

FACULTAD DE
DERECHO Y CIENCIAS
POLÍTICAS

Carrera de Derecho y Ciencias Políticas



“LA INCIDENCIA DEL ARTÍCULO 159 DEL
CÓDIGO TRIBUTARIO EN EL DERECHO A LA
TUTELA JUDICIAL EFECTIVA DEL
CONTRIBUYENTE EN EL PERÚ”

Tesis para optar el título profesional de:

Abogada

Autor:

Daniela Salinas Garbich.

Asesor:

Mg. Edyth Pérez Jiménez

Trujillo - Perú

2019

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

DEDICATORIA

A Dios y mi familia.

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

AGRADECIMIENTO

*A Dios,
por guiarme y cuidarme;
A mis padres y abuelos,
por su amor y apoyo incondicional;
A Héctor y Nicolás;
Por su cariño y ánimo constante,
Y a mis docentes, por las enseñanzas brindadas.*

Tabla de contenidos

ACTA DE AUTORIZACIÓN PARA SUSTENTACIÓN DE TESIS.....	2
ACTA DE APROBACIÓN DE LA TESIS	3
DEDICATORIA	4
AGRADECIMIENTO	5
ÍNDICE DE TABLAS	7
CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN	9
1.1.1. Descripción del problema	9
CAPÍTULO II. METODOLOGÍA	41
2.2.1. Unidad de análisis.....	41
2.2.1.1. Opinión de especialistas en derecho tributario.....	41
2.2.1.2. Análisis de casos	41
2.2.1.3. Legislación comparada.	41
2.2.2. Población	41
2.3.1. Técnicas de recolección de datos	44
CAPÍTULO III. RESULTADOS	49
CAPÍTULO IV	87
DISCUSIÓN, CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	87
REFERENCIAS	109
ANEXOS	117

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1.....	42
Tabla 2.....	49
Tabla 3.....	62
Tabla 4.....	68
Tabla 5.....	79

RESUMEN

La investigación se desarrolló con la finalidad de determinar la incidencia del artículo 159 del Código Tributario, que regula un régimen cautelar especial en materia tributaria, en el derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú. Se realizó el análisis de 05 Resoluciones Cautelares (Trujillo, Cajamarca, Lima), 11 entrevistas a especialistas nacionales y 05 normativas comparadas en la materia.

Como resultados se obtuvo que: en su mayoría, la casuística se resolvió rechazando la solicitud cautelar en base a la norma; además, la opinión mayoritaria de los especialistas considera que el artículo 159 del Código Tributario es desproporcional y atenta contra los derechos del contribuyente; y, en los países analizados, se han derogado normas similares a la regulada en el Perú.

Se concluyó que, en el Perú, el artículo 159 del Código Tributario se aplica de manera literal y obligatoria en todos los casos, restringiendo la potestad del Juez y los derechos fundamentales de los contribuyentes a la igualdad, debido proceso y tutela judicial efectiva.

Palabras clave: Derecho a la Tutela Judicial Efectiva, Artículo 159 del Código Tributario, Medidas Cautelares, Contribuyente, Administración Tributaria.

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN

1.1. Realidad problemática

1.1.1. Descripción del problema

En el año 2012, mediante la Ley N° 29884 se autorizó la modificación del Código Tributario peruano, entre los temas a discutir se señaló que: ***"a fin de cautelar los intereses del fisco, es necesario establecer reglas especiales para la concesión de medidas cautelares que impidan el cobro de la deuda tributaria"***(la negrita es mía). Es así que, mediante Decreto Legislativo N° 1121, se incorpora el artículo 159° al Código Tributario, que establece un régimen cautelar especial para las medidas cautelares que tengan por objeto suspender o dejar sin efecto cualquier actuación del Tribunal Fiscal o de la Administración Tributaria.

