



Percy Bardales Castro^(*)

Una mirada constitucional al **régimen cautelar** previsto en el artículo 159 del Código Tributario^{(**)(***)}

A constitutional view to the interim protection regimen provided in the article 159 of the Tax Code

UNA INTERPRETACIÓN CONFORME A LA CONSTITUCIÓN NOS DEBE PERMITIR SOSTENER QUE LA EXIGENCIA DE UNA CAUCIÓN EN LOS TÉRMINOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 159 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO; EN ESTRICTO, SUPONE PARA LA AUTORIDAD TRIBUTARIA, EL CONTRIBUYENTE Y EL JUZGADOR UNA MEDIDA QUE FACILITA EL NORMAL Y EFICAZ DESARROLLO DE LOS PROCESOS CONTENCIOSOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA.

Resumen: En el presente artículo, el autor propone una interpretación del artículo 159 del Código Tributario conforme al contenido del derecho constitucional a la tutela jurisdiccional efectiva, haciendo énfasis en uno de los derechos que lo conforman: el derecho a la tutela cautelar. Asimismo, establece una definición de medida cautelar y explica sus características, su fundamento constitucional y los presupuestos que se deben cumplir para que sea concedida y ejecutada.

Palabras clave: Medida Cautelar - Código Tributario - Proceso Contencioso Administrativo - Derecho a la Tutela Jurisdiccional Efectiva - Cobranza Coactiva

Abstract: In this article, the author proposes an interpretation of article 159 of Tax Code according to the content of the constitutional right to effective judicial protection, emphasizing one of the rights that composes it: the right to interim protection. Likewise, he establishes a definition of interim order and explains its characteristics, its constitutional foundation and the requirements that must be fulfilled for it to be granted and executed.

Keywords: Interim Order - Tax Code - Procedure for Judicial Review of Administrative Decisions - Right to Effective Judicial Protection - Coactive Collection

(*) Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Posgrado en Derecho Procesal Constitucional por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Especialización en Derecho - Programa en Derecho Constitucional Tributario por la Universidad de Salamanca (España). MBA por la Universidad Adolfo Ibáñez (Chile). Experto en Derecho Procesal Tributario. Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) y de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Perú. Socio de Ernst & Young (EY).

(**) Las opiniones vertidas en el presente documento son de exclusiva responsabilidad del autor.

(***) Nota del Editor: El artículo fue recibido el 21 de junio de 2016 y aprobada su publicación el 30 de junio del mismo año.

Una mirada constitucional al régimen cautelar previsto en el artículo 159 del Código Tributario *A constitutional view to the interim protection regimen provided in the article 159 of the Tax Code*

1. A modo de introducción

El primer párrafo del artículo 157 del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo 133-2013-EF (en adelante, “Código Tributario”), establece que la resolución que emita el Tribunal Fiscal agota la vía administrativa. Sin embargo, agrega el tercer párrafo de dicha disposición que la presentación de una demanda contenciosa administrativa no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones que haya emitido la autoridad tributaria⁽¹⁾. Es decir, la autoridad tributaria tiene el privilegio de la ejecutoriedad de los actos administrativos (de limitación o gravamen), el cual le faculta, para estos efectos, a exigir la cobranza coactiva de la deuda tributaria que pueda haber confirmado el Tribunal Fiscal con motivo de procedimiento contencioso tributario que haya iniciado el administrado (contribuyente).

En este contexto, surge la dicotomía entre el factor tiempo y la solución definitiva del proceso judicial (verbigracia, proceso contencioso administrativo). Así, por un lado, los contribuyentes se ven expuestos al inicio del procedimiento de cobranza coactiva de la deuda tributaria, el cual supone la emisión de un mandato de pago en el plazo de siete días hábiles⁽²⁾, con cargo a trabarse y ejecutarse medidas cautelares (verbigracia, embargos). Por otro lado, se encuentra la expectativa de obtener un pronunciamiento judicial definitivo, el cual está sujeto al inicio, desarrollo y conclusión del correspondiente proceso contencioso administrativo. Solo una vez concluido de manera definitiva dicho proceso, y de manera favorable a los intereses del contribuyente, se podrá obtener la devolución definitiva de los pagos realizados (voluntariamente o vía cobranza coactiva).

A fin de solucionar dicha dicotomía, surgen como necesidades reconocer y exigir plena vigencia material al derecho constitucional a la tutela cautelar, manifestación del derecho constitucional de todo ciudadano a la tutela jurisdiccional efectiva, garantía dirigida a evitar una afectación innecesaria a los contribuyentes (ejecución de una limitación o gravamen), a partir de un análisis de ponderación y razonabilidad en un caso

controvertido en particular. Es decir, como mecanismo dirigido a que la dicotomía entre el factor tiempo y la duración del proceso se reduzca, de tal forma que no afecte en forma innecesaria a los contribuyentes (siempre y cuando se hayan cumplido las condiciones para recibir dicha tutela).

Establecido lo anterior, en el presente documento, comenzaremos por explicar, para fines metodológicos, la noción del derecho constitucional a la tutela jurisdiccional efectiva así como el derecho a la efectividad de las resoluciones como elemento que determina su contenido. Esta breve referencia es de la mayor relevancia, porque nos va a permitir entender que la tutela cautelar es un derecho y una garantía constitucional, a partir del cual deberán interpretarse y aplicarse la correspondiente normativa procesal a fin de brindar tutela efectiva a los contribuyentes.

Partiendo del marco conceptual antes indicado, pasaremos a comentar algunos conceptos básicos de la tutela cautelar. En concreto, nos centraremos en comentar la noción, el fundamento constitucional, características, y los presupuestos para la concesión y ejecución de una medida cautelar. Seguidamente, y definidos los conceptos antes indicados, pasaremos a analizar el artículo 159 del Código Tributario, a fin de establecer una posible interpretación integradora conforme a la Constitución Política y tuitiva de los intereses involucrados en un procedimiento cautelar.

Es importante dejar constancia que iniciamos esta experiencia académica comprendiendo que, en materia jurídica, la argumentación y confrontación de ideas es positiva, en tanto

(1) El artículo 25 del Texto Único Ordenado de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo, Ley 27584, aprobado por Decreto Supremo 013-2008-JUS (en adelante, “LPCA”), establece que “La admisión de la demanda no impide la vigencia ni la ejecución del acto administrativo, salvo que el Juez mediante una medida cautelar o la ley, dispongan lo contrario”.

(2) Primer párrafo del artículo 117 del Código Tributario.



Percy Bardales Castro

nos permite comprender la correspondencia de la ley al orden constitucional y social del momento, y la utilidad práctica de las instituciones jurídicas reguladas por el legislador. No obstante, reconociendo también que la argumentación genera la reacción del operador jurídico para definir a futuro una línea de cambio, el ánimo que mueve el presente documento es motivar la insistencia académica en el tema propuesto.

2. La tutela cautelar como manifestación del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva y garantía constitucional dirigida a asegurar la efectividad del proceso judicial

2.1. Noción sobre el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva

Según su noción más difundida, la tutela jurisdiccional efectiva es el derecho que tenemos, en tanto sujetos de derecho, de acudir ante un órgano jurisdiccional a fin de solicitar protección frente a una afectación de las situaciones jurídicas de las cuales uno es titular, mediante el desarrollo de un proceso estructurado con garantías necesarias para tal fin, concluyendo en la emisión de una resolución basada en la ley aplicable al caso concreto⁽³⁾.

Ahora bien, el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva no solo constituye un principio sino también un derecho fundamental de toda persona, porque es fundamento, junto con otros, del orden político y de la paz social, según el cual cualquier persona puede y debe ser protegida y amparada en el ejercicio pacífico de sus pretensiones ante la justicia para que las mismas sean satisfechas⁽⁴⁾. Ello, como es lógico, no quiere decir que las pretensiones invocadas por los justiciables deben ser necesariamente aceptadas, sino resueltas en

forma razonable, en un plazo razonable y con determinadas garantías mínimas.

El aspecto importante a considerar en el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva es la efectividad de la tutela. Este rasgo es esencial a su contenido, por lo que en caso que el órgano resolutor no otorgue una protección eficaz a una situación jurídica (partiendo de la premisa que ello debería ser así), nos encontraremos ante una situación que vacía de contenido dicho derecho.

Para este efecto, es importante considerar que la efectividad de la tutela jurisdiccional efectiva puede ser entendida en dos sentidos. En un primer sentido, establece que todas y cada una de las garantías que forman parte de derecho a la tutela jurisdiccional efectiva deben tener una real y verdadera existencia. Por su parte, en un segundo sentido, establece que la efectividad está relacionada directamente con la real y verdadera tutela que debe brindar el proceso judicial a las situaciones jurídicas materiales amenazadas o violadas⁽⁵⁾. Estos dos sentidos de efectividad deben ser procurados que se cumplan cabalmente por el Estado a fin de que exista tutela jurisdiccional propiamente dicha.

Se aprecia, entonces, que el carácter efectivo del derecho a la tutela jurisdiccional guarda una estrecha y directa relación con el carácter instrumental del proceso judicial. En ese sentido, el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva no está ni

(3) Giovanni Priori Posada, "La efectiva tutela jurisdiccional de las situaciones jurídicas materiales: hacia una necesaria reivindicación de los fines del proceso," IUS ET VERITAS 26 (2003): 280.

(4) Se ha establecido que el reconocimiento del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva como un derecho fundamental supone, por un lado, que desarrolla una función en el plano subjetivo actuando como garantía del individuo; y, por otro lado, que desarrolla una función en el plano objetivo, asumiendo una dimensión institucional al constituir uno de los presupuestos indispensables de un Estado Constitucional (Véase Giovanni Priori Posada, "La efectiva tutela jurisdiccional de las situaciones jurídicas materiales: hacia una necesaria reivindicación de los fines del proceso": 282).

(5) Giovanni Priori Posada, "La efectiva tutela jurisdiccional de las situaciones jurídicas materiales: hacia una necesaria reivindicación de los fines del proceso": 280-1. Asimismo, véase Juan Monroy Gálvez, *Introducción al Proceso Civil*, Tom. I (Colombia: Temis, 1996), 245 y siguientes.

