

Análisis del Artículo 159° del Código Tributario: Un Apunte Sobre la Desnaturalización de la Contracautela

Carlos Miguel Gonzáles Laca*
Carmen Jahaira Denisse Villanueva Faustor**

Resumen:

El presente artículo desarrolla los conceptos de medida cautelar y contracautela, a la luz de lo resuelto por el Tribunal Constitucional y lo establecido por nuestra doctrina, así como los alcances del primero como derecho fundamental y del segundo como requisito de ejecución. De la misma forma, se analiza los alcances de la incorporación del artículo 159° del Código Tributario, mediante Decreto Legislativo N° 1121, y su modificatoria a través de la Ley N° 30230. Finalmente, se propone una posible modificación al mencionado artículo, de conformidad con los fines recaudatorios del Estado y el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva de los administrados.

Palabras clave:

Código Tributario – Medida cautelar – Contracautela – Carta Fianza Bancaria – Garantía Real y Personal – Proceso Contencioso Administrativo - Acceso a la justicia – Tutela jurisdiccional efectiva

Abstract:

In the first part of the article, a development for the concepts of provisional remedies and real or personal property bond and covering loss and damage, is proposed, under the Constitutional Court and our national doctrine view; as well as the scope of the first as a fundamental right, and second as a condition of execution. On the following part of the paper, the inclusion and the subsequent amendments to the article 159° of Tax Code is exposed, also its scopes and reasons. Finally, a possible modification of the article, that respect state's raising goals and due process citizens' right, is proposed.

Keywords:

Tax Code – Provisional Remedies – Real or personal property bond covering loss and damage – Bank Letter of Guarantee – Real and Personal Warranty – Administrative Litigation – Access to Justice – Due Process

Sumario:

1. Apuntes preliminares – 2. La medida cautelar y la contracautela – 3. A propósito de la incorporación del artículo 159° al Código Tributario – 4. Críticas a la norma – 5. Conclusiones y propuesta de modificación

* Abogado por la Universidad de Lima. Especialista en derecho civil, derecho procesal y derecho constitucional. Cursando el segundo ciclo de la Maestría en Derecho Empresarial en la Escuela de Posgrado de la Universidad de Lima. Abogado adscrito a la Procuraduría Pública del Ministerio de Transportes y Comunicaciones. Asesor Legal del Proyecto de la Línea 2 del Tren Eléctrico de Lima por la Autoridad Autónoma de Transporte Masivo de Lima y Callao - AATE.

** Abogada por Pontificia Universidad Católica del Perú. Especialista en derecho tributario y derecho tributario municipal. Cursando el Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Abogada miembro de la Gerencia de Administración Tributaria de la Municipalidad de Miraflores. Autora de diversos artículos publicados en prestigiosas revistas del medio. Ex asociada de Derecho & Sociedad.

1. Apuntes preliminares

El presente artículo tiene como objetivo analizar las consecuencias positivas y negativas derivadas de la incorporación y posterior modificación del artículo 159° del Código Tributario, referido a las medidas cautelares en Procesos Judiciales. Al respecto brindaremos nuestras apreciaciones, conclusiones y recomendaciones al legislador, para efectos del desarrollo y aplicación armónicos entre la consecución de los fines del Estado con respecto a la simplificación de procedimientos y permisos para la promoción y dinamización de la inversión en el país, y los derechos de los contribuyentes como garantía y límite de la arbitrariedad del Estado.

Cabe precisar que el artículo 159° fue modificado mediante el artículo 7° de la Ley N° 30230, la cual fue denominada coloquialmente como Paquete Tributario de Reactivación Económica, siendo publicada en el Diario Oficial El Peruano el 12 de julio de 2014, y que tiene incidencia tanto en materia tributaria como ambiental.

2. La medida cautelar y la contracautela

De la revisión de la Constitución Política del Perú, se ha verificado que la misma no contiene ninguna mención o alusión directa al proceso cautelar ni a las medidas cautelares actuadas en los mismos.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional, en el Fundamento 49 de la Sentencia recaída sobre el Expediente N° 0023-2005-PI/TC, ha señalado que “al igual que el derecho al libre acceso a la jurisdicción, la tutela cautelar no se encuentra contemplada expresamente en la Constitución. Sin embargo, dada su trascendencia en el aseguramiento provisional de los efectos de la decisión jurisdiccional definitiva y en la neutralización de los perjuicios irreparables que se podrían ocasionar por la duración del proceso, se constituye en una manifestación implícita del derecho al debido proceso, consagrado en el inciso 3) del artículo 139° de la Constitución Política del Perú”.

Por otro lado, como parte del Título IV del Código Procesal Civil se encuentra el desarrollo del proceso cautelar, cuyo primer capítulo alude a las medidas cautelares, las cuales “constituyen un mecanismo procesal ideado para la protección de la eficacia del proceso”¹; y con ello, sirven para otorgar seguridad del cumplimiento y ejecución de lo decidido en sede jurisdiccional.

Así, de la revisión de lo dispuesto por el artículo 611° del Código Procesal Civil, el artículo 39° de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, y del desarrollo efectuado al respecto por la doctrina nacional², se ha determinado que existen los siguientes requisitos que deben ser materializados para efectos de la concesión y/o ejecución de las medidas cautelares por el Juez:

- Verosimilitud del derecho invocado.
- Necesidad de la emisión de una decisión preventiva por constituir peligro en la demora del proceso, o por cualquier otra razón justificable.
- Adecuación de la medida cautelar para garantizar la eficacia de la pretensión.
- Contracautela (también conocida como caución).