La problemática se genera para el contribuyente a raíz de la aplicación del artículo en mención, como sucedió en el Expediente N° 872-2013, seguido ante el Tercer Juzgado Especializado en lo Civil de Cajamarca, proceso de amparo contra la SUNAT y el Tribunal Fiscal; por presunta afectación a los derechos constitucionales **a la libertad de trabajo, libertad de empresa, debido proceso y derecho de defensa**. En instancia administrativa, SUNAT de acuerdo con su potestad coactiva, trabó medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda tributaria: embargo en forma de inscripción sobre un vehículo (el cual era herramienta de trabajo del contribuyente), y una orden de captura sobre dicho vehículo.

Posteriormente, el contribuyente advirtió que las deudas originarias materia de cobranza coactiva adolecían de nulidad en su notificación; por lo tanto, interpuso recurso de queja ante el Tribunal Fiscal (en adelante TF). El TF, mediante Resolución N° 08532-3-2013, declara fundada la queja interpuesta respecto a todos los procedimientos coactivos; excepto el expediente N° 163-06-007914, bajo el fundamento de que en dicho expediente se seguía la cobranza coactiva de una deuda contenida en una resolución de pérdida de fraccionamiento. Sin embargo; la queja se

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

basaba en el vicio de nulidad de notificación de la resolución que originaba la deuda exigible, lo cual no fue tomado en cuenta por el TF, afectando así los derechos del contribuyente.

Ante dicha situación, y teniendo en cuenta que la medida cautelar de captura del vehículo por parte de la Administración Tributaria no se detiene por la interposición de demanda, el contribuyente solicitó una medida cautelar innovativa, a fin de que se deje sin efecto la orden de captura.

En ese sentido, para obtener dicha medida cautelar es necesario demostrar: **la apariencia del derecho invocado por el contribuyente, la existencia de peligro en la demora y que el pedido cautelar sea adecuado para garantizar la eficacia de la pretensión (requisitos régimen general)**, los cuales fueron acreditados por el contribuyente en la solicitud cautelar. Sin embargo, basándose en el artículo 159° del Código Tributario, se declaró improcedente la medida innovativa por:

- Incumplimiento del ofrecimiento de contracautela personal o real (el contribuyente ofreció como garantía de la contracautela el embargo ya inscrito a nombre de SUNAT).
- El juzgado adoptó en la resolución de improcedencia los fundamentos de la contestación de la Administración Tributaria, luego de que el juez corriera traslado de la demanda y la solicitud cautelar por 5 días, para que la Administración expresara si correspondía otorgar la medida.

Es decir, las características a analizar del artículo en mención son el requisito del ofrecimiento de la contracautela real o personal al solicitar la medida cautelar, así como la prohibición del ofrecimiento de la caución juratoria (con excepción de las deudas que no superen las 15 UIT); lo cual, difiere del régimen cautelar general que sí permite ofrecer como contracautela la caución juratoria (promesa de pago).

Y, por otro lado, la obligación del Juez de correr traslado a la Administración Tributaria la solicitud cautelar acompañada de la demanda, antes de declarar fundada o infundada la medida, por el plazo de 5 días, para que esta se pronuncie sobre los argumentos del recurrente y verosimilitud del derecho; lo cual también difiere del

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

régimen general, según el cual, las medidas cautelares se dictan sin conocimiento de la contraparte con la finalidad de proteger la urgencia del derecho a cautelar.

En adición a todo lo mencionado, según Gestión (2011), un representante de la Administración Tributaria afirmó que: ***“la institución está coordinando con el Poder Judicial para limitar el uso de las medidas cautelares sobre las acotaciones realizadas por el Tribunal Fiscal que son impugnadas en el poder judicial”*** (la negrita es mía), declaración controversial que tiene una connotación negativa, en cuanto se entiende que lo que persigue la norma es limitar los derechos del contribuyentes en favor de la Administración Tributaria.

