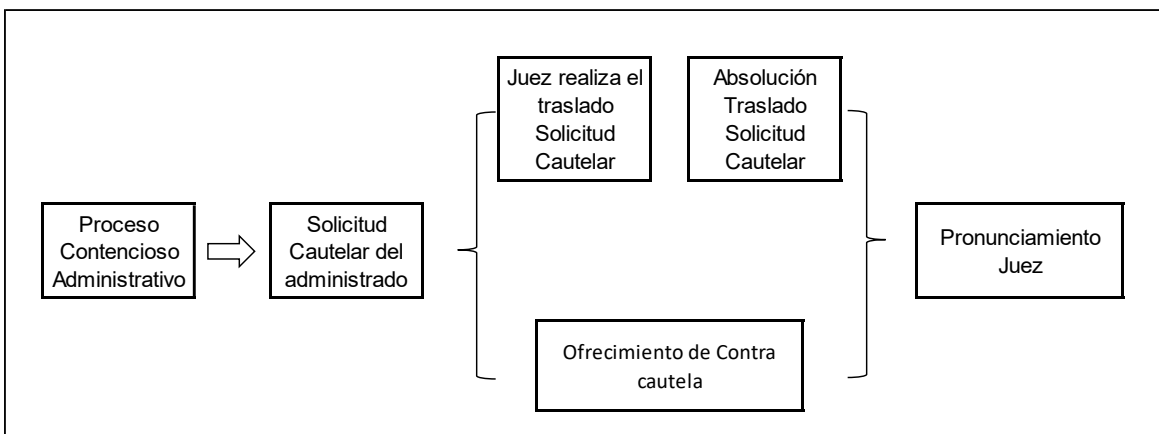
Esto se realiza con la finalidad de que dicha entidad, dentro de un plazo de cinco (05) días hábiles, se pronuncie sobre los elementos para su concesión (verosimilitud del derecho y peligro en la demora) además de establecer el monto de la deuda tributaria materia de impugnación.

- b) El juez deberá, en el caso de que la deuda tributaria materia de impugnación supere las quince (15) UIT, exigir que el administrado ofrezca una contracautela de naturaleza personal o real.

Si dicha contracautela es de naturaleza personal, esta debe consistir en una carta fianza bancaria o financiera renovable, mientras que, si el deudor tributario ofrece una contracautela real, esta deberá ser de primer rango, en ambos casos, deberán ser ofrecidas por el sesenta por ciento (60%) del monto por el cual se concede la medida cautelar.

Seguidamente, el cuadro siguiente se aprecia el tratamiento cautelar regulado en el artículo 159° del Código Tributario para la concesión de las medidas cautelares:

Figura 1 : Procedimiento para la solicitud de medidas cautelares en procesos judiciales contra la Administración Tributaria o El Tribunal Fiscal



Fuente : elaboración propia.

Entonces, de acuerdo con la nueva regulación, los administrados que tengan la expectativa de, por ejemplo, suspender, en vía judicial, las actuaciones de la Administración Tributaria tendientes a efectuar el cobro de la deuda tributaria deberán:

- a) Esperar el pronunciamiento de la parte demandada respecto a la solicitud presentada, producto de la obligación impuesta al juez de correr traslado de la solicitud a la Administración Tributaria a fin de que ésta: i) se pronuncie sobre

los fundamentos de la solicitud, y ii) indique el monto de la deuda actualizada. (lo que llamaremos en adelante el proceso de contradicción de la solicitud cautelar).

- b) Ofrecer una contracautela por el sesenta por ciento (60%) del monto por el cual se concede la medida cautelar. Siempre que la deuda que se impugne sea superior a S/. 64,500.00 soles, considerando la UIT del año 2020.

No debe olvidarse que antes de la publicación de Decreto Legislativo N° 1121 las medidas cautelares en los procesos contenciosos administrativos (incluyendo aquellos en los que la parte demandada era el Tribunal Fiscal o la Administración Tributaria) se regían por un procedimiento general regulado en la Ley del Proceso Contencioso Administrativo.

Este procedimiento general, regulado en el Capítulo VI de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo, señala que las medidas cautelares se solicitan dentro o fuera del proceso con la finalidad de asegurar la eficacia de la sentencia.

Agrega el artículo 38 de la mencionada Ley, que para su dación el juez deberá evaluar la verosimilitud del derecho invocado, el peligro en la demora del proceso y la adecuación de la pretensión (los requisitos generales para la dación de toda medida cautelar, desarrollados el Capítulo I del presente trabajo de Investigación).

Asimismo, para la ejecución de la medida cautelar el demandante deberá ofrecer una contracautela de acuerdo a la naturaleza de la pretensión.

Sin perjuicio del análisis que haremos en el siguiente capítulo, podemos ir poniendo en evidencia que el legislador ha decidido crear procedimientos cautelares distintos, uno especial aplicable para los casos del Tribunal Fiscal o la Administración Tributaria y otro general para los casos distintos a los anteriores, lo cual, en principio, sería constitucional siempre que dicho tratamiento diferenciado no resulte discriminatorio superando los estándares del test de proporcionalidad que fueron desarrollados en la parte final del marco teórico.

Asimismo, este régimen cautelar especial establece como requisitos para su dación dos reglas que, además de ser distantes de las establecidas en el régimen general, desnaturalizarían la esencia de las medidas cautelares ya que limitarían

indebidamente el acceso de los administrados a aquellas, pues requiere de la previa participación de la Administración Tributaria para su dación (contradictorio previo) y exige el ofrecimiento de una contracautela que en determinados casos podría resultar desproporcional si no se toma en consideración las condiciones del solicitante.

2.2. El régimen cautelar en la legislación comparada

A continuación, desarrollaremos de forma sucinta los regímenes cautelares regulados en las legislaciones de países como Argentina, México, Colombia y España, lo que nos servirá de base al momento de analizar el régimen cautelar peruano.

Cabe mencionar que dichos países han sido elegidos a su indudable influencia al momento de la elaboración de las normas y por ser referencia en la elección de la política tributaria por parte del Poder Ejecutivo.

2.2.1 España

El Código Tributario español, conocido como Ley General Tributaria (Ley 58/2003) establece en su artículo 249 que las resoluciones que ponen fin o agotan la vía administrativa, son susceptibles de impugnación en la vía contencioso administrativa.

La mencionada Ley General no regula un régimen cautelar especial para suspender o dejar sin efecto las actuaciones del Tribunal Fiscal o de la Administración Tributaria, por el contrario, dicho régimen se encuentra contenido en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (Ley N° 29/1998). Dicho cuerpo legal establece las disposiciones aplicables a toda solicitud cautelar, cuyas características generales son las siguientes:

- a) Para su otorgamiento, se requiere de una audiencia previa entre el demandante y demandado (la Administración Tributaria). Sin embargo, excepcionalmente, si existieren casos de especial urgencia puede omitirse dicha audiencia.
- b) Para la ejecución de la medida cautelar y siempre que de su otorgamiento pudieran derivarse perjuicios de cualquier naturaleza, podrá exigirse la presentación u otorgamiento de una caución o garantía para responder por los posibles perjuicios.