Al respecto, cabe precisar que “mientras las cautelares buscan la eficacia del proceso, la caución no tiene ninguna incidencia respecto de la finalidad de éste, sino respecto del justo y equitativo desarrollo de la relación procesal, al proteger los intereses del afectado por la medida cautelar”³.

3. A propósito de la incorporación del artículo 159° al Código Tributario

Con fecha 19 de Julio de 2012 entró en vigencia el Decreto Legislativo N° 1121, mediante el cual se modificó el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias, incorporándose el artículo 159° al Título IV del Libro III del mencionado dispositivo, para la regulación de las medidas cautelares en los procesos judiciales, entendiéndose que la misma solo modifica el régimen contencioso administrativo tributario.

El artículo 159° resulta aplicable solo para el administrado, cuando solicite una medida cautelar en cualquier tipo de proceso judicial, cuyo objetivo sea suspender o dejar sin efecto cualquier actuación del Tribunal Fiscal o de la Administración Tributaria, incluso aquéllas dictadas dentro del procedimiento de cobranza coactiva, así como limitar cualquiera de sus facultades previstas en el Código Tributario y en otras leyes.

Para ello, se consideró la aplicación de ciertas reglas descritas en los numerales del 1) al 6), con incidencia en la concesión de las medidas cautelares, en el ofrecimiento de la contracautela,

1 MONROY PALACIOS, Juan José. “Bases para la Formación de una Teoría Cautelar”. Lima, Comunidad, 2002. Página 123.

2 MARTEL CHANG, Rolando. “Tutela Cautelar y medidas autosatisfactivas en el proceso civil”. Lima, Palestra Editores, 2005; LEDESMA NARVAEZ, Marianella. “La Tutela Cautelar en el Proceso Civil”. Lima, Gaceta Jurídica, 2013; PRIORI POSADA, Giovanni. “La Tutela Cautelar: Su configuración como derecho fundamental”. Lima, Ara Editores, 2006; entre otros.

3 MONROY PALACIOS, Juan José. Op Cit. Página 200.

etc., que como analizaremos líneas adelante, fueron dictadas, a nuestro parecer, sin tomar en cuenta la naturaleza y fines de la medida cautelar y la contracautela como instituciones de naturaleza procesal y vulnerando ciertas disposiciones constitucionales.

De acuerdo a lo dispuesto en la *Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1121*, norma que incorporó al Código Tributario el artículo materia de análisis, el legislador consideró que la concesión de medidas cautelares limitaba la recuperación de la deuda tributaria, la cual se encontraba inmovilizada y sin posibilidad alguna de cobranza; concluyendo que “la falta de exigencia de una contracautela efectiva, pone en serio riesgo la posibilidad de que el fisco, a pesar de resultar parte vencedora en el litigio, realice la cobranza de las deudas impagas, teniendo en cuenta que la duración de los procesos judiciales suele ser extensa hasta su resolución definitiva, hecho que puede suponer que, en la práctica, la deuda no pueda ser cobrada al cambiar la situación patrimonial de los contribuyentes o porque estos aprovechan el tiempo transcurrido para eludir el pago de sus obligaciones”. (Énfasis agregado por nosotros)

Debemos señalar como primer gran error del legislador, el tomar como objeto de la contracautela el aseguramiento del pago de una deuda, y no el brindar seguridad al afectado con una medida cautelar, el posible resarcimiento de los daños y perjuicios que pudiera causar la ejecución de esta.

Siendo esto así, tenemos que para la ejecución de la contracautela, el afectado con la medida cautelar, luego de culminado el proceso, deberá de acreditar que el otorgamiento de esta le ha generado daños y perjuicios, determinando finalmente el juez, como conductor del proceso, si procede o no la ejecución de esta, esto de conformidad con el artículo 614° del Código Procesal Civil.

En un primer análisis, se puede señalar que al emitir el Decreto Legislativo N° 1121 no se ha tenido en cuenta la naturaleza jurídica de la contracautela, en tanto se ha constituido como una especie de garantía de pago, cuyo único fin sería el asegurar que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT pueda siempre hacerse cobro de las deudas determinadas a los contribuyentes, impugnadas ante el Poder Judicial, desnaturalizando de esta forma dicho instrumento procesal.

Con esto no queremos decir que nos encontramos disconformes con la facultad de recaudación de la Administración Tributaria (ni con los medios utilizados para ella), o, con el “noble fin” que persigue el referido Decreto Legislativo, sino que criticamos la desnaturalización de una institución procesal como la medida cautelar, y específicamente de uno de sus requisitos de ejecución, como lo es la contracautela.

Al respecto, la materia ya ha sido abordada por distintos juristas del medio, refiriéndose de igual modo a las enormes diferencias respecto del régimen especial para las medidas cautelares en procesos contenciosos administrativos iniciados contra las resoluciones del Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria en general, y los procesos cautelares previstos en la Ley del Procedimiento Administrativo General y el Código Procesal Civil⁴.

4. Críticas a la norma

Para efectos de mantener un orden en la exposición de nuestras opiniones y mayor entendimiento por parte del lector, citaremos textualmente los extractos del artículo 159° del Código Tributario incorporado por el Decreto Legislativo N° 1121, así como de su norma modificatoria, analizándolos a la luz de lo dispuesto por las fuentes del derecho, ayudándonos por la doctrina nacional, y concluyendo con las críticas positivas o negativas, en caso corresponda.