Una mirada constitucional al régimen cautelar previsto en el artículo 159 del Código Tributario *A constitutional view to the interim protection regimen provided in the article 159 of the Tax Code*

puede limitarse al acceso al proceso judicial, sino que debe dirigirse al aseguramiento de la protección efectiva del derecho material en conflicto.

2.3. El derecho a la efectividad de las resoluciones como uno de los elementos que determina el contenido del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva

Al igual que en el caso del derecho constitucional al debido proceso, en el caso del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, nos encontramos ante un derecho de contenido *complejo*⁽⁶⁾, en la medida que está conformada por una serie de derechos que determinan su contenido⁽⁷⁾.

Esta serie de derechos, tal y como lo ha reconocido la doctrina de manera unánime, está conformado por: (i) el derecho al acceso a los órganos jurisdiccionales; (ii) el derecho a un proceso con las garantías mínimas; (iii) el derecho a una resolución fundada en derecho; y, (iv) el derecho a la efectividad de las resoluciones judiciales⁽⁸⁾. Es en el caso específico del derecho a la efectividad de las resoluciones judiciales en el que se incide sobre la necesidad de regular un tratamiento normativo que asegure la efectividad de las sentencias. Este es el caso de las medidas cautelares.

En virtud del derecho a la efectividad de las resoluciones, lo que se pretende es que el órgano jurisdiccional ejecute con

plena eficacia en los hechos la decisión justa expedida en el caso concreto sometido a su decisión⁽⁹⁾.

Desde luego, el Derecho a la Tutela Jurisdiccional no será efectivo si el mandato contenido en la sentencia no se cumple. La pretensión no quedará satisfecha con la sentencia que declare si está o no fundada, sino cuando lo ordenado por el juzgador sea cumplido⁽¹⁰⁾.

Por tal motivo, al igual que en los casos anteriores, el Estado deberá establecer los mecanismos y medidas necesarias para que el justiciable pueda no solo acceder a la justicia, sino lograr la efectividad de las resoluciones expedidas en su favor.

Este es el caso, entre otros mecanismos⁽¹¹⁾, de la tutela cautelar, manifestación del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva⁽¹²⁾ dirigida a salvaguardar una afectación o una vía gravosa a los justiciables frente a la dicotomía del tiempo del proceso y la justicia en el caso concreto⁽¹³⁾. No podría existir un derecho

- (6) Eloy Espinosa-Saldaña Barrera, "El Debido Proceso en el Ordenamiento Jurídico Peruano y sus alcances en función a los aportes hechos por nuestra Corte Suprema sobre el Particular," en *Cuadernos jurisdiccionales* (Perú: Ediciones Legales, 2000), 52.
- (7) En tal sentido, véase Jesús González Pérez, *El Derecho a la Tutela Jurisdiccional*, 2ª ed. (España: Civitas, 1984), 44; y Giovanni Priori Posada, "La efectiva tutela jurisdiccional de las situaciones jurídicas materiales: hacia una necesaria reivindicación de los fines del proceso," 289.
A nivel de jurisprudencia nacional, véase sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el expediente 0023-2005-PI/TC del 27 de octubre de 2006.
- (8) Se ha establecido que el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva despliega sus efectos en tres momentos distintos: (i) el acceso a la justicia; (ii) una vez en ella, que sea posible la defensa y obtener una solución en un plazo razonable; y, (iii) una vez expedida la sentencia, la plena efectividad de sus pronunciamientos (Véase Jesús González Pérez, 43-4). Asimismo, véase Juan Monroy Palacios, *Bases para la formación de una Teoría Cautelar* (Perú: Comunidad, 2002), 104.
- (9) Giovanni Priori Posada, "El derecho fundamental a la tutela cautelar: fundamentos, contenido y límites," IUS ET VERITAS 30: 179.
- (10) González Pérez, *El Derecho a la Tutela Jurisdiccional*, 227.
- (11) Como es el caso de la *tutela preventiva* y *tutela de urgencia*. En tal sentido, véase Juan Monroy Palacios, "Criterios para la identificación de las distintas formas de tutela procesal civil," *Revista Peruana de Derecho Procesal* V (2002): 225-40; Giovanni Priori Posada, *La Tutela Cautelar. Su Configuración como derecho fundamental* (Perú: Ara, 2006), 35.
- (12) En tal sentido, véase Francisco Chamorro Bernal, *El derecho a la tutela judicial efectiva* (España: Bosch, 2002), 286; y Giovanni Priori Posada, *La Tutela Cautelar*, 130-1.
- (13) Se ha señalado que "(...) las providencias cautelares representan una conciliación entre las dos exigencias, frecuentemente opuestas, de la justicia: la de la celeridad y la de la ponderación; entre hacer las cosas pronto pero mal, y hacerlas bien



Percy Bardales Castro

fundamental a la tutela jurisdiccional efectiva si no existe un mecanismo que permita cautelar y asegurar el cumplimiento eficaz de la tutela jurídica que brinda el ordenamiento jurídico mientras dure todo el trámite de un proceso judicial. A esto responde la tutela cautelar y en líneas siguientes nos avocaremos a tratar el tema⁽¹⁴⁾.

3. La tutela cautelar. Breve marco conceptual

3.1. Noción sobre la medida cautelar

Según ha establecido un reconocido autor, la tutela cautelar es un derecho constitucional que tiene todo sujeto de derecho de solicitar a un órgano jurisdiccional, previo al cumplimiento de los requisitos previstos para su concesión y ejecución, que se garantice la eficacia y la consecuente justicia del proceso judicial que se sigue⁽¹⁵⁾.

Dicha eficacia y justicia no solo supone mitigar el riesgo derivado de la demora del proceso judicial en sí, sino específicamente asegurar que las condiciones existentes al momento de iniciar el proceso judicial no cambien, o que no se alteren de forma que el solo hecho de iniciar y seguir el proceso suponga una afectación o se vuelva más gravoso a los intereses del particular⁽¹⁶⁾.

Abriendo las ideas, según ha establecido un reconocido autor, la medida cautelar supone: (i) que la misma solo se presente al interior de un proceso judicial; (ii) que sea emitida a solicitud de una de las partes del proceso; (iii) que sea ordenada por el órgano jurisdiccional; (iv) que se realice algo o se mantenga la situación de hecho en un momento determinado; y, (v) que esté destinada a asegurar la eficacia del proceso, en especial de la sentencia⁽¹⁷⁾.

3.2. Fundamento constitucional de la tutela cautelar

No queda duda de que el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva es un derecho fundamental. Este derecho de rango constitucional exige que la tutela jurisdiccional que brinda el Estado sea y tenga un correlato con la realidad. Es decir, que la tutela brindada por los órganos jurisdiccionales, aun cuando el proceso judicial haya demorado por diferentes factores, emita una sentencia que permita señalar no solo que ha sido justa, sino que ha permitido asegurar en el tiempo el interés y expectativa que tenía el justiciable al momento

pero tarde, las providencias cautelares tienden, ante todo, a hacerlas pronto, dejando que el problema del bien y mal, esto es, de la justicia intrínseca de la providencia, se resuelva más tarde, con la necesaria ponderación, en las reposadas formas del proceso ordinario" (Véase Piero Calamandrei, *Introducción al estudio sistemático de las medidas cautelares* (Argentina: El Foro, 1996), 43-4. En el mismo sentido, véase Giuseppe Tarzia, "La Tutela Cautelar," *Revista Peruana de Derecho Procesal* IV (2001): 293; Giovanni Priori Posada, "Comentario al pleno jurisdiccional en torno a la procedencia de las medidas cautelares en el proceso laboral," *RAE Jurisprudencia* (2008): 54; Giovanni Priori Posada, *La Tutela Cautelar*, 24-5.

- (14) Frente a la falta de satisfacción voluntaria de los derechos o intereses que establece o se derivan de la *tutela jurídica* prevista en nuestro ordenamiento jurídico, existe y surge la necesidad de que las partes solucionen sus conflictos mediante un mecanismo de solución (composición) de los mismos. Frente a la necesidad de hacer prevalecer dicha tutela jurídica, evitando que las partes solucionen en vía directa, surge la *tutela jurisdiccional*, la misma que es brindada por el Estado. Sin embargo, como es obvio, va a responder a la necesidad de hacer cumplir la tutela jurídica en cada caso en particular. Por ello, se sostiene que la tutela jurisdiccional puede ser, básicamente: (i) *cognitiva*; (ii) *ejecutiva*; y, (iii) *cautelar* (En tal sentido, véase Giovanni Priori Posada, *La Tutela Cautelar*, 31-35). Este último supuesto es el ámbito de manifestación del derecho a la tutela jurisdiccional que abordaremos seguidamente, como mecanismo dirigido a lograr que la vigencia de dicho derecho constitucional sea efectivo en el caso concreto.
- (15) En tal sentido, véase Enrico Tullio Liebman, *Manual de Derecho Procesal Civil* (Argentina: Ediciones Jurídicas Europa-América, 1980), 162; y Giovanni Priori Posada, *La Tutela Cautelar*, 36; Giovanni Priori Posada, *Comentarios a la Ley del Proceso Contencioso Administrativo*, 2ª ed. (Perú: Ara, 2002), 234.
- (16) Juan Monroy Gálvez, "El Juez Nacional y la Medida Cautelar," en *La Formación del Proceso Civil Peruano*, 2ª ed. (*Escritos Reunidos*) (Perú: Palestra, 2004), 123. En el mismo sentido, Giovanni Priori Posada, *La Tutela Cautelar*, 34.
- (17) Juan Monroy Gálvez, "El Juez Nacional y la Medida Cautelar," 34.

Una mirada constitucional al régimen cautelar previsto en el artículo 159 del Código Tributario *A constitutional view to the interim protection regimen provided in the article 159 of the Tax Code*

de ser notificado de dicha sentencia. En otros términos, que el Estado, como principal interesado en las instituciones, principios y valores que recoge su sociedad y ordenamiento jurídico, permita que los justiciables no solo obtengan, sino que sientan que las resoluciones judiciales que se emiten han evitado daños o han evitado que sea más gravoso el activar la tutela judicial.