Es decir, la norma española, si bien establece una audiencia previa para dilucidar la procedencia del otorgamiento de la medida cautelar, regula excepciones a la misma a fin de no desnaturalizar este tipo de medidas.

Asimismo, para la ejecución de la medida y no para su otorgamiento como se señala en la legislación peruana, puede exigirse el ofrecimiento de una contracautela, es decir, no es un requisito obligatorio para la ejecución de la medida.

2.2.2 México

En México, el Código Fiscal de la Federación contenía disposiciones que regulaban las reglas sobre las impugnaciones a las resoluciones que ponen fin o agotan la vía administrativa en materia tributaria, sin embargo, éstas fueron derogadas.

De esta manera, en la actualidad, los procesos que se promuevan para cuestionar las resoluciones administrativas definitivas en materia de tributos se regulan en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Esta Ley establece las disposiciones que se deben seguir para el otorgamiento de las medidas cautelares, estas disposiciones se resumen de la siguiente manera:

- a) Las medidas cautelares se otorgan para mantener la situación existente, impedir que la resolución que se impugna sea ejecutada y deje sin efecto el proceso principal y se cause un daño irreparable al demandante.
- b) Para el otorgamiento de las medidas cautelares, el juez corre traslado al demandado (la Administración Tributaria) para que se pronuncie respecto a la solicitud cautelar. Asimismo, se deberá evaluar que no afecten el interés social y que la ejecución del acto impugnado cause irreversible daño al demandante.
- c) Para el otorgamiento, se exige la constitución de una garantía que proteja el interés fiscal, este será fijado por el juez del proceso. Sin embargo, esta debe tomar en consideración que no exceda la capacidad económica del demandante.

Es decir, la norma mexicana, al igual que la peruana, establece un contradictorio obligatorio a fin de que la Administración Tributaria sustente la no procedencia de la solicitud cautelar presentada por el demandante.

Asimismo, exige el ofrecimiento de una contracautela, pero ésta no es rígida y previamente establecida como lo señalan las normas peruanas, sino que, por el contrario, esta es determinada por el criterio del juez y no deberá exceder la capacidad económica del demandante.

2.2.3 Colombia

El Estatuto Tributario colombiano no regula un tratamiento específico para el procedimiento contencioso administrativo en materia tributaria, ni tampoco cuenta en un articulado una disposición que indique que dicho procedimiento se regula por sus leyes específicas.

Sin perjuicio de ello, el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley N° 1437 de 2011) señala en su artículo 104 que la jurisdicción contencioso administrativo conoce las controversias que se presenten entre los administrados y las entidades del Estado, incluyendo las que versen sobre materia tributaria.

El mencionado Código regula las disposiciones aplicables a toda solicitud cautelar, las cuales deben seguir las siguientes reglas:

- a) Para su otorgamiento, el juez correrá traslado al demandado para que se pronuncie sobre la solicitud cautelar dentro del plazo de 05 días. Esta disposición tiene como excepción el supuesto en el que se evidencie una urgencia de la solicitud.
- b) Asimismo, para su otorgamiento el solicitante tiene la obligación de presentar una caución que pueda garantizar los posibles perjuicios que pueda ocasionar el otorgamiento de la medida cautelar. Finalmente, el Juez es el que determina el tipo, el monto y las demás condiciones de la caución.

Se aprecia que, en Colombia, existen un contradictorio previo similar al regulado en el Perú, sin embargo, también se regula una excepción tomando en cuenta la urgencia de la solicitud. Por otro lado, también se exige una contracautela sin embargo esta no es pétrea, sino que su determinación queda a liberalidad del juzgador.

2.2.4 Argentina

En el mencionado país no se regula un tratamiento legal especial para un procedimiento cautelar en el que se discutan actuaciones de la Administración Tributaria y/o el Tribunal Fiscal, este procedimiento se rige por la Ley N° 26.854, de fecha 29.04.2013, que regula el tratamiento aplicable a las medidas cautelares en los procesos en los que el Estado es parte.

La mencionada Ley señala que toda solicitud cautelar deberá seguir las siguientes reglas:

- a) Una vez presentada la solicitud cautelar el juez, previo a resolver, debe requerir a la entidad demandada un informe respecto al interés público que se encuentra en juego.
Excepcionalmente, y siempre que las circunstancias lo ameriten, el juez puede emitir una medida provisoria, ésta tendrá vigencia hasta que la entidad demandada presente su informe o venza el plazo que se fije para su presentación.
- b) Asimismo, para su otorgamiento el solicitante debe ofrecer una caución con el objetivo de garantizar los posibles perjuicios que se puedan ocasionar con la medida cautelar.

Entonces, en Argentina, también existe un contradictorio previo (denominado informe previo) similar al regulado en el Perú, sin embargo, también se regula una excepción tomando en cuenta la urgencia de la solicitud.

Cabe agregar, que de acuerdo a Gozaíni (2013, p.74) la Ley 26.854 no tuvo una buena recepción entre los juristas de dicho país, dado que se consideró que con dichas disposiciones (relacionadas al otorgamiento de la medida cautelar) el Poder Judicial vería limitada su facultad de garantizar la tutela judicial efectiva en los procesos en los que el Estado sea parte.

2.3. A manera de cierre de capítulo

Si bien la legislación peruana en comparación con la legislación extranjera muestra similitudes, pues en todas ellas se aprecia la exigencia de un contradictorio previo y del ofrecimiento de una contracautela para el otorgamiento de las medidas cautelares

dentro del proceso judicial. Nuestro régimen cautelar tiene particularidades que la hacen distinta a las otras.

Para mejor entendimiento, el siguiente cuadro resume el análisis realizado en el acápite anterior:

Figura 2 : Regímenes cautelares tributarios - Análisis Comparativo

	PERÚ Art. 159 del Código Tributario.	ESPAÑA Ley N° 29/1998	ARGENTINA Ley N° 26.854 -2013	COLOMBIA Ley N° 1437 - 2011	MÉXICO Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo
REQUISITOS PARA LA DACIÓN	i. Contradictorio Previo. ii. Contracautela	Contradictorio Previo.	i. Contradictorio Previo. ii. Contracautela	i. Contradictorio Previo. ii. Contracautela	i. Contradictorio Previo. ii. Contracautela
REQUISITOS PARA LA EJECUCIÓN	-	Contracautela	-	-	-
CONTRACAUTELA (MONTO)	60% del monto de la medida cautelar	Establecida a criterio del juez	Establecida a criterio del juez	Establecida a criterio del juez	Establecida a criterio del juez
CONTRADICTORIO PREVIO	Participación de la Administración Tributaria (Parte demandada)	Participación de la Administración Tributaria (Parte demandada)	Participación de la Administración Tributaria (Parte demandada)	Participación de la Administración Tributaria (Parte demandada)	Participación de la Administración Tributaria (Parte demandada)
EXCEPCIONES	-	i. Respecto a la contracautela: sujeto a la liberalidad del juez ii. Respecto al contradictorio: se omite en casos de especial urgencia	Respecto al contradictorio: se omite en casos de especial urgencia	Respecto al contradictorio: se omite en casos de especial urgencia	Respecto al contradictorio: se omite en casos de especial urgencia

Fuente : elaboración propia.