Al parecer la modificatoria del artículo 159° del Código Tributario trae consigo un implícito “mea culpa” por parte del legislador sobre lo dispuesto originalmente como un régimen especial para las medidas cautelares en Procesos Judiciales surgidos habiéndose finalizado un procedimiento contencioso tributario; sin embargo, analizaremos si dichos cambios finalmente respetan la naturaleza de las medidas cautelares, y por tanto el derecho fundamental a la tutela jurisdiccional efectiva, o si los mismos traslucen los reales motivos de lo dispuesto originalmente por el legislador.

Debemos precisar que el legislador ha previsto que las reglas incorporadas sobre medidas cautelares en procesos judiciales en la norma tributaria, solo apliquen cuando quien las solicite sea el administrado. Nos preguntamos entonces, ¿ésta desigualdad en el derecho de acción resulta constitucional? Creemos que no.

Así, señala que serán de aplicación las siguientes reglas:

4 Temática expuesta y discutida en las XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario del Instituto Peruano de Derecho Tributario – IPDT por los doctores Samuel Abad Yupanqui y Jorge Danós Ordoñez.

I. Texto incorporado por Decreto Legislativo N° 1121:

Para la concesión de la medida cautelar es necesario que el administrado presente una contracautela de naturaleza personal o real. En ningún caso, el Juez podrá aceptar como contracautela la caución juratoria⁵.

Al respecto, en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1121, se explica que para efectos del establecimiento de dicha medida se ha tomado en cuenta que “la falta de exigencia de una contracautela efectiva, pone en serio riesgo la posibilidad de que el fisco, a pesar de resultar la parte vencedora en el litigio, realice la cobranza de las deudas impagas”.

Asimismo, el legislador basa su disposición en “el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos como manifestación del principio de solidaridad subyacente en la Constitución Política del Perú, reconocido por el Tribunal Constitucional en distintos pronunciamientos”.

Al respecto, cabe precisar que por muchos años hubo discrepancias entre las opiniones de distintos autores nacionales e internacionales sobre la contracautela, en tanto se cuestionaban si la misma era un requisito de concesión o de ejecución de las medidas cautelares.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional, mediante la Sentencia recaída sobre el Expediente N° 00023-2005-AI/TC, en su Fundamento 50, entre otras, ha señalado que “desde la Teoría General del Proceso se establece que los presupuestos para la concesión de una medida cautelar están determinados para garantizar la efectiva tutela de una pretensión principal que tiene apariencia de encontrarse protegida por el Derecho (*fumus boni iuris*), mediante una medida idónea (adecuación), para evitar el peligro que puede significar la demora en la tramitación o vaciar de contenido final el respectivo proceso (*periculum in mora*)”. En ese sentido, a pesar de las distintas posiciones que existen sobre el tema, tanto en la doctrina nacional como internacional, nuestro Tribunal Constitucional ya ha señalado en diversos pronunciamientos que no considera a la contracautela como un requisito de concesión de la medida cautelar. Asimismo, nuestros jueces en la actuación de diversos procesos cautelares han emitido pronunciamientos similares.

Por otro lado, el artículo 613° del Código Procesal Civil señala que la admisión de la contracautela, en

cuanto a su naturaleza y monto, **es decidida por el Juez**; esto en concordancia con los artículos 138° y 139° de la Constitución Política del Perú.

La contracautela puede ser de naturaleza real o personal. Dentro de la segunda, el Código Procesal Civil ha incluido la caución juratoria, la que dispone, puede ser admitida, debidamente fundamentada, siempre que sea proporcional y eficaz, lo cual como ya señalamos, es decidido por el juez.

Debido a ello, consideramos que el legislador ha cometido manifiestos errores en lo señalado en este numeral, ya que dispone como un requisito de concesión de la medida cautelar el ofrecimiento de la contracautela, cuando el Tribunal Constitucional, como hemos señalado, ya se ha pronunciado contrariamente a ello, determinando que la misma es un requisito de ejecución, vulnerándose el derecho al debido proceso de los contribuyentes previsto por el numeral 3) del artículo 139° de la Constitución Política del Perú, el cual supone el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrativos y conflictos entre privados, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto que pueda afectarlos⁶.

Del mismo modo, restringe la libre actuación del juez, que le corresponde como conductor principal del proceso, al prohibirle parcialmente la concesión de la caución juratoria, cuando ésta se encuentra prevista como una opción en el Código Procesal Civil, además, motiva su decisión solo en el deber del contribuyente a la cooperación de la manutención del gasto público, sin tener en cuenta la vulneración de los derechos fundamentales de los administrados.

II. Texto incorporado por Decreto Legislativo N° 1121:

“Si se ofrece contracautela de naturaleza personal, ésta deberá consistir en una carta fianza bancaria o financiera, con una vigencia de doce (12) meses prorrogables, cuyo importe sea igual al monto por el cual se concede la medida cautelar actualizado a la fecha de notificación con la solicitud cautelar. La carta fianza deberá ser renovada antes de los diez (10) días hábiles precedentes a su vencimiento, considerándose para tal efecto el monto actualizado hasta la fecha de renovación.”

5 Éste numeral no ha sido modificado a la luz del aprobado Proyecto de Ley N° 3627-2013-PE.