Como correlato de lo anterior, la tutela cautelar se presenta como un mecanismo y garantía constitucional para asegurar la vigencia material del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva. De nada sirve una tutela jurisdiccional accesible, estructurada con garantías mínimas en su conducción, en la que se emita una sentencia válidamente fundada en derecho, si no se va a contar con los mecanismos procesales que permitan asegurar el cumplimiento futuro o la innecesaria afectación (por gravosa) que supone iniciar, seguir y concluir un proceso judicial. Esta situación cobra particular relevancia en el ámbito de los actos administrativos (verbigracia, los de naturaleza tributaria), toda vez que, en virtud del privilegio legal de ejecutoriedad, la situación de limitación o gravamen a la que sujetan a los particulares podría suponer una seria afectación a la tutela jurisdiccional efectiva, en su dimensión de tutela cautelar⁽¹⁸⁾.

Asimismo, es importante notar que la tutela cautelar no solo responde a la protección de una situación jurídica en particular. Esta tutela responde también al cumplimiento y protección de la vigencia material del Estado Constitucional de Derecho. Es decir, la tutela cautelar, como manifestación del derecho a la

tutela jurisdiccional efectiva, ayuda a cumplir la finalidad que busca el Estado al tratar de sustraer de los particulares la solución directa de los conflictos. De no ser así, esto es, de no ayudar a cumplir dicha finalidad, la razón de ser del Estado Constitucional de Derecho estaría seriamente cuestionada⁽¹⁹⁾. De lo antes señalado, queda claro que entre tutela cautelar, tutela jurisdiccional efectiva y Estado Constitucional de Derecho existe una constante retroalimentación, realizada de un plano estático a uno dinámico, que exige actualizaciones, reformulaciones y cualquier medida dirigida a que dicha correlación converse en el plano de la realidad.

En nuestra legislación, el derecho a la tutela cautelar no cuenta con un reconocimiento normativo expreso. Empero, toda vez que dicha tutela es una manifestación del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, encontraría protección constitucional en el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política vigente⁽²⁰⁾. Aun así, creemos que en tanto la estructuración de un ordenamiento jurídico pasa por asegurar la paz social, dicho derecho no necesita un reconocimiento constitucional expreso para merecer protección jurídica. Se encuentra inmerso en la noción misma del Estado Constitucional de Derecho y de la

(18) Ha señalado un reconocido autor que “El privilegio de la ejecutoriedad de los actos administrativos, la excesiva duración de los procesos y la naturaleza de los derechos que sirven de fundamento a la pretensión pueden determinar la ineficacia de la sentencia. Cuando esta se dicte, aunque funcionen perfectamente los mecanismos de la ejecución, no tendrán sentido los pronunciamientos que en ella se contengan. No se habrá hecho justicia. El que haya acudido a los Tribunales no habrá obtenido la satisfacción de sus pretensiones. En una palabra. La tutela jurisdiccional no habrá sido efectiva”. (Véase Jesús González Pérez; 256).

(19) En tal sentido, véase Enrico Tullio Liebman, 161; Giovanni Priori Posada, *Comentarios a la Ley del Proceso Contencioso Administrativo*; 235-6. A nivel jurisprudencial, ha señalado el Tribunal Constitucional peruano que “No existiría debido proceso, ni Estado Constitucional de Derecho, ni democracia, si una resuelto un caso por la autoridad judicial, resulta de imposible cumplimiento la decisión adoptada por esta” (Véase sentencia emitida en el Expediente No. 0023-2005-PI/TC del 27 de octubre de 2006).

(20) “Artículo 139.- Principios de la Administración de Justicia
Son principios y derechos de la función jurisdiccional:
(...)
3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional”.



Percy Bardales Castro

vigencia material de la tutela jurídica que pretende asegurar cumplir la ley por todos⁽²¹⁾.

3.3. Características de una medida cautelar

3.3.1. Instrumentalidad

Las medidas cautelares son medios y garantías para asegurar la eficacia del proceso judicial que se sigue⁽²²⁾. Por ello, dichas medidas no son un fin en sí mismo, sino que deben su finalidad y existencia, en forma subordinada y accesoria, al proceso principal que quieren garantizar⁽²³⁾. Es decir, concluido el proceso principal, sea el motivo que corresponda (sentencia, desistimiento, abandono, etcétera), la medida cautelar ya no se mantendrá.

3.3.2. Provisionalidad

Se caracteriza a las medidas cautelares como provisionales, en tanto están sujetas a una duración limitada en el tiempo. Específicamente, dicha duración limitada en el tiempo está condicionada a que ocurra un evento futuro y esperado: que se emita una resolución que deje sin efecto la medida cautelar; o que se haya emitido una sentencia favorable y definitiva⁽²⁴⁾. De allí que se pueda señalar que la provisionalidad es consecuencia del carácter instrumental de la medida cautelar⁽²⁵⁾.

3.3.3. Variabilidad

Se ha señalado que la medida cautelar está dirigida a asegurar la eficacia del proceso judicial que se sigue. Para ello, al momento de otorgarse (o no) una medida cautelar, el juzgador ha tenido que analizar la configuración del peligro en la demora, la verosimilitud de la pretensión invocada y la adecuación de la misma.

Sin embargo, es posible que en el devenir del correspondiente proceso judicial, las condiciones subyacentes al otorgamiento (o no) de la medida cautelar hayan cambiado. Es decir, que se presenten nuevos hechos o condiciones a las que dieron lugar el otorgamiento (o no) de la medida cautelar original solicitada.

En este contexto, previa acreditación del fundamento y prueba correspondiente, se entiende que la resolución que otorga (o no) una medida cautelar, podrá ser modificada en cualquier momento y cuantas veces varíen las condiciones subyacentes a su otorgamiento (o

-
- (21) Andrea Proto Pisani, "Chiovenda y la tutela cautelar," *Revista Peruana de Derecho Procesal* VI (2003): 421. En el mismo sentido, véase Giovanni Priori Posada, *La Tutela Cautelar*, 149; Giovanni Priori Posada, *Comentario al pleno jurisdiccional en torno a la procedencia de las medidas cautelares en el proceso laboral*, 54; Giovanni Priori Posada, "El derecho fundamental a la tutela cautelar: fundamentos, contenido y límites," 188.
- (22) Ha señalado un reconocido autor que "(...) si el fallo definitivo es el medio a través del cual se hace efectivo el derecho material o sustantivo, la medida cautelar es el medio a través del cual el fallo definitivo se convierte en eficaz" (Véase Juan Monroy Gálvez, *Temas de Proceso Civil*, 37). En el mismo sentido, véase Juan Monroy Gálvez, "El Juez Nacional y la Medida Cautelar," 127; Giovanni Priori Posada, *La Tutela Cautelar*, 102; Eugenia Ariano Deho, "La instrumentalidad de la medida cautelar," en *Problemas del Proceso Civil* (Perú: Jurista), 614; Flávio Buonaduce Borges, *Tutelas Cautelares e Tutelas Antecipatórias*, 45.
- (23) Piero Calamandrei, 44; Giovanni Priori Posada, *La Tutela Cautelar*, 103; Marianella Ledesma Narváez, *La Tutela Cautelar en el Proceso Civil*, 491.
- (24) Ha señalado un reconocido autor que "(...) la cualidad provisoria dada a las providencias cautelares quiere significar (...) que los efectos jurídicos de las mismas no solo tienen duración temporal (...) sino que tienen duración limitada a aquel período de tiempo que deberá transcurrir entre la emanación de la providencia cautelar y la emanación de otra providencia jurisdiccional, que, en la terminología común, se indica en contraposición a la calificación de cautelar dada a la primera, con la calificación de definitiva" (Véase Piero Calamandrei, *Introducción al estudio sistemático de las medidas cautelares*, 36-7). En el mismo sentido, véase Juan Monroy Gálvez, *Temas de Proceso Civil*, 36; Juan Monroy Gálvez, "El Juez Nacional y la Medida Cautelar," 127; Giovanni Priori Posada, *La Tutela Cautelar*, 105; Marianella Ledesma Narváez, 487 y siguientes; Flávio Buonaduce Borges, 45.
- (25) Giovanni Priori Posada, *La Tutela Cautelar*, 106.

Una mirada constitucional al régimen cautelar previsto en el artículo 159 del Código Tributario *A constitutional view to the interim protection regimen provided in the article 159 of the Tax Code*

no), a fin de adecuar su naturaleza, alcances y cualquier otro aspecto (vía sustitución, ampliación, revocación, reducción, precisión, etcétera), de tal forma que tutele de la mejor manera la eficacia del proceso judicial⁽²⁶⁾. Esto se debe a que la resolución cautelar no adquiere calidad de cosa juzgada⁽²⁷⁾.

3.3.4. Jurisdiccionalidad

Esta característica de la medida cautelar pasa por entender como premisa que el Estado busca la prohibición de la *autotutela* en la solución de conflictos (ya sea entre privados o en los que el mismo Estado se encuentre involucrado como parte ora como demandante, ora demandado). Es decir, sustrae formalmente a las partes la posibilidad de solucionar sus controversias, dejándolas en titularidad de un órgano que ejerce jurisdicción⁽²⁸⁾.

Este es el caso de los jueces, órganos que ejercen potestad jurisdiccional en los procesos contenciosos administrativos, quienes conceden y ejecutan las medidas cautelares solicitadas.

3.4. Presupuestos para el otorgamiento de una medida cautelar

3.4.1. Peligro en la demora

El presupuesto de peligro en la demora es el hecho que puede suponer que la eficacia de la sentencia que se emita en el proceso judicial se vea afectada, por el inicio, desarrollo y

conclusión del mismo⁽²⁸⁾, no solo porque se produzca un daño efectivo, sino porque se agrave la situación del afectado por seguir dicho proceso.

Si partimos de las premisas de que: (i) la tutela cautelar tiene por finalidad asegurar la eficacia de la sentencia; y, (ii) que el presupuesto de peligro en la demora supone acreditar que existe una circunstancia o hecho que puede hacer devenir que dicha eficacia se pierda o altere, no cabe duda de que el peligro en la demora constituye un aspecto determinante para la concesión de la medida cautelar⁽²⁹⁾. En otros términos, este presupuesto determina la razón de ser de su concesión⁽³⁰⁾.