De dicho cuadro, las características del régimen cautelar peruano, que la hacen *sui generis* respecto de los regulado en otros países, se detallan a continuación:

- i. El Perú es el único país de todos los evaluados que cuenta con un régimen cautelar especial para los procesos en los que se cuestionan las actuaciones de las Administraciones Tributarias, dado que, en los demás países evaluados, dicho régimen se rige por las leyes que regulan el proceso contencioso administrativo en general.
- ii. Solamente en la legislación peruana se aprecia un procedimiento de contradicción obligatorio y rígido antes del otorgamiento de una medida cautelar, en los demás países, si bien dicho procedimiento existe, admite excepciones atendiendo a la urgencia o necesidad de la medida.
- iii. En la relación a la contracautela o caución como requisito para la ejecución de la medida cautelar, nuevamente el Perú, se aleja del tratamiento de los países en revisión debido a que exige una caución equivalente al 60% del monto por el cual se concede la medida cautelar, a nuestro parecer exorbitante, mientras que el

resto de países en revisión exigen dicha contracautela pero el monto es determinado por el juez a su criterio e incluso esta determinación deberá atender a las condiciones económicas del demandante.

- iv. Entonces, no es posible que se le exija al contribuyente el ofrecimiento de una caución tan grande que le impida su obtención, y como consecuencia de ello se ponga en riesgo la función misma de la cautela, comprometiéndose así la posibilidad de la utilización por parte del contribuyente. Asimismo, no debe olvidarse que es el juez quien debe evaluar la apariencia de buen derecho del solicitante versus los actos de la administración (que, como ya se ha mencionado goza de facultades exorbitantes), en esta lucha desequilibrada de poderes, la tutela cautelar debería servir para equipararla.

Asimismo, no debe olvidarse que la caución no es un requisito para la dación de las medidas cautelares, sino que, por el contrario, es un requisito para su ejecución operativa. Es decir, la ausencia de esta no debe hacer perder validez a la solicitud cautelar, sino que, a lo mucho, la podría volver ineficaz, situación que podría revertirse una vez que el contribuyente la presente.

Los resultados de este análisis de la legislación comparada nos servirán en la evaluación que se pretende realizar en el siguiente capítulo, así como para elaborar una propuesta de mejora que pueda desarrollarse como consecuencia de dicha evaluación.

CAPÍTULO III: ANÁLISIS CRÍTICO DEL RÉGIMEN CAUTELAR REGULADO EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

El presente capítulo tiene como objetivo analizar y cuestionar, en base a los conceptos desarrollados en los capítulos precedentes, la constitucionalidad de la incorporación del artículo 159° del Código Tributario, que regula el régimen cautelar aplicable a los procesos judiciales en los que, entre otros, se discuta el cobro de una deuda tributaria.

Como se ha mencionado, la regulación de las medidas cautelares debe estar en línea con el derecho constitucional a la tutela jurisdiccional efectiva, pues de lo contrario, dicha regulación no se encontraría exenta de críticas, como las que se propondrán en el presente capítulo.

En esa línea, debe tenerse en cuenta que el Tribunal Constitucional, en el fundamento jurídico N° 49 de la STC N° 0023-2005-PI/TC, señaló que las medidas cautelares tienen transcendencia debido a que buscan asegurar provisionalmente de lo que se decida en la sentencia definitiva que pone fin al proceso judicial y además pretenden evitar los posibles perjuicios que acarrearía la duración del mencionado proceso, concluyendo que la tutela cautelar es una de las manifestaciones del derecho – principio al debido proceso.

3.1. Críticas al régimen cautelar regulado en el Código Tributario peruano

Como hemos venido señalando a lo largo de este trabajo de investigación, desde el 2012, el Código Tributario, en su artículo 159°, establece un régimen cautelar exclusivamente para aquellos casos en los que el deudor tributario inicie procesos judiciales en donde la parte demandada es la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal.

Este régimen cautelar especial establece como requisitos para la concesión de una medida cautelar, que el juez debe poner en conocimiento de la Administración Tributaria la solicitud cautelar presentada por el administrado (un procedimiento de contradicción obligatorio) y además debe exigir al solicitante, el ofrecimiento de una contracautela equivalente al sesenta (60%) del monto de la medida (siempre que la deuda cuestionada judicialmente sea superior a 15 UIT).

Es decir, visto desde la óptica de un supuesto hipotético, este régimen cautelar se aplica de la siguiente manera:

La empresa "AAA" S.A.C, contribuyente al que la Administración Tributaria le determinó una deuda tributaria (entre tributos, intereses y multas) por un monto ascendente doscientos mil soles (S/. 200,000.00) al no estar de acuerdo con dicha determinación, inició un procedimiento contencioso tributario, perdiendo tanto en la instancia de reclamación (ante la Administración Tributaria) como en la de apelación (ante el Tribunal Fiscal).

Pese a ello, y partiendo de la premisa de que el derecho le asiste, decide iniciar un proceso contencioso administrativo ante el Poder Judicial, como parte de su estrategia y a fin de evitar el cobro de esa deuda solicita al juez el otorgamiento de una medida cautelar.

En ese contexto, de acuerdo al artículo 159° del Código Tributario, el juez corre traslado de la solicitud a la Administración Tributaria, a fin de que esta se pronuncie sobre la verosimilitud del derecho invocado y el peligro en la demora que implicaría el proceso judicial, además de señalar el monto de la deuda tributaria actualizada.

Además, este régimen cautelar especial requiere que se ofrezca una contracautela (carta fianza o una hipoteca de primer rango por el 60% del monto de la medida), sin embargo, dado que la Administración Tributaria ya tomó conocimiento de que se ha solicitado una medida cautelar, nada le impide que realice el inicio del procedimiento de ejecución coactiva para asegurar el cobro de la deuda tributaria antes de que el Juez resuelva si otorga o no la medida cautelar.

Es sobre estos aspectos: el establecimiento de un régimen cautelar exclusivo para los casos en donde participa la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal, la exigencia de una contracautela como requisito para la dación de la medida y, el establecimiento de un contradictorio previo, los que se centrará el análisis crítico que desarrollaremos.

3.1.1 La afectación al derecho a la tutela cautelar contemplada dentro del principio de tutela jurisdiccional efectiva.

3.1.1.1 El requisito de contradicción obligatoria

Este requisito, de acuerdo a los numerales 5 y 6 del artículo 159° del Código Tributario obliga al juez, ante la solicitud cautelar presentada por el deudor tributario, a correr

traslado de dicha solicitud a la Administración Tributaria para que ésta se pronuncie respecto al peligro que involucraría la demora del proceso judicial y en relación a la verosimilitud del derecho invocado.

El sustento de esta medida, indica que el juez, con la información que le brinde la Administración Tributaria, tendrá mayores elementos de convicción para resolver si accede o no a la solicitud cautelar presentada por el deudor tributario.

Al respecto debe señalarse que dicha disposición vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva, pues el traslado de la solicitud cautelar a la autoridad tributaria pone en riesgo la efectividad de la medida.

Así, esta notificación obligatoria a la Administración Tributaria podría afectar la eficacia del proceso judicial, dado que ese preaviso podría posibilitar que la mencionada administración, dentro de sus facultades regladas en el Código Tributario, ejecute inmediatamente los actos que se encuentran cuestionados, de manera tal que la finalidad del proceso judicial carezca de sentido.