6 El desarrollo del derecho al debido proceso ha sido expuesto por el Tribunal Fiscal en diversos pronunciamientos, como el acogido en la Sentencia del Expediente N° 03891-2011-AA/TC.

En caso no se renueve la carta fianza en el plazo antes indicado el Juez procederá a su ejecución inmediata, bajo responsabilidad.

Texto modificado mediante el artículo 7° de la Ley N° 30230:

“Si se ofrece contracautela de naturaleza personal, ésta deberá consistir en una carta fianza bancaria o financiera, con una vigencia de doce (12) meses prorrogables, cuyo importe sea el sesenta (60%) del monto por el cual se concede la medida cautelar actualizado a la fecha de notificación con la solicitud cautelar. La carta fianza deberá ser renovada antes de los diez (10) días hábiles precedentes a su vencimiento, considerándose para tal efecto el monto actualizado hasta la fecha de renovación.

En caso no se renueve la carta fianza en el plazo antes indicado el Juez procederá a su ejecución inmediata, bajo responsabilidad”.

Al respecto, inclusive con la aprobada modificación del numeral materia de análisis, el legislador no deja de limitar la contracautela de naturaleza personal solo a la posibilidad de presentar una carta fianza bancaria o financiera, sin motivación alguna.

Asimismo, al incorporar el legislador el artículo 159°, olvidó prevenir qué sucederá con los gastos financieros⁸ incurridos por el contribuyente en caso éste gane el proceso, en tanto el otorgamiento de las cartas fianzas se encuentra sujeto a dichos montos.

Al respecto, si el proceso es resuelto a favor del contribuyente, la carta fianza presentada será devuelta al mismo, el cual se la entregará al banco, ¿pero qué sucede con los gastos en los que el contribuyente incurrió para mantener esa carta fianza?

Ahora bien, la modificación del presente numeral incluye el cambio del importe de la carta fianza bancaria o financiera, el cual disminuirá del total por el cual se concede la medida cautelar, al 60% del monto por el cual se concede la misma, actualizado a la fecha de notificación con la solicitud cautelar.

Creemos que esta medida demuestra que el legislador ha tomado conciencia parcialmente, de que “el otorgamiento de las cartas fianza, bancaria o financiera, está sujeto al cobro de aportes y comisiones por diversos conceptos, como emisión, renovación, enmienda o reducción de monto; incremento o extensión del plazo, etc., y además, supone una calificación previa sobre la situación financiera del contribuyente”⁹. Dicha medida ha sido dictada en armonía con las finalidades que se quieren alcanzar en pro de la simplificación de los procedimientos para la dinamización de la inversión en el país, así como con la realidad económica de muchos contribuyentes, cuyo acceso a la justicia (aún con la medida modificada) se puede ver limitado por un requisito que presupone tener cierta aptitud económica, lo cual aplaudimos como una medida (parcialmente) adecuada.

No obstante ello, aún creemos necesario que el legislador se pronuncie acerca del tratamiento de los “gastos financieros”, debido a su significado de alto costo para el contribuyente cuya pretensión ha sido concedida.

III. Texto incorporado por Decreto Legislativo N° 1121:

Si se ofrece contracautela real, ésta deberá ser de primer rango y cubrir el íntegro del monto por el cual se concede la medida cautelar actualizado a la fecha de notificación con la solicitud cautelar.

Texto modificado mediante el artículo 7° de la Ley N° 30230:

“Si se ofrece contracautela real, ésta 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 de la solicitud cautelar”.

Al respecto, hemos separado por fragmentos lo dispuesto por éste numeral para ordenar la exposición de nuestras apreciaciones al respecto:

a) Debe de ser una garantía real de primer rango:

El legislador en su afán de salvaguardar los intereses recaudatorios de la Administración Tributaria y al parecer solo ello, ha olvidado

7 Cabe indicar que en párrafos posteriores del artículo, el legislador ha previsto como límite, un monto específico, bajo el cual, en caso el contribuyente no lo supere sí podría ofrecer caución juratoria como contracautela, lo cual igualmente vulnera la libre actuación del juez.

8 De acuerdo al artículo 50° de la Ley que regula el Procedimiento Contencioso Administrativo, “las partes del proceso contencioso administrativo no podrán ser condenadas al pago de costos y costas”, por lo que a los egresos monetarios con fines del mantenimiento del proceso los denominaremos “gastos financieros”.

9 De conformidad con lo señalado por el Exposición de Motivos del Proyecto de Ley N° 3627-2013-PE, Proyecto de ley que establece Medidas Tributarias, Simplificación de Procedimientos y Permisos para la Promoción y Dinamización de la Inversión en el País.

convenientemente, que sobre un bien (mueble o inmueble) pueden recaer diversas garantías reales, siendo que no solamente los acreedores de primer rango se encuentran debidamente asegurados con dichas garantías, sino también los acreedores de segundo, tercer, cuarto rango y siguientes, siempre y cuando el valor del bien esté en la capacidad de soportar dichos gravámenes.

Grafiquemos a través de un ejemplo la crítica realizada:

El contribuyente X tiene un solo bien inmueble valorizado en S/. 350,000.00. Sobre dicho inmueble existen dos hipotecas: una de primer rango de S/. 75,000.00, y otra de segundo rango de S/. 40,000.00.