Como en todo caso de aplicación de la tutela cautelar, el análisis de cumplimiento del presente presupuesto supone una ponderación específica (no en abstracto)⁽³¹⁾. Ello supone que en un caso particular se acredite, en forma conjunta: (i) el riesgo de daño causado por la demora en el proceso (que incluye que se haga gravoso el inicio, desarrollo y conclusión del correspondiente proceso judicial)⁽³²⁾; y, (ii) que el riesgo de dicho daño

(26) Piero Calamandrei, 90; Juan Monroy Gálvez, 38; Juan Monroy Gálvez, "El Juez Nacional y la Medida Cautelar," 127-8; Giovanni Priori Posada, *La Tutela Cautelar*, 106-7; Marianella Ledesma Narváez, 494; Flávio Buonaduce Borges, 45.

(27) Marianella Ledesma Narváez, 493.

(28) Juan Monroy Gálvez, 35; Juan Monroy Gálvez, "El Juez Nacional y la Medida Cautelar," 127; Giovanni Priori Posada, *La Tutela Cautelar*, 111; Marianella Ledesma Narváez, 483-4.

(28) En tal sentido, véase Enrico Tullio Liebman, *Manual de Derecho Procesal Civil*, 162; Juan Monroy Gálvez, *Temas de Proceso Civil* (Perú: Librería Studium, 1987), 27; Juan Monroy Gálvez, "El Juez Nacional y la Medida Cautelar," 124-5; Giovanni Priori Posada, *La Tutela Cautelar*, 37; Giovanni Priori Posada, *Comentarios a la Ley del Proceso Contencioso Administrativo*, 239; Juan Monroy Palacios, *Bases para la formación de una Teoría Cautelar*, 175 y siguientes; Flávio Buonaduce Borges, 46; Marianella Ledesma Narváez, 80; Ramiro Podetti, *Derecho Procesal Civil y Comercial. Tratado de las Medidas Cautelares*, Tom. 4 (Argentina: Ediar, 1956), 57 y siguientes.

(29) En tal sentido, véase Lino Enrique Palacio, *Manual de Derecho Procesal Civil*, 18ª ed. (Argentina: Abeledo Perrot, 2004), 773; Giovanni Priori Posada, *La Tutela Cautelar*, 38; Juan Monroy Palacios, *Bases para la formación de una Teoría Cautelar*, 175; Marianella Ledesma Narváez, 80.

(30) Ha señalado un reconocido autor que: "(...) debo recurrir a esta medida provisoria cautelar porque, si quisiera esperar la emanación de la providencia definitiva, la necesaria lentitud del proceso ordinario *determinaría que este fuese ineficaz* (...)" (el énfasis es agregado nuestro). Véase Piero Calamandrei, *Providencias Cautelares*, (Argentina: Gráfica Argentina, 1945), 43.

(31) Giovanni Priori Posada, *La Tutela Cautelar*, 38 y 42.

(32) Piero Calamandrei, *Introducción al estudio sistemático de las medidas cautelares*, 42.



Percy Bardales Castro

sea inminente⁽³³⁾. Es decir, que se alegue la existencia de un hecho (por ocurrir o que esté ocurriendo⁽³⁴⁾) que, con motivo de la duración de todo el proceso, va a generar que el daño ocurra⁽³⁵⁾.

En el caso de la legislación nacional, y para fines del presente artículo, es importante notar que el numeral 2 del artículo 39 de la LPCA⁽³⁶⁾ establece que uno de los requisitos para la concesión de una medida cautelar es que se considere necesaria la emisión de una decisión preventiva por constituir el peligro de la demora del proceso. Es decir, se regula hasta aquí el requisito general de protección frente a un daño inminente en los términos comentados.

No obstante, aun cuando la LPCA no establece un tratamiento normativo específico relativo a las medidas cautelares, es importante notar que el artículo 40 de la LPCA⁽³⁷⁾ ha establecido que, en el proceso

contencioso administrativo (proceso en el que se discute en forma ordinaria las impugnaciones de las actuaciones administrativas en materia tributaria), son especialmente procedentes las medidas cautelares de no innovar e innovar. Esto, como es claro, debido a que en el presente proceso judicial rige el principio de ejecutoriedad de los actos administrativos⁽³⁸⁾.

Siendo esto así, el presupuesto del peligro en la demora en estos procesos se encontraría configurado⁽³⁹⁾, al tratarse de un hecho inminente que va a ocurrir o está ocurriendo con motivo de la emisión del correspondiente acto administrativo que agota la vía administrativa. Así ocurre en materia tributaria, al emitirse la Resolución del Tribunal Fiscal⁽⁴⁰⁾.

(33) En tal sentido, véase Piero Calamandrei, *Introducción al estudio sistemático de las medidas cautelares*, 41; Juan Monroy Gálvez, *Temas de Proceso Civil* (Perú: Librería Studium, 1987), 28; Giovanni Priori Posada, *La Tutela Cautelar*, 39.

(34) Giovanni Priori Posada, *La Tutela Cautelar*, 41.

(35) Se ha señalado que las formas de configuración del peligro en la demora se presentan básicamente en dos formas: (i) peligro de infructuosidad, supuesto en el cual -por ejemplo- desaparecen los bienes para asegurar el cumplimiento de la sentencia; y, (ii) peligro en el retardo de la providencia jurisdiccional, supuesto en el cual el riesgo está constituido *per se* por la demora del proceso judicial. Este es el caso, por ejemplo, en el que se procede a la ejecución del acto administrativo impugnado aun cuando el mismo está siendo discutido en el proceso contencioso administrativo. En tal sentido, véase Piero Calamandrei, *Introducción al estudio sistemático de las medidas cautelares*, 71-3; Giovanni Priori Posada, *La Tutela Cautelar*, 50-1.

(36) "Artículo 39.- Requisitos

La medida cautelar se dictará en la forma que fuera solicitada o en cualquier otra forma que se considere adecuada para lograr la eficacia de la decisión definitiva, siempre que de los fundamentos expuestos por el demandante:
(...)

2. Se considere necesaria la emisión de una decisión preventiva por constituir peligro la demora del proceso, o por cualquier otra razón justificable. (...)"

(37) "Artículo 40.- Medidas de innovar y de no innovar

Son especialmente procedentes en el proceso contencioso administrativo las medidas cautelares de innovar y de no innovar".

(38) Así lo dispone el artículo 25 de la LPCA. Ver Nota 1.

(39) Ha señalado un reconocido autor que "(...) indudablemente, en razón al privilegio de la ejecutividad del acto administrativo, es en este proceso donde el problema reviste mayor gravedad" (Véase Jesús González Pérez, *El derecho a la tutela jurisdiccional*, 258). Por ello, se ha señalado que el "(...) peligro en la demora es obvio, pues de ejecutarse los actos administrativos atacados, una eventual sentencia favorable solamente sirve para los daños y perjuicios -que pagaremos todos-, no para la preservación del derecho que se ve amenazado" (Véase Agustín Gordillo, *Tratado de Derecho Administrativo, La defensa del usuario y del administrado*, tom. 2, XIII-33. (Perú: Ara, 2003). En el mismo sentido, se ha señalado que "(...) era claro que la ejecutoriedad del acto administrativo configuraba el ejemplo más claro de peligro en la demora del proceso contencioso administrativo" (Véase Giovanni Priori Posada, *La Tutela Cautelar*, 61).

(40) Es importante notar que la configuración del presupuesto de peligro en la demora en materia tributaria se da en el supuesto en que la notificación de la correspondiente Resolución del Tribunal Fiscal (resolución que agota la instancia administrativa tributaria) confirma la totalidad de la resolución impugnada. En los casos, por ejemplo, en que la correspondiente Resolución

Una mirada constitucional al régimen cautelar previsto en el artículo 159 del Código Tributario *A constitutional view to the interim protection regimen provided in the article 159 of the Tax Code*

3.4.2. Verosimilitud de la pretensión invocada

Se ha señalado que, para el otorgamiento de una medida cautelar, es necesario la configuración del peligro en la demora, esto es, la existencia de un daño inminente (que está por ocurrir o está ocurriendo) que afectará o agravará la situación jurídica de un particular con motivo del inicio, desarrollo y conclusión del proceso judicial. Sin embargo, dicha exigencia no es suficiente. ¿Qué sucede si la pretensión es abiertamente infundada (por existir, por ejemplo, reiterados pronunciamientos del Poder Judicial sobre la materia invocada)?

Se ha dicho, por eso, que es necesario acreditar, la apariencia de la pretensión invocada. A este efecto, no se requiere

acreditar la probabilidad o la certeza de dicha pretensión, sino que se debe examinar si la pretensión solicitada reviste la forma de derecho, es decir, si es que tiene forma exterior de verdadero⁽⁴¹⁾.

Dicho grado de convicción se debe analizar a partir de una cognición sumaria de los hechos y pruebas aportadas en la solicitud cautelar, siendo que la pretensión invocada se demostrará como certera o no a lo largo del desarrollo del proceso judicial⁽⁴²⁾. Exigir un grado mayor de convicción supondría

del Tribunal Fiscal confirme y revoque ciertos reparos (determinación de deuda tributaria), la ejecutoriedad del acto administrativo tributario estará sujeta a la emisión y notificación de la resolución de cumplimiento que emita la autoridad tributaria (en virtud de lo dispuesto en el artículo 156 del Código Tributario). Solo una vez que la impugnación de dicha resolución de cumplimiento haya merecido posterior pronunciamiento del Tribunal Fiscal, dará lugar a la ejecución del acto subyacente con el consecuente trabado y ejecución de medidas cautelares.