Esto tiene asidero, pues como ya se ha mencionado, el artículo 117° del mencionado Código, permite a la Administración el inicio de la cobranza coactiva con la notificación al deudor tributario de la resolución de ejecución coactiva, que contiene el mandato de exigibilidad del pago de la deuda tributaria, dentro del plazo de siete días hábiles, bajo la “amenaza” de ejecutarse las medidas cautelares que correspondan en caso de incumplimiento de dicho mandato.

El cuestionamiento que proponemos en estas líneas parte de la base de que el proceso contencioso administrativo es un medio de control, a nivel judicial, de las actuaciones de la Administración Pública (Danós, 2000, p. 73). Es decir, a través de este mecanismo toda actuación de la administración se encuentra sujeta a un control de legalidad por parte de los órganos jurisdiccionales.

En esa línea, este tipo de procesos sirven para que los administrados puedan hacer valer sus derechos, en el marco de unas garantías mínimas a fin de obtener una sentencia justa y, ante todo, eficaz.

Por ello, resulta necesario garantizar que el transcurso del tiempo para la culminación del proceso no afecte gravemente al recurrente, asegurando la eficacia de la sentencia

que se emita. Es por eso que las medidas cautelares, como manifestación de la tutela jurisdiccional efectiva, se erigen como la herramienta que impedirá que el tiempo dentro del proceso perjudique al demandante, además de garantizar que lo ordenado en la sentencia sea efectivo en la realidad.

Así, una regulación de la tutela cautelar, como la propuesta en nuestro Código Tributario, en la que, ante una solicitud cautelar del recurrente, el juez deba derivar dicha solicitud a la Administración Tributaria afecta la eficacia de la sentencia que se emita dentro del proceso judicial, dado que este aviso previo permitiría que dicho ente pueda ejecutar los actos materia de cuestión, resultando con ello, ineficaz el inicio de un proceso judicial. (Bardales, p. 668).

Esta regulación no tiene en consideración que el procedimiento cautelar siempre surge ante una situación de urgencia ante la demora del proceso judicial, la cual se puede evidenciar más aún si se espera la respuesta de la Administración Tributaria pudiendo afectarse irreparablemente el derecho material que se busca proteger dentro del proceso judicial.

Como se evidencia, existe una contraposición de intereses: a) el interés del recurrente en asegurar que la resolución que ponga fin al proceso contencioso administrativo sea eficaz y no se haya afectado su derecho (a través de la ejecución de la cobranza coactiva de la deuda tributaria materia de impugnación que deviene en indebida ante una posterior sentencia favorable), y b) el interés fiscal de recaudar, a través de la ejecución del procedimiento de cobranza coactiva.

Para resolver esta contraposición de intereses, debe considerarse que la ejecutoriedad de los actos administrativos, tal y como lo señala el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico N° 45 de la STC N° 0015-2005-PI/TC, no tiene un sustrato constitucional, sino únicamente legal, el que le da la Ley del Procedimiento Administrativo General. En tal sentido, ante la oposición que se presenta entre una norma que establezca una potestad con sustrato legal (la ejecutoriedad de los actos administrativos) y otra que establezca un derecho reconocido constitucionalmente, se debe preferir, evidentemente, esta última. (Bardales, 2015, p. 671)

Entonces, queremos dejar sentado que si bien el legislador puede crear un régimen cautelar para este tipo de casos, este no debería atentar contra la naturaleza misma de las medidas cautelares ni desvirtuar sus propiedades, dado que establecer el

requisito de contradicción previa es contraria a la esencia urgente de tales medidas afectando el debido proceso de los deudores tributarios, pues los plazos señalados son superiores a los que cuenta la Administración Tributaria para la ejecución de las medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda tributaria.

3.1.1.2 La contracautela como requisito para el otorgamiento de la medida cautelar

Este requisito, regulado en los numerales 1 al 4 del artículo 159° del Código Tributario establece la obligación del deudor tributario de ofrecer una contracautela como requisito para la concesión de la medida cautelar. Esta medida se sustentó en que su ausencia ponía en riesgo la recaudación tributaria, sin embargo, al momento de su dación no se ha tenido en consideración su naturaleza jurídica ni mucho menos la finalidad que cumple este requisito dentro de un proceso cautelar regular.

Nos explicamos, el régimen cautelar regulado en el Código Tributario establece que la contracautela es un requisito para su concesión, es decir, que si no se ofrece la misma no procede la solicitud cautelar.

Sin embargo, como ya se ha indicado en el Capítulo I del presente trabajo de investigación, la contracautela no es un requisito para el otorgamiento de las medidas cautelares, sino que, por el contrario, son un requisito para su ejecución. El mismo Tribunal Constitucional ha establecido que son presupuestos para la concesión de las medidas cautelares, la adecuación, el peligro en la demora y la verosimilitud del derecho, es decir, el máximo intérprete de la Constitución reconoce únicamente a estos tres elementos como requisitos para la concesión de las medidas, no mencionándose dentro de ellas a la contracautela.

Esta postura adoptada por el legislador, además de desnaturalizar su esencia, la coloca como un límite indebido para el acceso de los deudores tributarios a la tutela cautelar, resultando evidente la vulneración al debido proceso, pues con esta medida impide el acceso que los administrados se defiendan utilizando todos los mecanismos legales que le otorga el derecho para proteger sus derechos.

Asimismo, debe recordarse que dicha contracautela puede tener dos formas, una de naturaleza personal, que consiste en una carta fianza bancaria o financiera, o una contracautela de naturaleza real. Sobre la carta fianza bancaria o financiera, no se ha regulado el supuesto de los gastos financieros en que incurrirá el deudor tributario

para mantener la vigencia de dicha carta, que, por cierto, tienen un alto costo. Estos costos se pueden apreciar en la siguiente figura, la cual ha sido elaborada tomando como referencia la información otorgada por dos de las principales entidades bancarias del país.

Figura 3: costo de mantener una Carta Fianza para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias

Monto	Concepto	Responsable	Banco	Comisión	Periodo	Vigencia	Costo Total
100,000	Por Fianzas que garantizan pago de obligaciones, derechos de aduana, cumplimientos o adelantos.	A cargo de clientes	BBVA	6.50%	Bimestral o fracción	1 año	139,000
		A cargo del banco corresponsal		1.50%	Por emisión		101,500
	Comisión por emisión	Cientes/Banco	Interbank	4.50%	Por emisión	104,500	

Fuente: Elaboración propia

En relación a la contracautela de naturaleza real, se exige que debe ser de primer rango, es decir, se requiere que los bienes muebles o inmuebles garanticen exclusivamente la deuda ante la Administración Tributaria, impidiendo que tal bien garantice otras deudas siempre y cuando el valor del bien pueda soportar dichas garantías. Entonces, conviene cuestionar la razón por la cual, según el régimen cautelar cuestionado, se impediría el ofrecimiento de dicho bien como una garantía real.

Nuevamente, estos requisitos colocan una alta valla para que los deudores accedan a un proceso cautelar que les permita proteger sus derechos, vulnerando el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva.