Nuestro contribuyente X se encuentra a punto de iniciar un proceso contencioso administrativo contra SUNAT y el Tribunal Fiscal a fin de cuestionar una resolución por la que se le viene cobrando S/. 150,000.00.

Conforme a nuestro actual ordenamiento tributario, el contribuyente X no podrá ofrecer como contracautela real una garantía hipotecaria sobre su único inmueble, ya que SUNAT no sería la acreedora hipotecaria de primer rango, a pesar de que el bien sí se encuentre en la capacidad de soportar los gravámenes.

Nos preguntamos, ¿por qué el contribuyente no podría ofrecer como contracautela real una garantía hipotecaria sobre su único bien inmueble, si éste aún se encuentra en la capacidad de soportar eficazmente gravámenes hasta por el monto de S/. 235,000.00?, ¿resulta esto proporcional y razonable?, ¿no estaríamos ante una limitación al derecho de defensa del contribuyente X, más aún, si sólo se encuentra en la capacidad económica y financiera de ofrecer como contracautela real una garantía hipotecaria sobre el único inmueble que posee?, ¿los acreedores hipotecarios de primer y segundo rango querrán ceder su rango prioritario a SUNAT?¹⁰

Tal como podemos observar, al parecer el legislador ha previsto que la solución para garantizar la cobranza de la deuda al final del proceso judicial, pasa por constituir una garantía real solo de primer rango, sin tomar en cuenta si la referida garantía se encuentra en la capacidad de asegurar la deuda que se pretende cobrar, lo cual puede significar un imposible para el acceso a la justicia del contribuyente, y en consecuencia una vulneración a sus derechos fundamentales.

- b) Debe cubrir el 60% del monto por el cual se concede la medida cautelar actualizado a la fecha de notificación de la solicitud cautelar

Esta disposición modifica lo dispuesto por el legislador originalmente, al haber determinado que la contracautela real debía cubrir el monto total por el cual se concedía la medida cautelar.

Al igual que en el caso del otorgamiento de cartas fianza, creemos que en este caso el legislador ha tomado conciencia parcialmente, reduciendo el monto que deberá de ser tomado para el ofrecimiento de la contracautela real. Sin embargo, mantiene el mismo error que la norma precedida, siendo necesario aún que la garantía real sea de primer rango, limitando de esta forma el derecho de los contribuyentes.

- c) Respecto al tipo de contracautela real:

De la forma en la que se encuentra redactada la norma, se infiere que sólo se podría ofrecer como garantías reales, aquellos bienes que cuenten con el beneficio del registro, lo cual limitaría nuevamente las posibilidades de los contribuyentes al acceso a la tutela jurisdiccional.

IV. Texto incorporado por Decreto Legislativo N° 1121:

La Administración Tributaria se encuentra facultada para solicitar a la autoridad judicial que se varíe la contracautela, en caso ésta haya devenido en insuficiente con relación al monto concedido por la generación de intereses. Esta facultad podrá ser ejercitada al cumplirse seis (6) meses desde la concesión de la medida cautelar o de la variación de la contracautela. El juez deberá disponer que el solicitante cumpla con la adecuación de la contracautela ofrecida, de acuerdo a la actualización de la deuda tributaria que reporte la Administración Tributaria en su solicitud, bajo sanción de dejar sin efecto la medida cautelar.

Al respecto, el Tribunal Constitucional, a través de diversas Sentencias, como la que recae sobre el Expediente N° 03087-2009-PA/TC, ha señalado que "la ejecución de la contracautela es una atribución que corresponde a la jurisdicción ordinaria (Poder Judicial), la cual debe orientarse por las reglas específicas establecidas para tal propósito, así como por los valores y principios que informan la función jurisdiccional, ya que dicha facultad constituye la materialización de la independencia en el ejercicio de la función jurisdiccional que la Norma Fundamental (Constitución Política del

10 Cabe recordar que en el supuesto señalado, el interesado tiene legalmente la posibilidad de modificar el rango de los acreedores, para lo cual será necesario que los mismos se encuentren de acuerdo con ceder su posición.

Perú) reconoce a este Poder del Estado". (subrayado agregado por nosotros)

Asimismo, el Tribunal, en otra Sentencia, recaída sobre el Expediente N° 0004-2006-PI/TC, señaló que "el principio de independencia de la función jurisdiccional tiene dos dimensiones. La *independencia externa*, según la cual la autoridad judicial, en el desarrollo de la función jurisdiccional, no puede sujetarse a ningún interés que provenga de fuera de la organización judicial en conjunto, ni admitir presiones para resolver un caso en un determinado sentido. Asimismo, la *independencia interna*, que señala que la independencia judicial implica, entre otros aspectos, que, dentro de la organización judicial: 1) la autoridad judicial, en el ejercicio de la función jurisdiccional, no puede sujetarse a la voluntad de otros órganos judiciales, salvo que medie un medio impugnatorio; y, 2) que la autoridad judicial, en el desempeño de la función jurisdiccional, no pueda sujetarse a los intereses de órganos administrativos de gobierno que existan dentro de la organización judicial".

A nuestro criterio, lo dispuesto por este numeral tiene injerencia sobre la potestad constitucional del juez de ser "quien dirige" el proceso. En ese sentido, contraviene lo dispuesto por el artículo 613° del Código Procesal Civil, en tanto la admisión de la contracautela ya no sería a discreción del juez, siendo la Administración Tributaria en este caso, la que finalmente estaría ejerciendo justicia.