- (41) Ha señalado un reconocido autor que “Tendremos más clara la idea de este requisito si precisamos ciertos conceptos. Se dice que algo es posible cuando puede ser verdadero. Algo es verosímil cuando tiene apariencia o forma exterior de verdadero. Lo probable es aquello que se puede probar que es verdadero. Finalmente, lo certero es aquello que es verdadero. Desde el punto de vista de su convicción o cercioramiento, estos son los matices por los que el juez transita para tomar una decisión. Se habrá advertido que hemos hecho una descripción gradual y creciente de cada uno de los niveles de convicción. Esto supone que para conseguir la certeza del juez, se deberá realizar un trabajo probatorio complejo y denso” (Véase Juan Monroy Gálvez, *Temas de Proceso Civil*, 25). Habiendo dejado establecido los *grados de convicción* que el juez puede formarse acerca de la pretensión invocada, en líneas seguidas, se señala cuál es el grado de convicción necesario para tener por cumplido el requisito de verosimilitud del derecho invocado al solicitar una medida cautelar: “Si para la decisión definitiva (sentencia), es menester lograr que el juez tenga la certeza de la pretensión, *para la medida cautelar solo es necesario persuadirlo de que el derecho (pretensión principal), respecto del cual se pide cautela, es verosímil*. Precisamente durante la tramitación del proceso principal, este derecho aparente que permitió la obtención de una medida cautelar se va a perfilar progresivamente. Sea para obtener su certeza o para diluirse y, como consecuencia, no ser amparado. Advertido entonces que el peticionante de una medida cautelar únicamente necesita acreditar la apariencia de su derecho, resulta interesante describir cuál debe ser la conducta del juez ante tal petición. En nuestra opinión, al analizar la prueba en torno a la verosimilitud del derecho invocado, *el juez debe realizar una estimación, diríamos mejor, un cálculo de probabilidades que le permita persuadirse que el derecho cuya cautela se pide, existe, en principio*” (el énfasis es agregado nuestro) (Véase Juan Monroy Gálvez, 26). En el mismo sentido, véase Enrico Tullio Liebman, *Manual de Derecho Procesal Civil*, 162; Juan Monroy Gálvez, *El Juez Nacional y la Medida Cautelar*, 124; Giovanni Priori Posada, *La Tutela Cautelar*, 73; Giovanni Priori Posada, *Comentarios a la Ley del Proceso Contencioso Administrativo*, 237-8; Marianella Ledesma Narváez, 77; Flávio Buonaduce Borges, 46; Ramiro Podett, 54 y siguientes.
- (42) Ha señalado un reconocido autor que “Por lo que se refiere a la investigación sobre el derecho, la cognición cautelar se limita en todos los casos a *un juicio de probabilidades y de verosimilitud*. Declarar la certeza de la existencia del derecho es función de la providencia principal; *en sede cautelar basta que la existencia del derecho aparezca verosímil*, o sea, para decirlo con mayor claridad, basta que, según un cálculo de probabilidades, se pueda prever que la providencia cautelar declarará el derecho en sentido favorable a aquel que solicita la medida cautelar. *El resultado de esta cognición sumaria sobre la existencia del derecho tiene pues, en todos los casos, valor no de declaración de certeza sino de hipótesis*: solamente cuando se dicte la providencia principal se podrá ver si la hipótesis corresponde a la realidad” (las cursivas son nuestras). (Véase Piero Calamandrei, *Providencias Cautelares*, 77). En el mismo sentido, véase Eugenia Ariano Deho, “Situación cautelable, Verosimilitud y ‘Periculum in Mora,’” en: *Problemas del Proceso Civil* (Perú: Jurista, 2003), 667; Andrea Proto



Percy Bardales Castro

desnaturalizar el sentido de urgencia y protección que busca la tutela cautelar.

En el caso de la legislación nacional relativa al proceso contencioso administrativo, vinculada a la impugnación de las actuaciones administrativas tributarias, el numeral 1 del artículo 39 de la LPCA⁽⁴³⁾ establece que uno de los requisitos para la concesión de una medida cautelar es que los fundamentos expuestos por el solicitante se consideren verosímiles. Para ello, el juzgador deberá ponderar la proporcionalidad entre: (i) la eventual afectación que se causaría al interés público o de terceros por otorgar la medida cautelar; y, (ii) el perjuicio que causaría al recurrente la eficacia inmediata de la actuación impugnada.

Se advierte, a partir de dicha disposición, que el legislador ha establecido como premisa el cumplimiento general del presupuesto en mención. Esto es, que el juzgador, a partir de una cognición sumaria de los hechos y pruebas aportadas a la solicitud cautelar, advierta que la pretensión invocada es discutible, esto es, que tenga una apariencia razonable de verdad⁽⁴⁴⁾.

Sin embargo, seguidamente establece una particular situación a ponderar por el juzgador: la afectación del interés público o de terceros frente al perjuicio que supondría la ejecución de la actuación impugnada. Este nivel de ponderación es de la mayor relevancia, porque en caso el juzgador pueda verificar el aseguramiento de la protección del interés público o de terceros en el caso concreto, solo quedaría analizar, en adición al requisito general de verosimilitud de la pretensión, la configuración de si se ha producido un daño inminente al solicitante (afectación por ocurrir o que está ocurriendo que

afecte o agrave el hecho mismo de seguir un proceso judicial).

Este aseguramiento, en materia tributaria, creemos que pasa, sin lugar a dudas, cuando el solicitante presenta una carta fianza en los términos previstos y exigidos por la legislación de la materia. En este supuesto, la posible afectación no solo se encuentra cubierta, sino que desaparece durante todo el tiempo que dure el proceso judicial, incluyendo la etapa de ejecución, de ser el caso.

3.4.3. Adecuación

Como se ha señalado, la medida cautelar, en tanto manifestación del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, está dirigida a asegurar la eficacia del proceso judicial. En concreto, la medida cautelar debe estar dirigida a asegurar el resultado específico esperado con motivo de la pretensión planteada del proceso principal.

Sobre esa base, debe existir una *correlación* entre la medida cautelar solicitada y el resultado que se espera obtener en caso se ampare la pretensión materia de la correspondiente demanda⁽⁴⁵⁾. En otros términos, el juzgador debe analizar si la medida cautelar solicitada (i) es *idónea*, en función a su naturaleza jurídica, para el fin que persigue; y, (ii) no afecta en forma innecesaria, sino *proporcional*, los intereses de la contraparte⁽⁴⁶⁾.

Pisani, "La tutela sumaria en general," en: *Proceso y Constitución* (Perú: Ara, 2011), 432-3; Juan Monroy Palacios, *Bases para la formación de una Teoría Cautelar*, 170 y siguientes.

(43) "Artículo 39.- Requisitos

La medida cautelar se dictará en la forma que fuera solicitada o en cualquier otra forma que se considere adecuada para lograr la eficacia de la decisión definitiva, siempre que de los fundamentos expuestos por el demandante:

1. Se considere verosímil el derecho invocado. Para tal efecto, se deberá ponderar la proporcionalidad entre la eventual afectación que causaría al interés público o a terceros la medida cautelar y, el perjuicio que causa al recurrente la eficacia inmediata de la actuación impugnada".

(44) Marianella Ledesma Narváez, 77.

(45) Giovanni Priori Posada, *La Tutela Cautelar*, 87; Giovanni Priori Posada, "Comentarios a la Ley del Proceso Contencioso Administrativo," 239; Juan Monroy Palacios, *Bases para la formación de una Teoría Cautelar*, 186 y siguientes.

(46) Giovanni Priori Posada, "Comentarios a la Ley del Proceso Contencioso Administrativo," 88; Juan Monroy Palacios, *Bases para la formación de una Teoría Cautelar*, 189.

Una mirada constitucional al régimen cautelar previsto en el artículo 159 del Código Tributario *A constitutional view to the interim protection regimen provided in the article 159 of the Tax Code*

Así, por ejemplo, si un contribuyente está buscando que el proceso contencioso administrativo no sea más gravoso (por el hecho mismo de iniciarlo, derivado de la ejecución inmediata del acto administrativo tributario correspondiente), deberá solicitar una medida cautelar de no innovar dirigida a obtener la suspensión de la cobranza coactiva de dicho acto, mientras dure todo el proceso judicial en mención. No podría, en el ejemplo comentado, solicitar una medida cautelar de otra naturaleza (pues no cumpliría su fin) ni solicitar la suspensión de la cobranza coactiva de actos administrativos tributarios presentes o futuros que no sean materia de controversia en dicho proceso.

En el caso de la legislación nacional relativa al proceso contencioso administrativo, vinculada a la impugnación de las actuaciones administrativas tributarias, el primer párrafo del artículo 39 de la LPCA⁽⁴⁷⁾ establece como requisito para la concesión de una medida cautelar la adecuación de la misma. Esta exigencia supone que el juez puede, incluso, ordenar una medida cautelar distinta a la solicitada, siempre que cumpla la finalidad específica para lograr la eficacia del proceso judicial (que no se afecte o se haga más gravoso el inicio, desarrollo y conclusión del mismo).

3.5. Presupuestos para la ejecución de una medida cautelar

3.5.1. Caucción

Concluido el análisis de cumplimiento de los requisitos de procedencia de una medida cautelar (verbigracia, peligro en la demora, verosimilitud de la pretensión invocada y adecuación), es importante que el juez analice la protección del afectado frente a la ejecución de una medida cautelar indebida o en la que finalmente no se amparó la pretensión del proceso principal.

A fin de tutelar dicha situación, se encuentra la caucción. Este presupuesto es la garantía que debe exigir el juzgador al peticionante de la medida cautelar a fin de asegurar las consecuencias jurídicas y económicas derivadas de la ejecución del mandato cautelar (mandato de hacer o no hacer al afectado con dicha medida)⁽⁴⁸⁾.

El fundamento de la caucción es asegurar el equilibrio de consecuencias que surjan en el proceso judicial (ejecución de mandato cautelar frente a sentencia infundada), con motivo de la demora en el inicio, desarrollo y conclusión de dicho proceso. Así, mientras la ejecución de la medida cautelar busca asegurar la tutela efectiva del proceso judicial correspondiente (momento inicial), la caucción busca cubrir el posible efecto perjudicial que se producirá al concluir el proceso y no se haya amparado la pretensión del peticionante cautelar (momento posterior y/o final)⁽⁴⁹⁾.

La caucción puede ser de diferentes tipos. Pueden ser ofrecidas garantías personales, como es el caso de la caucción juratoria (compromiso de pago de resarcir la afectación en caso no se obtenga un resultado favorable en el proceso principal) o las cartas fianzas. También pueden ser ofrecidas garantías reales, como es el caso de hipotecas o prendas.

En el caso de la legislación nacional en materia contencioso administrativo, el artículo 39 de la

(47) "Artículo 39.- Requisitos

La medida cautelar se dictará en la forma que fuera solicitada o en cualquier otra forma que se considere *adecuada* para lograr la eficacia de la decisión definitiva, siempre que de los fundamentos expuestos por el demandante: (...)" (el énfasis es agregado nuestro).