3.1.2 El establecimiento de un régimen cautelar especial como supuesto de afectación al principio de igualdad

Se debe partir recordando que el derecho a la igualdad es un derecho fundamental que tiene un correlato en la dignidad del ser humano. En ese sentido, “en tanto derecho fundamental atribuye titularidad a un individuo sobre un bien constitucional que es oponible a un destinatario” (Abad – Danós, 2013, p. 25).

En relación a esto último, es decir, a la igualdad como derecho fundamental, el Tribunal Constitucional en la ya citada STC N° 0045-2004-PI/TC señala que este derecho implica “no ser discriminado por razones proscritas por la propia Constitución (origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica) o por otras ("motivo" "de cualquier otra índole") que, jurídicamente, resulten relevantes” (FJ N° 20 de la STC).

La igualdad ante la Ley, reconocido en el inciso 2 del artículo 2 de la Constitución, se presenta en dos aspectos, como orden para el hacedor de las normas para que éstas se apliquen a todos sin excepción (igualdad en la ley) y como orden para quien aplica las leyes a fin de que las apliquen (valga la redundancia) a todos por igual (igualdad en la aplicación de la Ley).

Entonces, de lo ya mencionado, podemos afirmar que el tratamiento cautelar exclusivo para el otorgamiento de medidas cautelares contra el Tribunal Fiscal o la Administración Tributaria, evidencia un tratamiento diferenciado respecto de los demás casos en los que la parte demandada es otra entidad estatal.

Ello, de acuerdo al artículo 103° de la Constitución es en principio, constitucional, dado que sí se pueden expedir tratamientos especiales por la naturaleza de las cosas.,.

Sobre el concepto de la naturaleza de las cosas y el principio de igualdad, Rubio (1999, p.189-191) señala que solo se podrá establecer un tratamiento diferente respecto a los demás, si existe una norma general que la valide, fundada en la naturaleza de las cosas y no en la diferencia de las personas.

Para dar mayor sustento a su afirmación, presenta un ejemplo que, consideramos, resulta esencial para entender el concepto de la naturaleza de las cosas. Así, en base a dicho concepto, señala que es posible que resulte necesario tratar de manera disímil a un grupo de personas, por ejemplo, establecer un impuesto por mayor riqueza y una exención por pobreza. No se trata de beneficiar al pobre como ser humano sino a la condición de pobre, la mejor prueba es que si quien es pobre un año es rico al siguiente reasume o asume su condición de contribuyente.

Finalmente, define a la naturaleza de las cosas como un concepto que parte de la premisa de que cada una de las cosas tienen determinadas características que le dan

sentido a su existencia, por lo que, cuando se hace referencia a la naturaleza de determinada cosa, implica el legislador deberá tener en cuenta estas características al momento de elaborar la norma.

En esa misma línea, el Tribunal Constitucional ha señalado que el mencionado artículo cuando el 103° de la Constitución establece que podrán emitirse normas especiales en razón a la naturaleza de las cosas, lo hace con el objeto de resaltar que incluso aquellas leyes especiales deben ser fundamentadas en una razonabilidad objetiva. Entonces, en base a la razonabilidad, el Estado puede excluirse de la obligación de que toda Ley debe ser general para poder emitir una norma que pueda ser aplicable a una singularidad de personas. Esta singularidad debe ser necesaria debido a que debe estar fundamentada la recomposición de un determinado orden social y debe ser razonable, debido a que debe estar sustentada en la naturaleza de las cosas. (FJ N° 8 de la STC N° 0001/0003-2003-AI/TC)

En base a lo anterior, corresponderá evaluar si por las características de las personas (en este caso, la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal como demandados) es aceptable constitucionalmente una regulación como la planteada en el artículo 159° del Código Tributario.

Para confirmar esta afirmación, debemos recurrir al test de proporcionalidad establecido por el Tribunal Constitucional mediante Expediente 0045-2004-PI/TC del 29 de octubre de 2005, que como ya se ha mencionado, se proyecta al examen del derecho a la igualdad.

Entonces, a fin de demostrar nuestra hipótesis, analizaremos el mencionado artículo 159° del Código Tributario a la luz de los elementos que conforman el mencionado test.

a) Respecto a la determinación del tratamiento legislativo diferenciado:

En relación a este elemento, el artículo 159 del Código Tributario establece, a partir del año 2012, un régimen cautelar especial, que se aplica en los procesos en los que la parte demandada es el Tribunal Fiscal o la Administración Tributaria. Por otro lado, cuando la parte demanda sea cualquier otra entidad pública, se aplica el régimen cautelar común, que se rige bajo las normas de la Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo (Decreto Supremo N° 011-2019-JUS).

Este último régimen cautelar, es decir, el aplicable a todas los procesos en los que la parte demandada no es el Tribunal Fiscal o la Administración Tributaria, tiene las siguientes características: i) No exige un proceso contradictorio previo para evaluar la solicitud cautelar, es decir, se lleva a cabo sin el traslado de la solicitud al demandado, ii) en cuanto a la contracautela, esta se erige como un requisito para la ejecución de la medida, posterior a la evaluación de la viabilidad o no de la solicitud cautelar por parte del juez.

Mientras tanto, como ya se ha mencionado, el régimen cautelar regulado en el Código Tributario requiere tanto de un proceso de contradictorio previo (con conocimiento de la parte demandada) como de un ofrecimiento de una contracautela para la aprobación de la solicitud cautelar.

Todo lo anterior pone en evidencia el trato distinto del procedimiento cautelar, desde la óptica de la parte demanda en el proceso. Desde nuestra perspectiva, esta diferenciación no tendría una justificación objetiva.

b) Respecto a la intensidad del tratamiento diferenciado

En relación a este punto, es importante resaltar que, en situaciones como esta, en las que se deben analizar se evalúan normas legales que restringen el ejercicio de algunos derechos fundamentales, como lo son el de la libertad de acceso a la jurisdicción y el derecho a la tutela cautelar, el análisis de igualdad necesita ser meticuloso. Es decir, para ser constitucional, se requiere que la medida legislativa elegida por el hacedor de las normas sea absolutamente indispensable para llegar a obtener el fin buscado. Caso contrario, es decir, si existiere una medida alternativa y a su vez conlleve a llegar al fin buscado y que, y esto es lo más importante, afecte en una mínima intensidad en el mencionado bien constitucional, la norma legal en análisis deberá ser cuestionada por inconstitucional.

Entonces, el artículo 159 del Código Tributario que regula un régimen cautelar especial aplicable a los procesos en los que la parte demandada es el Tribunal Fiscal o la Administración Tributaria y que con su dación, a partir del 2012, restringen el acceso a la tutela cautelar y a un debido proceso, no son necesarias para conseguir el fin que se pretende, pues existen otras medidas que son suficientes e igualmente e idóneas, y

además son, menos que afectan en menor medida a los referidos derechos fundamentales.

Así, consideramos que existe una grave intervención en el derecho a la igualdad, y por tanto el mencionado artículo 159° del Código Tributario es inconstitucional, dado que establece una discriminación por razón del sujeto. Lo afirmado puede resumirse de la siguiente manera: si existe un agravio contra el administrado o contribuyente, un juez paralizará (a solicitud de aquel) de inmediato con una medida cautelar los actos que los perjudiquen, salvo que quien lo afecte sea el Tribunal Fiscal o la Administración Tributaria, constituyendo un verdadero "privilegio" para determinadas entidades.

c) Determinación de la finalidad del tratamiento diferente.