Así, resultan cuestionables las atribuciones dispuestas por el legislador para la Administración Tributaria, ya que no ha tomado en cuenta que la misma estaría actuando como juez y parte del proceso, transgrediéndose el principio de equidad que debe primar en todo proceso judicial, así como los principios de independencia e imparcialidad, lo cual consecuentemente vulnera la tutela jurisdiccional efectiva.

Cabe precisar que este numeral no ha sido modificado por la Ley N° 30230, publicada el 12 de julio de 2014, con lo cual resulta necesario un pronunciamiento respecto a este punto.

V. Texto incorporado por Decreto Legislativo N° 1121:

El juez deberá correr traslado de la solicitud cautelar a la Administración Tributaria por el plazo de cinco (5) días hábiles, acompañando una copia simple de la demanda y de sus recaudos, a efectos que aquella se pronuncie respecto a los fundamentos de dicha solicitud y señale cuál es el monto de la deuda tributaria materia de impugnación actualizada a la fecha de notificación con la solicitud cautelar.

Texto modificado mediante el artículo 7° de la Ley N° 30230:

"El juez deberá correr traslado de la solicitud cautelar a la Administración Tributaria por el plazo de cinco (5) días hábiles, acompañando copia simple de la demanda y de sus recaudos, a efectos que aquella señale el monto de la deuda tributaria materia de impugnación actualizada a la fecha de notificación con la solicitud cautelar y se pronuncie sobre la verosimilitud del derecho invocado y el peligro que involucra la demora en el proceso".

VI. Texto incorporado por Decreto Legislativo N° 1121:

Vencido dicho plazo, con la absolución del traslado o sin ella, el Juez resolverá lo pertinente dentro del plazo de cinco (5) días hábiles.

De acuerdo con la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley N° 3627-2013-PE, que establece Medidas Tributarias, Simplificación de Procedimientos y Permisos para la Promoción y Dinamización de la Inversión en el País, con la modificación del numeral 5) se ha buscado precisar los aspectos sobre los cuales la Administración Tributaria, debía pronunciarse cuando el Juez le traslada la solicitud de la medida cautelar, lo que podría generar cierta inseguridad en las partes del proceso.

Al respecto, se establece que la Administración Tributaria informe al juez sobre la verosimilitud del derecho invocado y el peligro en la demora del proceso, alegándose sin mayor argumento que así el juez contará con información más completa.

Sin embargo, con la nueva disposición, el legislador continúa vulnerando la potestad constitucional del juez de ser quien dirija el proceso, en tanto, de acuerdo a lo dispuesto constitucionalmente, así como de lo dispuesto por el artículo 613° del Código Procesal Civil, "la admisión de la contracautela, en cuanto a su naturaleza y monto, es decidida por el juez (...)"

Asimismo, se trasgrede el principio *inaudita et altera pars*, aplicable a las medidas cautelares atendiendo a su naturaleza procesal, y en virtud al deseo de hacer prevalecer un derecho sobre otro, "como una expresión más del amplio poder jurisdiccional", de acuerdo a lo dispuesto por Monroy Palacios.

El principio *inaudita et altera pars* significa que "el Juez que concede, toma la decisión de amparar o denegar la petición cautelar, sin oír a la parte contraria, esto es sin notificarle de tal pedido, exigencia que resulta obvia para que no se frustré

tanto la finalidad de la medida cautelar como su eficacia¹¹.

Así, dicho principio “es una de las restricciones del principio procesal del contradictorio; es una de las excepciones que se origina, precisamente, en el ámbito de un procedimiento cautelar. En este caso, el ordenamiento jurídico permite la dación de medidas cautelares sin necesidad de que el juez tenga en consideración los motivos que pueda alegar la contraparte para un pronunciamiento, lógicamente, contrario al pedido cautelar¹².”

En este punto nos encontramos de acuerdo con Zavaleta Álvarez, quien en su análisis, ha señalado que “si bien la incorporación del artículo 159° del Código Tributario tenía como finalidad proteger el derecho de defensa del Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria, y procurar el efectivo cobro de los tributos; tal como ha sido formulado, dicho régimen termina vulnerando principios y derechos constitucionales¹³.”

Finalmente, debemos de aludir a la afectación del debido proceso del contribuyente, al dejarlo sin mayor posibilidad de protección, en razón a que la suma de los plazos determinados por ésta disposición, resulta mayor al plazo que tendría la Administración Tributaria para la ejecución de una medida cautelar de embargo en forma de retención, por ejemplo, resultando siempre en el pago de la deuda tributaria.

Texto incorporado por Decreto Legislativo N° 1121:

“Excepcionalmente, cuando se impugnen judicialmente deudas tributarias cuyo monto total no supere las cinco (5) Unidades Impositivas Tributarias (UIT), al solicitar la concesión de una medida cautelar, el administrado podrá ofrecer como contracautela la caución juratoria.”

Texto modificado mediante el artículo 7° de la Ley N° 30230:

“Excepcionalmente, cuando se impugnen judicialmente deudas tributarias cuyo monto total no supere las quince (15) Unidades Impositivas Tributarias (UIT), al solicitar la concesión de una medida cautelar, el administrado podrá ofrecer como contracautela la caución juratoria.”

Al respecto, el legislador del artículo 159° del Código Tributario ha señalado que el nuevo texto incluido, es el “resultado de una ponderación entre

el derecho de los pequeños contribuyentes y el interés de la Administración Tributaria”.