(48) Juan Monroy Gálvez, *Temas de Proceso Civil*, 30; Juan Monroy Gálvez, *El Juez Nacional y la Medida Cautelar*, 126; Giovanni Priori Posada, *La Tutela Cautelar*, 95; Juan Monroy Palacios, *Bases para la formación de una Teoría Cautelar*, 199 y siguientes; Marianella Ledesma Narváez, *La Tutela Cautelar en el Proceso Civil*, 109; Ramiro Podetti, *Derecho Procesal Civil y Comercial. Tratado de las Medidas Cautelares*, 61 y siguientes

(49) Marianella Ledesma Narváez, *La Tutela Cautelar en el Proceso Civil*, 109.



Percy Bardales Castro

LPCA⁽⁵⁰⁾ establece que, como regla general aplicable a todo tipo de proceso de esta naturaleza, para la ejecución de una medida cautelar, es necesario ofrecer una caución en función a la naturaleza de la pretensión que se pretende asegurar. Agrega dicha disposición que, en los casos de pretensiones relativas a contenido pecuniario, el juez podrá requerir una garantía distinta a la caución juratoria. Es decir, se deja en la potestad y ponderación del juzgador el exigir una caución distinta al compromiso de pago.

Sin embargo, como veremos más adelante, en el ámbito específico de los procesos contenciosos administrativos en los que se discute materia tributaria, el legislador ha regulado específicamente los tipos y condiciones de las cauciones que se deben ofrecer en este ámbito.

4. El régimen cautelar previsto en el artículo 159 del Código Tributario

4.1. La conclusión del procedimiento contencioso tributario y el inicio de las acciones de cobranza coactiva

Es importante comenzar indicando que, en materia tributaria, los deudores tributarios se encuentran facultados a iniciar

procedimientos administrativos contenciosos dirigidos a impugnar⁽⁵¹⁾ las resoluciones de determinación, resoluciones de multa u órdenes de pago que emitan las autoridades tributarias (entre las cuales se encuentra la SUNAT), derivadas de los procedimientos de fiscalización y/o verificación que haya realizado⁽⁵²⁾. Dicho procedimiento está sujeto, básicamente, a dos etapas: (i) la etapa de reclamación ante la propia autoridad tributaria; y, (ii) la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal⁽⁵³⁾.

Frente a lo resuelto por el Tribunal Fiscal, órgano encargado de resolver en última instancia administrativa⁽⁵⁴⁾, no procede formalmente recurso alguno⁽⁵⁵⁾. Es decir, se agota la vía administrativa⁽⁵⁶⁾.

Ante esta situación, el contribuyente puede iniciar el correspondiente proceso contencioso administrativo⁽⁵⁷⁾ en el plazo de tres meses, computados a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la Resolución del Tribunal Fiscal (en adelante, "RTF")⁽⁵⁸⁾. Sin

(50) "Artículo 39.- Requisitos

(...)

Para la ejecución de la medida cautelar el demandante deberá ofrecer contracautela atendiendo a la naturaleza de la pretensión que se quiere asegurar.

Tratándose de pretensiones contra actuaciones administrativas con contenido pecuniario, el Juez podrá requerir de una contracautela distinta a la caución juratoria.

Si la resolución final no reconoce el derecho reclamado por el demandante, a pedido de la parte interesada se procede conforme a las reglas establecidas en el Código Procesal Civil para la ejecución de la contracautela".

(51) Literal d del artículo 92 del Código Tributario.

(52) Primer párrafo del artículo 75 del Código Tributario.

(53) Primer párrafo del artículo 124 del Código Tributario.

(54) Artículo 143 del Código Tributario.

(55) Es posible presentar una solicitud de corrección, ampliación o aclaración, en virtud de lo dispuesto en el artículo 153 del Código Tributario. Empero, en virtud de esta solicitud, por su propia naturaleza, no se puede alterar el contenido sustancial de la resolución.

(56) Primer párrafo del artículo 157 del Código Tributario.

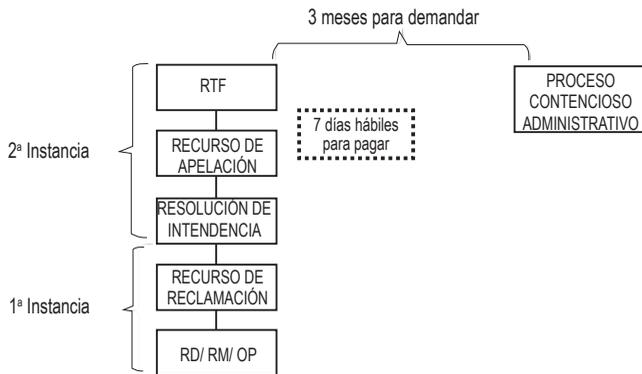
(57) Primer párrafo del artículo 157 del Código Tributario.

(58) Conforme al propio texto del artículo 157 del Código Tributario, el proceso contencioso administrativo se rige por las normas previstas en dicho cuerpo normativo y, en forma supletoria, en lo regulado en la LPCA. Aun cuando el Código Tributario no tiene un tratamiento específico del proceso contencioso administrativo, sí establece reglas especiales. Este es el caso, por ejemplo, del plazo para el inicio del proceso en mención. Así, por ejemplo, en el Código Tributario el plazo para presentar la demanda es de tres meses desde el día siguiente de la notificación de la RTF. Sin embargo, en la LPCA, el plazo para demandar es el mismo, pero contado desde la misma fecha de notificación de la correspondiente RTF. Estas particularidades también se presentan en la concesión y ejecución de medidas cautelares frente a SUNAT y el Tribunal Fiscal.

Una mirada constitucional al régimen cautelar previsto en el artículo 159 del Código Tributario
A constitutional view to the interim protection regimen provided in the article 159 of the Tax Code

embargo, la interposición de dicha demanda no interrumpe o suspende la ejecución del acto administrativo tributario que haya emitido la autoridad tributaria (o las resoluciones derivadas del mismo), salvo que se obtenga una medida cautelar⁽⁵⁹⁾, o la ley disponga lo contrario⁽⁶⁰⁾. En virtud de este privilegio legal, la autoridad tributaria puede hacer cumplir lo ordenado por el Tribunal Fiscal, incluso con cargo a trabar y ejecutar medidas cautelares⁽⁶¹⁾.

Para este efecto, el ejecutor coactivo de SUNAT deberá iniciar el procedimiento de cobranza coactiva mediante la notificación al deudor tributario de la correspondiente resolución coactiva, otorgando un plazo para la cancelación de la deuda tributaria de siete días hábiles. A continuación, se muestra gráficamente el circuito procesal antes descrito:



4.2. El tratamiento normativo especial previsto en el artículo 159 del Código Tributario para el otorgamiento y ejecución de medidas cautelares

Como se advierte de lo señalado en el punto 4.1. precedente, iniciado el procedimiento de cobranza coactiva por parte de la autoridad tributaria, el deudor tributario tiene un plazo de siete días hábiles para realizar el pago voluntario de la deuda tributaria involucrada, bajo cargo de trabarse y ejecutarse

medidas cautelares dirigidas a hacer cumplir lo resuelto por el Tribunal Fiscal.

En este contexto, el artículo 159 del Código Tributario dispone que, en caso un deudor tributario pretenda suspender o dejar sin efecto cualquier actuación, se aplicarán, principalmente, las siguientes reglas y/o requisitos especiales:

4.2.1. Ámbito de aplicación

Se aplicará a las siguientes solicitudes cautelares: (i) las presentadas en cualquier tipo de proceso (salvo el caso de los procesos regulados por Ley Orgánica); (ii) las que se pretende suspender o dejar sin efecto; (iii) las presentadas en cualquier actuación del Tribunal Fiscal o de la Administración Tributaria (incluso las expedidas dentro del procedimiento de cobranza coactiva); o, (iv) las que limitan el ejercicio de cualquiera de sus facultades, previstas en el Código Tributario o en cualquier otra ley.

4.2.2. Requisitos para la concesión

A fin de evaluar la procedencia de la solicitud cautelar presentada, el juez *deberá* correr traslado de la misma a la autoridad tributaria por un plazo de cinco días hábiles (acompañado de copia simple de la demanda y sus anexos). La autoridad tributaria podrá pronunciarse sobre el monto de la deuda tributaria materia de impugnación, y sobre la verosimilitud del derecho invocado y el peligro que involucra la demora del proceso. Vencido el plazo otorgado para el traslado, el juez resolverá en el plazo de cinco días hábiles.

A continuación, se muestra gráficamente el circuito procesal que se sigue para el

(59) Artículo 25 de la LPCA.

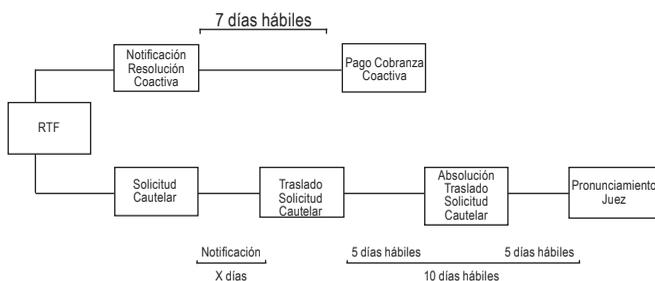
(60) Este es el caso de la suspensión de la cobranza coactiva que realicen las entidades de la Administración Pública, distintas a SUNAT, con motivo del trámite de un proceso contencioso administrativo. Así lo dispone el literal e) del artículo 16 del Texto Único Ordenado de la Ley 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, aprobado por Decreto Supremo 018-2008-JUS. Sin embargo, esta ley no es de aplicación a la cobranza coactiva iniciada por SUNAT, la cual se encuentra regulada por el Código Tributario (artículo 114 y siguientes), y la Resolución de Superintendencia 216-2004-SUNAT.

(61) Numeral 2 del artículo 116 del Código Tributario.



Percy Bardales Castro

otorgamiento de una medida cautelar en materia tributaria, frente al que se sigue por el procedimiento de cobranza coactiva que inicia la autoridad tributaria derivado de la notificación de una RTF:



4.2.3. Requisitos para la ejecución

Se exige como caución⁽⁶²⁾ la presentación de una garantía de naturaleza personal o real. No es procedente el ofrecimiento de caución juratoria, salvo para los casos de deudas tributarias cuyo monto no supere las quince Unidades Impositivas Tributarias (UIT). La garantía de naturaleza personal debe ser una carta fianza bancaria o financiera con una vigencia de doce meses prorrogables, cuyo importe sea el sesenta por ciento (60%) del monto por el cual se concede la medida cautelar actualizado a la fecha de notificación con la solicitud cautelar. La garantía de naturaleza real deberá ser de primer rango y cubrir el sesenta por ciento (60%) del monto por el cual se concede la medida cautelar actualizado a la fecha de notificación con la solicitud cautelar. Se podrá solicitar la variación de la medida cautelar concedida, luego de seis meses de concedida, en caso que la misma haya devenido en insuficiente con relación al monto generado por los intereses moratorios; y en el supuesto de que se declare fundada la demanda⁽⁶³⁾, será preciso, para fines tributarios, ofrecer necesariamente caución.