El régimen cautelar especial que se encuentra bajo análisis fue incorporado a nuestra legislación en el año 2012 a través del Decreto Legislativo N° 1121.

A fin de poder entender cuál fue el objetivo de la medida corresponde que nos adentremos en las circunstancias que justificaron su dación. Al respecto, el Poder Ejecutivo solicitó al Congreso de la República las facultades legislativas para modificar el Código Tributario e incorporar reglas para la concesión de medidas cautelares en los procesos judiciales, a fin de que el juez cuente con los elementos suficientes para evaluar su otorgamiento y a su vez se asegure el cobro de la deuda tributaria que se encontraba en litigio, al final de dicho proceso.

A ello debemos agregar que en la exposición de motivos del citado decreto legislativo se señala que la sola presentación de una caución juratoria como contra cautela para el otorgamiento de una medida cautelar, no asegura el cobro de la deuda tributaria al final el proceso judicial.

Entonces, lo que el régimen cautelar especial pretende proteger serán el derecho de defensa de la Administración Pública y el aseguramiento del cobro de la deuda tributaria. Por lo cual, la protección de dichos fines, a través de un procedimiento cautelar especial, parecería constitucionalmente legítimo.

d) Examen de idoneidad:

Ahora bien, conviene establecer el régimen cautelar especial coadyuva a la obtención de la finalidad prevista (tutelar el derecho de defensa y el cobro de los tributos).

Entonces, exigir un contradictorio previo a la dación de la medida cautelar, podría permitir al Tribunal Fiscal y a la Administración Tributaria ejercer válidamente su derecho a la defensa. Por otra parte, exigir una contra cautela como supuesto para la concesión de una medida cautelar, en los términos expuestos en la norma, podría permitir que la Administración Tributaria pueda realizar el cobro efectivo de la deuda tributaria al final del proceso.

En ese sentido, el régimen cautelar especial podría resultar ideal para favorecer la tutela del fin constitucionalmente protegido.

e) Examen de necesidad:

Al evaluar este aspecto, debemos demostrar que establecer un régimen cautelar especial a fin de alejarse de las normas generales que se aplican al resto de solicitudes cautelares dentro de un proceso contencioso administrativo se justifica a fin de garantizar el recupero de la deuda tributaria.

Al respecto, corresponde realizar una comparación a fin de determinar si existe en nuestra legislación una medida o una serie de medidas que resulten alternativas, pero igualmente eficientes para cumplir con el objetivo perseguido con la incorporación del artículo 159 en el Código Tributario y que además afecten en menor cuantía el derecho que estaría siendo lesionado por el legislador al establecer un procedimiento cautelar especial a favor de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal.

De la evaluación de la legislación vigente, se tiene que sí hay medidas que son menos gravosas para el contribuyente pero que a su vez garantizan el cobro de la deuda tributaria y el derecho de defensa de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal.

Así, por ejemplo, el Código Procesal Civil, en su artículo 637 regula una figura jurídica que se denomina recurso de oposición, la cual tiene por objeto proteger a quien se viera afectado por el otorgamiento de la medida cautelar. De esta manera, el procurador público del Tribunal Fiscal o de la Administración Tributaria, con el debido

sustento, podrían solicitar al juez la revisión de la medida cautelar otorgada a favor del contribuyente.

Con este recurso, se garantizan dos cosas: 1) para el solicitante: que la medida cautelar se otorgue sin la demora que implicaría el poner en conocimiento de la otra parte la solicitud cautelar, y 2) para la parte "afectada" con la medida: el resguardo de su derecho de defensa:

Otro mecanismo alternativo menos restrictivo vendría dado por la facultad que podría otorgarse al juez para que dispense el contradictorio previo, cuando las circunstancias de un caso concreto así lo exijan, atendiendo a la urgencia y a la eficacia que se busca garantizar. (Abad, S., y Danós, J, 2013, p. 32)

En esa misma línea, y tomando en consideración la información recabada del Capítulo II, podemos apreciar que ante un mismo supuesto (solicitudes cautelares dentro de un proceso contencioso administrativo en materia tributaria) existen diversas formas de tratarlas, pero, en cualquier caso, estas formas resultan ser, en comparativa, menos gravosas que el tratamiento que le brinda el Código Tributario.

Así, por ejemplo, en relación al contradictorio previo, puede evaluarse la incorporación de supuestos de excepción al mismo, como una medida de flexibilización ante la vulneración al derecho a la igualdad.

Asimismo, podría suprimirse dicho contradictorio y establecer un tratamiento similar al que se da actualmente, es decir, una vez otorgada la medida cautelar, se le permita a la parte demandada la posibilidad de oponerse al mismo, a través de la presentación del recurso respectivo.

En relación al recupero de la deuda tributaria y la protección del interés fiscal, podría ser la flexibilización los requisitos rígidos que establece el actual régimen cautelar especial, respecto al ofrecimiento de la contracautela. Se podría establecer que el ofrecimiento de ésta dependerá del monto de la deuda tributaria que se discuta en el proceso o en su defecto, de que el juez, a su criterio pueda obviar ese requisito tomando en cuenta las circunstancias que envuelven a cada caso.

Entonces, nos encontramos en condiciones de afirmar que la instauración de un régimen cautelar especial, en el que se da un tratamiento diferenciado, no se justifica

dado que existen medidas alternativas que cumplirían dicha función y serían menos gravosas para el administrado.

f) Examen de proporcionalidad:

Para este examen deberá tenerse presente que, como se mencionó en el marco teórico, las medidas cautelares pueden ser variadas en cualquier etapa del proceso, a razón de que las circunstancias que llevaron al juez a otorgarlas hayan variado.

Como ya se ha mencionado, uno de los aspectos que se busca garantizar es la protección de la recaudación tributaria y el derecho de defensa de la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal, dejándose de lado la naturaleza urgente de las medidas cautelares. Dicho en otras palabras, cuando el artículo 159 del Código Tributario establece un contradictorio previo al otorgamiento de las medidas cautelares se las desnaturaliza, desconoce su urgencia.

Entonces, este régimen, tal y como se encuentra planteado, no permite atender ninguna situación de urgencia y solo piensa en el beneficio, a través del contradictorio previo, que trae al que pudiera verse afectado con el otorgamiento de la medida cautelar.

En esa línea, condicionar el acceso a la tutela jurisdiccional efectiva de los recurrentes al ofrecimiento de una contracautela pecuniaria sin tomar en consideración las circunstancias de cada caso no es proporcional en relación al bien que se pretende proteger.

Por todo lo anterior, la regulación contenida en el estudiado artículo 159° del Código Tributario establece medidas que resultan desproporcionales dado que no atienden a solucionar situación de urgencia alguna, por el contrario, se le otorgan beneficios a quien resulta afectado con la medida, es decir, la Administración Tributaria. Esto se evidencia aún más cuando verificamos que dentro de un procedimiento en el que no se corre traslado a la otra parte (inaudita parte) con la solicitud cautelar no se vulnera el derecho a la defensa, sino que solamente se ve postergado en el tiempo.. (Abad, S., y Danós, J, 2013, p. 32)

3.2. A manera de cierre de capítulo

De todo lo mencionado en los capítulos anteriores, se tiene que antes del año 2012, las medidas cautelares dentro de los procesos contenciosos administrativos tributarios se regulaban por la Ley del Proceso Contencioso Administrativo, una regulación que, desde nuestro punto de vista, se encuentra adecuada a la efectividad de la tutela jurisdiccional.