Así, según se advierte “con esta modificación, se logra incluir al 99% de las MYPES deudoras, las mismas que concentran alrededor del 50% de la deuda tributaria de las MYPES, según información de SUNAT con base a la relación de las empresas acreditadas en el Registro Nacional de la Micro y Pequeña Empresa (REMYPE) del Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo”.

Creemos que al igual que en puntos anteriores, esta disposición vulnera el principio de independencia que todo juez tiene en el proceso.

Texto incorporado por Decreto Legislativo N° 1121:

“En el caso que, mediante resolución firme se declare infundada o improcedente total o parcialmente la pretensión asegurada con una medida cautelar, el juez que conoce del proceso dispondrá la ejecución de la contracautela presentada, destinándose lo ejecutado al pago de la deuda tributaria materia del proceso.”

Con esta disposición, quedaría demostrado que la finalidad del legislador tributario al incorporar el artículo 159° al Código Tributario para imponer las reglas a las medidas cautelares en procesos judiciales, es el aseguramiento del cumplimiento de la obligación tributaria (pago); sin embargo, de acuerdo a lo que hemos venido señalando a lo largo de éste artículo, la contracautela es una forma de resarcimiento al administrado, del daño que se puede irrogar a raíz del otorgamiento de una medida cautelar, por lo que, a nuestro parecer el legislador pudo haber utilizado herramientas distintas a la medida cautelar y a la caución, en lugar de determinar un uso desnaturalizado de las mismas.

Asimismo nos preguntamos, ¿qué sucede en aquellos casos en que el contribuyente obtiene sentencia estimatoria en primera instancia?, ¿sería necesario mantener una carta fianza hasta la culminación del proceso contencioso administrativo? Curiosamente, el artículo 159° del Código Tributario no se ha pronunciado sobre este supuesto.

Sin embargo, creemos que en caso el contribuyente obtuviera sentencia estimatoria en primera instancia, debería permitírsele el cambio de contracautela a una caución juratoria, ya que

11 MARTEL CHANG, Rolando. Op Cit. Página 62.

12 MONROY PALACIOS, Juan José. Op Cit. Página 133.

13 ZAULETA ALVAREZ, Michael. “Crítica al Proceso Cautelar Tributario en el Contencioso-Administrativo y en el Amparo”. En: Revista Peruana de Derecho Tributario. Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de San Martín de Porres. Año 7, Número 18, 2013.

se estaría acreditando que el mismo ha accionado legítimamente frente a una actuación indebida de la Administración Tributaria.

Resultaría desproporcional obligar a los contribuyentes a mantener la carta fianza a lo largo de todo el proceso contencioso administrativo, cuando este en la práctica tiene una duración aproximada de seis (6) años, más aún, cuando no se les reconoce a éstos los gastos financieros que generan estos instrumentos financieros.

5. Conclusiones y propuesta de modificación

En este último apartado se expondrá la conclusión general a la cual se ha arribado luego del análisis efectuado al artículo 159° del Código Tributario, y a su norma modificatoria; asimismo, brindaremos nuestra propuesta al respecto, con la finalidad de que el legislador logre sus objetivos con relación a la recaudación y a la simplificación de los procedimientos, pero con observancia de la normativa constitucional, lo cual hasta el momento no ha sido aplicado.

Del análisis efectuado podemos concluir que a pesar de la loable intención del legislador, éste ha incurrido en manifiestos errores al incluir los presupuestos señalados en el artículo 159° del Código Tributario, en tanto los mismos vulneran derechos constitucionales de los contribuyentes relacionados con la materia procesal, como el derecho al debido proceso, de acuerdo a lo señalado en párrafos precedentes, así como principios que rigen nuestro orden jurisdiccional, los cuales se han consagrado en virtud al Estado Constitucional de Derecho, alegando motivos que a todas luces no resultan proporcionales o razonables.

Sobre lo dispuesto por el artículo 159° del Código Tributario, se han pronunciado distintos juristas, entre ellos el reconocido abogado procesalista, Giovanni Priori Posada, quien ha señalado que se acredita la inconstitucionalidad de dicha norma "por tres razones fundamentalmente: (i) porque hay casos en los que impide a los ciudadanos acceder a la tutela cautelar; (ii) porque impide que el juzgador analice las particularidades del caso, sustituyéndose el legislador en la función jurisdiccional que le corresponde solo al Poder Judicial y (iii) porque hay otros casos en los que la exigencia de estos especiales tipos de contracautela es irrazonable, elevando, sin justificación, en demasía los costos de conseguir tutela cautelar".

De igual modo, César Gamba Valega y Jorge Danós Ordoñez, en su Ponencia de las XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario

del Instituto Peruano de Derecho Tributario, señalaron que "el (...) régimen cautelar (recogido en el Código Tributario) vulnera el principio de proporcionalidad, pues (i) existen medidas menos lesivas de los derechos de los administrados que permiten tutelar de manera adecuada los derechos de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal; (ii) desconoce el carácter urgente de las medidas cautelares; (iii) condiciona la concesión de la medida cautelar (y no su ejecución) al cumplimiento de una garantía pecuniaria".