A continuación, se presenta en el cuadro siguiente el resumen del tratamiento normativo especial que establece el artículo 159 del Código Tributario para el otorgamiento y ejecución de las medidas cautelares, así como aspectos que están sujetos en forma supletoria a la LPCA:

ASPECTO	MANIFESTACIÓN	REGULACIÓN DEL ASPECTO
ÁMBITO DE APLICACIÓN	Tipo de Proceso	Aplicable a todo proceso, salvo los regulados por Leyes Orgánicas
	Entidades involucradas	Tribunal Fiscal o Administración Tributaria
	Naturaleza	Suspender o dejar sin efecto actuaciones, o limitar el ejercicio de facultades previstas por ley
PROCEDENCIA	Verosimilitud de la pretensión invocada	No regula un tratamiento especial para la verosimilitud de la pretensión invocada Se aplica supletoriamente la LPCA, en especial el numeral 1 del artículo 39
	Peligro en la demora	No regula un tratamiento especial para la verosimilitud de la pretensión invocada Se aplica supletoriamente la LPCA, en especial el numeral 2 del artículo 39
	Adecuación	No regula un tratamiento especial para la verosimilitud de la pretensión invocada Se aplica supletoriamente la LPCA, en especial el primer párrafo del artículo 39

(62) El artículo 159 del Código Tributario establece, como requisito para la concesión de una medida cautelar, la caución. Más allá de que la doctrina especializada establece que dicho requisito está referido a la ejecución de una medida cautelar, en el presente documento, nos centraremos en comentar los aspectos que hacen o pueden hacer inoperativa la funcionalidad de una medida cautelar prevista en este régimen normativo.

(63) Supuesto previsto en el artículo 615 del Código Procesal Civil, cuyo Texto Único Ordenando ha sido aprobado por Resolución Ministerial No. 010-93-JUS, norma que dispone que es procedente el pedido de una solicitud cautelar cuando se haya obtenido una sentencia favorable. Para este efecto, no será necesario acreditar los requisitos de verosimilitud de la pretensión invocada y el ofrecimiento de caución, previstos como regla general en el numeral 1 y 4 del artículo 610 de dicho cuerpo legal.

Una mirada constitucional al régimen cautelar previsto en el artículo 159 del Código Tributario A constitutional view to the interim protection regimen provided in the article 159 of the Tax Code

ASPECTO	MANIFESTACIÓN	REGULACIÓN DEL ASPECTO
EJECUCIÓN	Caución	Garantía personal (carta fianza bancaria o financiera)
		Garantía real (de primer rango)
		No es procedente la caución juratoria, salvo el caso de deudas tributarias que no superen las 15 UIT's
	Variación	Solo luego de seis (6) meses de concedida o variada previamente la medida cautelar, por incremento por intereses moratorios
	Sentencia fundada	Es requisito ofrecer caución
TRÁMITE CAUTELAR	Contradictorio previo	Traslado a la autoridad tributaria por cinco (5) días hábiles
	Pronunciamiento facultativo	Indicar el monto de la deuda tributaria actualizada a la fecha de notificación de la solicitud cautelar, y pronunciamiento sobre la verosimilitud de la pretensión invocada y el peligro en la demora
	Pronunciamiento del Juez	Emisión de pronunciamiento en cinco (5) días hábiles de vencido el plazo para absolución del traslado de la solicitud cautelar

4.3. El artículo 159 del Código Tributario y la vigencia material del derecho constitucional a la tutela cautelar

Con motivo de la entrada en vigencia del artículo 159 del Código Tributario⁽⁶⁴⁾, se discute acerca de la constitucionalidad o no del régimen especial en materia cautelar en mención. Por ejemplo, se discute si la aplicación de dicho régimen afecta el derecho a la tutela judicial efectiva, derivado del traslado de la solicitud cautelar a la autoridad tributaria. Así, se indica que se afectaría la eficacia del resultado del proceso judicial, porque el preaviso posibilitaría la ejecución inmediata de los actos impugnados, de tal forma que no tenga sentido el proceso iniciado. Ello, como se ha visto, porque el plazo por ley que se otorga para realizar la cobranza coactiva es de siete días hábiles de notificada la correspondiente resolución de ejecución coactiva, frente al procedimiento cautelar previsto en la norma en mención.

Sobre este tema, se ha discutido en la doctrina procesal general. Para un sector, el ejercicio del derecho de defensa (principio de contradictorio), como todas las garantías que informan un proceso judicial, debe ser asegurado en su vigencia material durante todo el desarrollo del mismo. Sin embargo, una excepción válida se presenta en el ámbito del procedimiento cautelar, derivado de una situación de *urgencia*, por la demora en el proceso judicial y *prevención*, por la actuación de mala fe de la contraparte. Por estas razones, se indica, el contradictorio se desplaza al momento posterior a la concesión de la medida cautelar⁽⁶⁵⁾.

Por su parte, otro sector sostiene -como premisa- que el derecho de defensa debería ser ejercido en forma previa a la concesión (o no) de la medida cautelar solicitada, en la medida de que la limitación de un derecho de esta naturaleza debe ser proporcional y en la medida necesaria para que no se vea perjudicada la contraparte. Sin embargo, se admite que sí será posible diferir el contradictorio a un momento posterior, cuando exista una situación de *urgencia*, en la medida de que el correr traslado en forma previa afecte la eficacia del proceso, y de *irreparabilidad* en el derecho material involucrado, afectando la tutela jurisdiccional efectiva⁽⁶⁶⁾⁽⁶⁷⁾.

Trasladando dicha discusión al ámbito del régimen cautelar previsto en el artículo 159 del Código Tributario, no queda duda de que, en su operatividad, también está en contraposición dos intereses claramente delimitados. Por un

(64) El 19 de julio de 2012, entró en vigencia el Decreto Legislativo 1121, mediante el cual se incorporó el artículo 159 al Código Tributario, referido a las medidas cautelares en materia tributaria.

(65) En tal sentido, véase Juan Monroy Palacios, *Bases para la formación de una Teoría Cautelar*, 132-6.

(66) En tal sentido, véase Giovanni Priori Posada, *La Tutela Cautelar*, 185 y siguientes.

(67) En igual sentido, se discute si la normativa de las medidas cautelares en materia tributaria afecta (i) el derecho a la igualdad (numeral 2 del artículo 2 de la Constitución Política), toda vez que no existiría una justificación objetiva y razonable para tratar de manera diferente las medidas cautelares (en función a la calidad del demandado); (ii) la autonomía e independencia de los jueces, pues son los jueces los directores del proceso, quienes imparten justicia en el caso concreto, y se encuentran



Percy Bardales Castro

lado, se encuentra el interés del deudor tributario de asegurar que la sentencia que se emita en el proceso judicial (proceso contencioso administrativo), en última instancia y en forma definitiva, pueda ser ejecutada sin que se haya afectado la eficacia del proceso⁽⁶⁸⁾. Por otro lado, como resulta claro, se encuentra el interés del Estado, a través del fisco, de exigir en forma inmediata el pago de las deudas tributarias a cargo de los contribuyentes (*ejecutoriedad de los actos administrativos*).

Tratar de resolver dicha contraposición de intereses en forma definitiva es un asunto de complicada resolución y de larga data en varios otros aspectos. Sin embargo, no queda duda de que las leyes (como es el caso del artículo 159 del Código Tributario), se deben interpretar de tal forma que guarden coherencia e integración con la Constitución Política⁽⁶⁹⁾. Solo si la interpretación y consecuente aplicación no es coherente con la norma constitucional, se deberán aplicar los mecanismos de control constitucional (control *difuso* o control *concentrado*).

En ese sentido, surge la siguiente interrogante: ¿Es posible que la interpretación y aplicación del *artículo 159 del Código*

Tributario guarde coherencia con lo previsto en la Constitución Política? Desde nuestro punto de vista, sí.

A este fin, es importante notar que el principio de ejecutoriedad de los actos administrativos (en este caso, de naturaleza tributaria) es una potestad que no tiene sustento constitucional, sino solo de orden legal⁽⁷⁰⁾. Siendo ello así, frente a la contraposición que pueda existir entre una normativa que regule una potestad de sustento legal (verbigracia, ejecutoriedad del acto administrativo) y una que regule un derecho fundamental (verbigracia, tutela cautelar), deberá hacerse primar esta última⁽⁷¹⁾.

Sobre la base de esta premisa, el interés del Estado, a través del fisco, de realizar la cobranza coactiva de las deudas tributarias no puede estar constituido *per se* por la recaudación tributaria (fin extrajurídico)⁽⁷²⁾.

sujetos únicamente a la Constitución al momento de otorgar una medida cautelar que haga efectivo el derecho a la tutela judicial de los particulares (artículo 146 de la Constitución Política); (iii) la discrecionalidad del juez, manifestación concreta de la potestad de impartir justicia (artículo 138 de la Constitución Política), pues corresponde solo a los jueces decidir la adecuación, utilidad, variación, sustitución, cancelación y cualquier otro aspecto relacionado al otorgamiento de las medidas cautelares (incluso hasta el monto a garantizar, a partir de la ponderación realizada en el caso concreto); y, (iv) a una decisión justa (artículo 3 de la Constitución Política), toda vez que la exigencia de una garantía (caución) solo es necesaria cuando se pretende asegurar el resarcimiento de daños y/o perjuicios derivados de su ejecución (ello no sucede si existe una sentencia favorable al contribuyente, pues ya existe una decisión firme que sustenta su posición).