Sin embargo, el régimen cautelar especial que regula el Código Tributario no respeta en la efectiva tutela de los derechos de los administrados, sino que, por el contrario, está pensado en incrementar los privilegios que ya tiene la Administración Tributaria en la vía administrativa.

Esta regulación atenta contra lo señalado en la Constitución pues establece un procedimiento de contradictorio previo, que, bajo determinadas circunstancias, permitiría que la Administración Tributaria pueda ejercer las facultades ejecutivas que justamente la medida cautelar busca evitar. Entonces, establecer este procedimiento (en el que hay un plazo de cinco (05) días hábiles) a fin de que la Administración se manifieste antes del pronunciamiento del juez de la causa, otorga beneficios a la entidad en un proceso que, como se dijo, busca brindar una tutela efectiva y adecuada a los administrados.

Además, condicionar el otorgamiento de una medida cautelar a la presentación de un porcentaje (60%) del monto por el cual se otorgaría la medida es limitar irrazonablemente el acceso a la justicia, quitándole al juez la potestad de establecer los casos en los que podría exigirse tal garantía y que supuestos podría obviarse ese requisito. Lo anterior se justifica en que el legislador dispone que el ofrecimiento de la contracautela es un requisito para la concesión de la medida cautelar, cuando según la doctrina y el Tribunal Constitucional. Aquella es un requisito para la ejecución de esta.

CONCLUSIONES

- I. En el Perú existe un régimen general aplicable a las solicitudes cautelares presentadas dentro de un proceso contencioso administrativo en el que el demandado es cualquier sujeto excepto el Tribunal Fiscal o la Administración Tributaria. Este régimen no requiere poner en conocimiento del demandado para la atención de la solicitud cautelar, pero necesita del ofrecimiento de una contracautela, determinada por el juez, para la ejecución de la medida cautelar.
- II. En el ámbito tributario, el artículo 159° del Código Tributario regula un régimen cautelar exclusivo para las medidas cautelares que se soliciten en procesos contenciosos administrativos en donde la parte demandada sea el Tribunal Fiscal o la Administración Tributaria.

Este régimen se aleja de la regulación anterior pues introduce un contradictorio previo a la decisión del juez de otorgar o denegar la medida cautelar solicitada, en el que se pone de conocimiento de la parte demandada dicha solicitud y además que exige el ofrecimiento de una contracautela como un requisito para la concesión de la medida cautelar.

- III. Lo anterior vulnera el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, regulado en el artículo 139° inciso 3 de la Constitución, dado que ésta no sólo se ve recortada cuando se impide solicitar y/o dictar una medida cautelar en un proceso judicial, sino que, además, se le vulnera cuando en él se establecen exigencias que, en la práctica, hacen imposible el ejercicio del derecho a la tutela cautelar.

El régimen cautelar especial establece requisitos que desnaturalizan la finalidad de las medidas cautelares. Por ejemplo:

- i. Establecer un contradictorio previo, desconoce el carácter urgente de las medidas cautelares, o
- ii. Establecer como requisito para la concesión de las medidas cautelares, el ofrecimiento de una contracautela pética, sin excepciones, como podrían ser las características de los demandantes o la mera labor valorativa de los jueces, limitan injustificadamente el acceso a la justicia de los contribuyentes.

Asimismo, afecta el principio de igualdad regulado en el artículo 2°, inciso 2 de la Constitución, pues establece un tratamiento discriminatorio toda vez que dicha regulación no supera el test de proporcionalidad establecido por el Tribunal Constitucional mediante la STC N° 0045-2004-PI-TC a través del cual se justificaría objetiva y suficientemente este tratamiento diferenciado. Es decir, existen medidas menos lesivas de los derechos de los contribuyentes y que a su vez permiten que la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal puedan ejercer su derecho de defensa (principio de necesidad), además, la exigencia de un contradictorio desnaturaliza el carácter urgente de las medidas cautelares, fundamentada en el peligro que implica la demora en el proceso, limitando con ello el acceso a la justicia de los contribuyentes.

- IV. La evaluación de la legislación comparada demuestra que si bien en todos los países evaluados existen regímenes cautelares similares al regulado en el artículo 159° de nuestro Código Tributario, se diferencian del nuestro en que en todos ellos el contradictorio previo admite excepciones y el monto de la contracautela no está previamente establecida, sino que por el contrario se encuentra sujeta a la determinación del juez encargado de resolver dicha solicitud.
- V. No debe perderse de vista que el objetivo del régimen cautelar regulado en el Código Tributario fue el aseguramiento del cobro de la deuda tributaria que se encuentra en disputa y evitar el uso indebido de la tutela cautelar.

Cabe mencionar que con el objetivo de analizar el grado de eficacia de este régimen cautelar especial se solicitó información estadística a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, sin embargo, este pedido no fue atendido. Sin perjuicio de ello, no dudamos de que el objetivo de la medida adoptada ha rendido sus frutos (al menos respecto a la disminución considerable de solicitudes cautelares dentro de los procesos judiciales), pues como se ha mencionado anteriormente, las reglas de este régimen cautelar son tan rígidas que impiden el acceso a la justicia de los administrados.

RECOMENDACIONES

Si bien durante el desarrollo de la investigación hemos intentado realizar un análisis sistemático y armonizado con las normas constitucionales, somos conscientes que una evaluación así sería sesgada si no tomamos en cuenta la realidad que nos rodea, por lo tanto, tomando en consideración las experiencias comparadas que se desarrollaron en el Capítulo II, se sugiere se evalúe la flexibilización de los requisitos establecidos en el artículo 159 del Código Tributario, por ejemplo:

- i. Que el contradictorio previo sea la excepción y no la regla, en estricto respeto del principio procesal *inaudita altera partes*. (como sucede en países como Argentina, México o Colombia)
- ii. Que la contracautela sea un requisito para la ejecución de las medidas cautelares previamente concedidas, y no constituyan un requisito para su concesión.
- iii. En el mismo sentido, la contracautela no debe ser rígida, sino que, por el contrario, sea el juez el que la establezca en función a parámetros legalmente establecidos (por ejemplo, la capacidad contributiva de los demandantes).

Con los ajustes que se plantean a la norma, podrían convivir perfectamente el aseguramiento del cobro de la deuda tributaria, el respeto a la tutela jurisdiccional efectiva y el respeto a la Constitución.

BIBLIOGRAFÍA

1. LIBROS

ABAD, Samuel. y DANÓS, Jorge.

2013 La inconstitucional regulación de las medidas cautelares contra la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal. Aplicación de la Ley del Procedimiento Administrativo General en materia tributaria (Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario), 15 – 36.

ALEXY, Robert

1993 Teoría de los derechos fundamentales. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.

BARDALES, Percy.