Por otro lado, creemos que si la intención del legislador era asegurar el cobro efectivo de la Administración Tributaria de las deudas determinadas a los contribuyentes, como sin duda alguna se puede concluir, una mejor opción legislativa hubiera sido establecer una especie de "solicitud de suspensión" accesoria a la presentación de la demanda contenciosa administrativa, que tenga como único requisito el aseguramiento de la deuda, a través de una "garantía de cumplimiento", tal como una carta fianza bancaria, una hipoteca, una consignación, etc., por lo cual proponemos la modificación del artículo 159° del Código Tributario, al resultar inconstitucional por vulnerar el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva de los contribuyentes.

Así, podemos asimilar ésta denominada "solicitud de suspensión", a la disposición que ya se encuentra recogida dentro del artículo 66° del Decreto Legislativo N° 1071 – Ley General de Arbitraje. Al respecto citamos a continuación los numerales del artículo pertinentes para nuestra propuesta:

"Artículo 66°.- Garantía de Cumplimiento

1. *La interposición del recurso de anulación no suspende la obligación de cumplimiento del laudo ni su ejecución arbitral o judicial, salvo cuando la parte que impugna el laudo solicite la suspensión y cumpla con el requisito de la garantía acordada por las partes o establecida en el reglamento arbitral aplicable. Al examinar la admisión del recurso, la Corte Superior verificará el cumplimiento del requisito y, de ser el caso, concederá la suspensión.*

(...)

6. *Si el recurso de anulación es desestimado, la Corte Superior, bajo responsabilidad, entregará la fianza bancaria a la parte vencedora del recurso. En caso contrario, bajo responsabilidad, lo devolverá a la parte que interpuso el recurso."*

De la citada norma, podemos observar las similitudes existentes entre lo dispuesto por el artículo 159° del Código Tributario y por el

artículo 66° de la Ley General del Arbitraje; sin embargo, existe una diferencia sustancial entre ambos, mientras que el Código Tributario hace referencia a una “medida cautelar”, la Ley General de Arbitraje hace referencia a una “solicitud de suspensión”.

Muchos críticos podrían señalar que la modificación sugerida es una simple variación superficial en la denominación de conceptos (de medida cautelar a solicitud de suspensión). No obstante ello, la diferencia antes señalada resulta trascendental, ya que de acuerdo a las disposiciones vigentes en materia tributaria, además de la contracautela, debe acreditarse ante el Juez la existencia de los demás presupuestos cautelares, esto es, la verosimilitud en el derecho, el peligro en la demora y la adecuación de la medida cautelar; mientras que en materia del recurso contra anulación de laudo, dichos presupuestos no existen al tratarse de una simple solicitud de suspensión, siendo necesaria solo la garantía de cumplimiento, frente a la cual, la Sala se encuentra en la obligación de suspender los efectos del Laudo Arbitral.

Creemos que el legislador debe corregir la técnica legislativa utilizada en la redacción del artículo 159° del Código Tributario, ya que en la misma obvió la naturaleza procesal de la medida cautelar y los principios aplicables a la misma, ponderando de manera inconstitucional los fines recaudatorios del Estado, en vulneración del derecho al debido procedimiento en sede jurisdiccional.

Al respecto, proponemos como opción el siguiente texto para el artículo 159°, y la incorporación del artículo 159-A°:

Artículo 159°.- Garantía de Cumplimiento

La interposición de la demanda contencioso administrativa por parte del administrado, no suspende la obligación del cumplimiento de lo resuelto por la Resolución del Tribunal Fiscal ni su ejecución a nivel de Administración Tributaria, salvo cuando el mismo solicite la suspensión y cumpla con la presentación de la garantía de cumplimiento, que podrá ser alguna de las siguientes:

- a) Carta fianza
- b) Garantía real
- c) Consignación

Al examinar la admisión de la demanda contencioso administrativa, el Juez verificará el cumplimiento del requisito y, de ser el caso, concederá la suspensión.

En caso exista pronunciamiento que constituya cosa juzgada, que desestime la demanda contencioso administrativa presentada, el Juez, bajo responsabilidad, entregará la garantía de cumplimiento a la Administración Tributaria, como parte vencedora del proceso. En caso contrario, bajo responsabilidad, lo devolverá al administrado.

Artículo 159-A°.- Medida Cautelar

Sólo para aquellos casos en donde se impugne judicialmente deudas tributarias cuyo monto total no supere las quince (15) Unidades Impositivas Tributarias, y siempre a facultad del administrado, este podrá solicitar medida cautelar a fin de suspender los efectos de la Resolución Administrativa impugnada, para lo cual podrá ofrecer para su ejecución como contracautela, caución juratoria, una vez el juez haya meritado la verosimilitud del derecho, el peligro en la demora y la adecuación de la medida.

Con la propuesta señalada habría un equilibrio entre los fines recaudatorios del Estado, el ejercicio de su potestad tributaria, el derecho al debido proceso del contribuyente, la no desnaturalización de las instituciones procesales y la protección a las Micro y Pequeñas Empresas - MYPES. Así, en gran número, los contribuyentes solicitarían accesoriamente la suspensión de la ejecución de la Resolución del Tribunal Fiscal, siempre y cuando tengan plena seguridad de que su petición será estimada. De modo contrario, si su intención es distinta, como por ejemplo, utilizar el proceso como una herramienta tras la cual esconder acciones para eludir su responsabilidad tributaria, se encontrarán con el requisito de la garantía de cumplimiento. A su vez, en caso su demanda sea desestimada, ésta servirá como medio de pago de la obligación tributaria. ☒