(68) Este presupuesto no ocurriría, por ejemplo, si se produce la cobranza coactiva de una deuda tributaria materialmente importante para el contribuyente (que afecte financieramente la misma, incluso afectando el capital de trabajo), en forma inmediata. Sin embargo, solo luego de varios años de seguido el proceso y de concluido el mismo, se obtiene una sentencia favorable a sus intereses. Es decir, por mandato judicial, quedó dilucidado que no debió exigirse y, por tanto, cobrarse dicha deuda. Esta situación no es inusual, pues muchas veces los contribuyentes tienen que seguir el circuito judicial para discutir una materia, porque el Tribunal Fiscal no tiene control difuso, o porque, existiendo pronunciamientos favorables a nivel judicial, no son vinculantes para las partes distintas a las involucradas en dichos casos.

(69) Artículo 51 de la Constitución Política.

(70) Sobre este punto, se recomienda véase Juan Carlos Morón Urbina, *La suspensión de la cobranza coactiva por la interposición de la demanda contenciosa administrativa. Una apreciación constitucional*, Tom. 142 (Perú: Actualidad Jurídica, 2005), 13-7. En el mismo sentido, véase Giovanni Priori Posada, *La Tutela Cautelar*, 80. A nivel jurisprudencial, ver sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el expediente 0015-2005-PI/TC del 5 de enero de 2006 (específicamente, fundamento 45).

(71) Se ha señalado que el derecho fundamental a la tutela cautelar es "(...) un derecho que vincula a todos los poderes públicos, siendo el Estado el primero llamado a respetarlo. (...) De esta manera, el Poder Legislativo está obligado a respetar este derecho constitucional en su tarea de producción normativa. (...) El legislador tampoco puede regular procedimientos engorrosos, largos, cuyo trámite haga ilusoria la posibilidad de obtener una medida cautelar oportuna (...)" (Giovanni Priori Posada, *La Tutela Cautelar*, 145).

(72) Se ha señalado, en la exposición de motivos del Decreto Legislativo 1121, que, en "(...) relación a las facultades de la Administración Tributaria, se dictan medidas cautelares, tanto en procesos constitucionales como en procesos contenciosos

Una mirada constitucional al régimen cautelar previsto en el artículo 159 del Código Tributario *A constitutional view to the interim protection regimen provided in the article 159 of the Tax Code*

Dicho interés, a fin de dar una interpretación integradora del sistema conforme a la Constitución y tuitiva de *ambos* intereses⁽⁷³⁾, debe estar constituido por el *aseguramiento efectivo de la deuda tributaria*. Ello se debe a que, en un Estado Constitucional de Derecho, las resoluciones administrativas que causan estado (como son las Resoluciones del Tribunal Fiscal) pueden ser impugnadas ante el Poder Judicial para un pronunciamiento definitivo y con calidad de cosa juzgada sobre la controversia sometida a consideración⁽⁷⁴⁾.

Por tanto, el tránsito de la vía administrativa tributaria a la vía judicial no puede suponer afectación innecesaria o más gravosa para los particulares⁽⁷⁵⁾. De lo contrario, el fin garantista al que responde dicha concepción de Estado y, en específico, el fundamento constitucional del proceso contencioso administrativo (manifestado sobretodo en la plena jurisdicción) quedaría sin vigencia material.

Cierto, si la controversia jurídica seguida en el ámbito administrativo tributario (SUNAT y el Tribunal Fiscal) es sometida ante el Poder Judicial en ejercicio del derecho de acción del contribuyente (inicio del proceso contencioso administrativo), el juez debe tomar las acciones necesarias para que el ejercicio del derecho constitucional a la tutela efectiva del contribuyente no solo suponga el acceso a la justicia, sino tenga un correlato real⁽⁷⁶⁾. Dicho correlato se logra a través de la tutela cautelar, sujeto al cumplimiento de sus presupuestos para la concesión y ejecución.

En ese sentido, si la autoridad tributaria tiene protegida la deuda tributaria involucrada en el caso concreto mientras dure todo el trámite del correspondiente proceso judicial, y el deudor tributario ha acreditado la verosimilitud (razonabilidad) del derecho invocado, el peligro en la demora (la no suspensión de la cobranza coactiva, con la consecuente afectación a su patrimonio) y la adecuación de la solicitud cautelar formulada, es claro que una *ejecución anticipada* a una decisión judicial definitiva puede suponer una decisión contraproducente para ambos intereses.

Por un lado, se afecta innecesariamente el patrimonio de los particulares (vía gravosa), a pesar de que puede existir una probabilidad de obtener un resultado favorable. Por otro lado, se afecta innecesariamente el Estado, pues, en caso de que el contribuyente obtenga un resultado favorable definitivo, se le devolverá lo ejecutado coactivamente con intereses moratorios a la fecha efectiva de devolución⁽⁷⁷⁾. Este monto puede ser exorbitante, si consideramos que los procesos judiciales toman tiempo en ser resueltos y ejecutados.

como en procesos administrativos, que limitan el recupero de la deuda tributaria involucrada, la cual temporalmente se encuentra inmovilizada y sin posibilidad alguna de cobranza".

(73) No podemos dejar de mencionar que la doctrina especializada sostiene que el privilegio legal de la ejecutoriedad de los actos administrativos debe ceder frente a la protección del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, estableciéndose como regla general la suspensión frente a la presentación una caución. En tal sentido, véase Jesús González Pérez, *El Derecho a la Tutela Jurisdiccional*, 258-9.

(74) Artículo 148 de la Constitución Política.

(75) Específicamente, se sostiene que este tránsito de la vía administrativa tributaria a la vía judicial, puede suponer una afectación indirecta a la regla constitucional de prohibición para impugnar, pues el plazo legal previsto en el artículo 159 para la tramitación de una solicitud cautelar no condiciona y sujeta el plazo de la cobranza coactiva.

(76) Ha señalado el Tribunal Constitucional que, al "(...) suspenderse la tramitación del procedimiento de ejecución coactiva, se evita que la administración ejecute el patrimonio del administrado, situación que garantiza la efectividad de las decisiones del Poder Judicial. Evidentemente, las demandas contencioso-administrativas o de revisión judicial del procedimiento no serían efectivas si la Administración ejecutó coactivamente el cumplimiento de una obligación antes de conocer el pronunciamiento en sede judicial sobre la actuación de la Administración Pública o sobre la legalidad y el cumplimiento de las normas previstas para la iniciación y el trámite del procedimiento de ejecución coactiva" (Véase Fundamento 19 de la sentencia emitida en el Expediente No. 0015-2005-PI/TC del 5 de enero de 2006).

(77) Actualmente, 14.4% anual, derivado de pagos realizados a requerimiento de la autoridad tributaria, como los ocurridos con motivo de un procedimiento de cobranza coactiva.



Percy Bardales Castro

Precisamente por lo anterior, consideramos que, a partir de una interpretación y aplicación del artículo 159 del Código Tributario conforme a la Constitución, el órgano resolutor competente podría evaluar las siguientes situaciones:

- a) La especial procedencia de medidas cautelares fuera de proceso, conforme a lo previsto en el artículo 40 de la LPCA. En especial, los supuestos de medidas cautelares de no innovar, dirigidas precisamente a que se suspenda la cobranza coactiva derivada de la exigibilidad de la deuda tributaria a partir del día siguiente de la notificación de la Resolución del Tribunal Fiscal, y del plazo de siete días hábiles que otorga la ley para el pago de una deuda tributaria exigible.
- b) La posibilidad de suspender temporalmente la cobranza coactiva entre la fecha del pedido cautelar (usualmente de no innovar) y la fecha de pronunciamiento sobre dicho pedido. Ello, debido a que existe un desfase operativo en la aplicación de la normativa vigente sobre el procedimiento cautelar previsto en el artículo 159 del Código Tributario (ver punto 4.2.2. precedente) y el plazo previsto para la cobranza coactiva (siete días hábiles). Sobre la base del pronunciamiento del pedido cautelar, se ratificará o no la suspensión de la cobranza coactiva.
- c) La exigencia de presentación de una garantía personal (verbigracia, carta fianza) o garantía real (verbigracia, hipoteca), para el otorgamiento de una medida cautelar en estricto deberá entenderse como una medida para facilitar el normal y eficaz desarrollo de los procesos contenciosos tributarios. Así, previa acreditación de los presupuestos para la concesión de una medida cautelar -en los términos que exige una apreciación constitucional de los mismos-, el no otorgar una medida cautelar frente al ofrecimiento de una

caución (por ejemplo, una carta fianza, con los requisitos establecidos por la ley tributaria, como su carácter incondicional e irrevocable), resulta, desde todo punto de vista, irrazonable, pues no se está afectando en forma alguna el pago de la deuda tributaria, la misma que está sujeta a pronunciamiento del órgano jurisdiccional. Por el contrario, está plenamente tutelado, máxime si se exige que la carta fianza sea emitida con una vigencia de doce meses prorrogables hasta la resolución definitiva del proceso judicial. Llegado el momento, si finalmente el proceso concluye en forma favorable a los intereses de la autoridad tributaria, se procederá a la ejecución inmediata de la correspondiente garantía.

5. A modo de conclusión

A partir del análisis desarrollado en el presente documento, se puede llegar a las siguientes conclusiones:

- a) El interés de hacer efectiva la cobranza coactiva de las deudas tributarias no puede estar constituido *per se* por la recaudación tributaria (fin extrajurídico). Dicho interés, a fin de dar una interpretación integradora del sistema conforme a la Constitución y tuitiva de *ambos* intereses, debe estar constituido por el *aseguramiento efectivo de la deuda tributaria*.
- b) Si la deuda tributaria involucrada en un caso concreto se encuentra asegurada con una caución (en los términos exigidos por ley) mientras dura todo el trámite del correspondiente proceso judicial y el deudor tributario ha acreditado la verosimilitud (razonabilidad) del derecho invocado, el peligro en la demora (la no suspensión de la cobranza coactiva, con la consecuente afectación a su patrimonio) y la adecuación de la solicitud cautelar formulada, es claro que una *ejecución anticipada* a una decisión judicial definitiva puede suponer una decisión contraproducente para ambos intereses.
- c) Una interpretación conforme a la Constitución nos debe permitir sostener que la exigencia de una caución en los términos previstos en el artículo 159 del Código Tributario en estricto supone, para la autoridad tributaria, el contribuyente y el juzgador, una medida que facilita el normal y eficaz desarrollo de los procesos contenciosos administrativos en materia tributaria. 