2015 Tutela Cautelar en materia tributaria: Breves notas a propósito del régimen previsto en el artículo 159 del Código Tributario. El proceso contencioso tributario. Derechos y garantías del Contribuyente en sede administrativa y judicial, 636 – 675.

BERNAL, Carlos

2010 La racionalidad de la ponderación”. En El principio de proporcionalidad en el derecho contemporáneo. Lima: Palestra Editores.

BERNAL, Carlos

2014 El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales. El principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculante para el Legislador. Colombia: Universidad Externado.

BRAVO, Jorge.

2013 Derecho Tributario – Reflexiones. Lima: Jurista Editores.

CALAMANDREI, Piero.

1996 Introducción al estudio sistemático de las medidas cautelares. Buenos Aires: El Foro.

CARNELUTTI, Francesco.

1956 Instituciones del proceso civil. Tomo I. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América.

CASTILLO, Luis

2010 El significado iusfundamental del debido proceso. En Sosa, J. (Coord), EL DEBIDO PROCESO: Estudios sobre derechos y garantías procesales (pp. 9 – 31). Lima: Gaceta Jurídica.

CHAMORRO, Francisco.

2002 El derecho a la tutela judicial efectiva. Barcelona: Bosh.

DANÓS, Jorge.

2000 El proceso contencioso administrativo en materia tributaria. Themis, 41, 73-95.

DE LA SIERRA, Susana.

2004 Tutela cautelar Contencioso – Administrativa y Derecho Europeo. Un estudio normativo y jurisprudencial. Navarra: Thomson – Aranzandi

EGUIGUREN PRAELI, Francisco

1997 Principio de igualdad y derecho a la no discriminación. IUS ET VERITAS, 8(15), 63-72.

Recuperado a partir de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15730>

FERNÁNDEZ, Francisco.

1994 La dogmática de los derechos humanos. Lima: Ediciones Jurídicas.

GÓMEZ, Marcos.

2000 La Inactividad de la Administración. Navarra: Aranzadi.

HUAPAYA, Ramón.

2015 Criterios para la adopción de medidas cautelares en la normativa que regula el proceso contencioso-administrativo en el Perú. En Priori, G. (Coord), Sobre la Tutela Cautelar (pp. 143 – 151). Lima: Editorial Jurídica Themis.

HUERTA, Luis.

2011 El derecho a la protección judicial de los derechos fundamentales. Lima: Pensamiento Constitucional, 15, 211-241.

LANDA, Luis.

2012 EL DERECHO AL DEBIDO PROCESO EN LA JURISPRUDENCIA. Corte Suprema de Justicia de la República del Perú, Tribunal Constitucional del Perú, Corte Interamericana de Derechos Humanos. Lima: Academia Nacional de la Magistratura.

LOPEZ RAMÓN, Fernando

1988 Límites constitucionales de la autotutela administrativa. Revista de Administración Pública, 115, 57-97.

FERNÁNDEZ, Francisco.

1994 La dogmática de los derechos humanos. Lima: Ediciones Jurídicas.

GONZÁLES, Carlos. y VILLANUEVA, Carmen.

2014 Análisis del Artículo 159° del Código Tributario: Un apunte sobre la desnaturalización de la contra cautela. Derecho y Sociedad, 43, 269 – 278.

GONZÁLES, Jesús.

1984 El derecho a la tutela jurisdiccional. Madrid: Civitas.

GOZAÍNI, Osvaldo

2002 El debido proceso constitucional. Reglas para el control de los poderes desde la magistratura constitucional. Cuestiones Constitucionales, 7, 53 – 86.

GOZAÍNI, Osvaldo

2013 Las medidas cautelares ante la ley 26.854. Suplemento Especial - Cámaras Federales de Casación, 73 – 89.

GUTIERREZ, Walter. y SOSA, Juan.

2005 La Constitución Comentada. Lima: El Búho.

MONROY, Juan.

2002 Bases para la formación de una teoría cautelar. Lima: Comunidad.

OBANDO, Víctor.

2011 Proceso civil y el derecho fundamental a la tutela jurisdiccional efectiva. Lima: ARA Editores.

PRIORI, Giovanni.

2006 La tutela cautelar: su configuración como derecho fundamental. Lima: ARA Editores.

PRIORI, Giovanni.

2006 La efectiva tutela jurisdiccional de las situaciones jurídicas materiales: hacia una necesaria reivindicación de los fines del proceso. Lima: IUS ET VERITAS, 26, 273-292.

RUBIO, Marcial.

2018 El test de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

RUBIO, Marcial.

2005 La Interpretación de la Constitución según el Tribunal Constitucional. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

RUBIO, Marcial.

1990 Estudio de la Constitución Política de 1993. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

QUIROGA, Aníbal.

2003 El Debido Proceso Legal en el Perú y el Sistema Interamericano de Protección de Derechos Humanos. Lima: Jurista Editores E.I.R.L.

SALMÓN, Elizabeth – BLANCO, Cristina

2012 El derecho al debido proceso en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Lima: Instituto de Democracia y Derechos Humanos de la Pontificia Universidad Católica del Perú (IDEHPUCP)

SEVILLANO, Sandra.

2014 Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

2. LEGISLACIÓN NACIONAL Y EXTRANJERA

CAMARA DE DIPUTADOS DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

2005 Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.

CONGRESO DE COLOMBIA

2011 Ley N° 1437, Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo

MINISTERIO DE LA PRESIDENCIA, RELACIONES CON LAS CORTES E IGUALDAD
– ESPAÑA

1998 Ley N° 29/1998, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

MINISTERIO DE LA PRESIDENCIA, RELACIONES CON LAS CORTES E IGUALDAD
– ESPAÑA

2003 Ley 58/2003, General Tributaria

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS

2012 Decreto Legislativo N° 1121 Que Modifican Texto Único Ordenado Del código Tributario. Diario Oficial El Peruano, Lima, publicado el 18 de Julio del 2012.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS

2013 Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario. Diario Oficial El Peruano, Lima, 22 de Junio del 2013.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS

2018 Decreto Legislativo N° 1437

MINISTERIO DE JUSTICIA Y DERECHOS HUMANOS PRESIDENCIA DE LA
NACION – ARGENTINA

2013 Ley 26.854, Medidas Cautelares en las causas en las que el estado nacional es parte o interviene.

MINISTERIO DE JUSTICIA

2019 DECRETO SUPREMO N° 011-2019-JUS, que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo. Diario Oficial El Peruano, Lima,

MINISTERIO DE JUSTICIA

2019 Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444

3. SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2003 Exp. N.° 1021-2003-AA/TC,

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2004 Exps. N.° 0004-2004-AI/TC N.° 0011-2004-AI/TC, N.° 0012-2004-AI/TC
N.° 0013-2004-AI/TC, N.° 0014-2004-AI/TC N.° 0015-2004-AI/TC, N.° 0016-2004-
AI/TC Y N.° 0027-2004-AI/TC (ACUMULADOS)

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2005 Exp. N.° 763-2005-PA/TC

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2005 Exp. N.° 0045-2004-AI/TC

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2005 Exp. N.° 763-2005-PA/TC

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2005 Exp. N.° 0045-2004-AI/TC

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2006 Exp. N.° 0023-2005-PI/TC,

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2006 STC N° 0015-2005-PI/TC

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2007 Exp. N.° 00027-2006-PI