Por tanto, en contraposición a la regulación y aplicación del artículo 159° del Código Tributario, se encuentra el derecho a la tutela judicial efectiva de los administrados, que se encuentra protegido por La Convención Interamericana de Derechos Humanos en su artículo 8; y definido por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 763-2005-PA/TC: *“la tutela judicial efectiva es un derecho constitucional de naturaleza procesal en virtud del cual toda persona o sujeto justiciable puede acceder a los órganos jurisdiccionales, independientemente del tipo de pretensión formulada(...).”*

Este derecho, se aborda conjuntamente con el derecho a la tutela cautelar, el cual, tal y como establece Chamorro (como se citó en Zavaleta, 2013): “(...) forma parte necesariamente del derecho a la tutela judicial a través de la efectividad constitucionalmente exigible a esta, porque ese derecho ha de poder asegurar el cumplimiento futuro de la sentencia a dictar y si es incapaz de ello, no se trata de una verdadera tutela” (p.57).

En razón a lo expuesto, siendo el Poder Judicial un órgano independiente, encargado de tutelar y resolver controversias de manera imparcial y equitativa, corresponde que a cualquier administrado que acuda a la vía judicial luego de agotar la vía administrativa, se le reconozcan derechos fundamentales como a la tutela judicial efectiva y debido proceso. Por ello, resulta de vital importancia el análisis de la

contraposición de derechos e intereses entre: la Administración Tributaria y la modificación del régimen cautelar tributario; frente al contribuyente y sus derechos fundamentales, a fin de establecer si dicha regulación especial en materia tributaria incide respecto del derecho a la tutela judicial efectiva, el cual incluye en su contenido al derecho a la tutela cautelar, así como principios relacionados a la labor jurisdiccional.

1.1.2. Antecedentes

- **Nacional**

- a. Acosta López (2016) “**Análisis del Art. 615 CPC: caso especial de procedencia de una medida cautelar tras la obtención de una sentencia favorable**”. Piura, 2016. Esta investigación concluyó que dentro del concepto del derecho a la tutela judicial efectiva (variable 2 de estudio), se encuentra como contenido esencial al derecho a la tutela cautelar, como una garantía procesal, lo cual se ciñe al objetivo planteado respecto a establecer el contenido constitucional del derecho a la tutela judicial efectiva. Asimismo, delimitó los requisitos generales de las medidas cautelares en el régimen legal peruano. Estos resultados contribuyen al desarrollo de una de las variables de estudio.

- **Internacional**

- b. Noriega Olivares y Santibáñez Gómez (2017) “**Medidas Cautelares en la Jurisdicción Contencioso-Administrativa Chilena**” Santiago, 2017. Esta investigación concluye que, dentro de un proceso, la tutela de emergencia o tutela cautelar resulta el instrumento legal eficaz para solucionar el problema del tiempo y arbitrariedad en un proceso en contra de la Administración Pública. La tesis aportará a la investigación respecto de la variable 1, ya que analiza a las medidas cautelares del administrado frente al poder de estatal en los procesos judiciales.

CAPÍTULO 1

EL RÉGIMEN CAUTELAR ESPECIAL DEL ARTÍCULO 159 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y LOS PROCESOS JUDICIALES TRIBUTARIOS

SUMARIO: 1.1 LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. - 1.1.1 ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN. - 1.1.2. POTESTAD Y FACULTADES. - 1.1.3. LÍMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA. - 1.1.4. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. - 1.1.4.1. NACIMIENTO. - 1.1.4.2. EXIGIBILIDAD. - 1.2. EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA. - 1.2.1. SUJETOS. - 1.2.2. PRESUPUESTOS. - 1.3. ARTÍCULO 159 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO. 1.3.1 FUNDAMENTOS Y MODIFICATORIAS. - 1.3.2. CRITERIOS DOCTRINARIOS. - 1.4. LOS PROCESOS JUDICIALES TRIBUTARIOS. 1.4.1. PROCESO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO. - 1.4.2. PROCESO DE AMPARO.

1.1 La Administración Tributaria

1.1.1. Órganos de la Administración Tributaria

Según Pacci et al. (2012) “los órganos de la Administración Tributaria son aquellos órganos públicos a los cuales la legislación les otorga competencia para administrar tributos – impuestos, contribuciones o tasas –; asignándole además funciones de recaudación, determinación, fiscalización, cobranza de deudas y sanción frente a infracciones”.

De acuerdo a la legislación peruana en materia tributaria, existen dos tipos de órganos que forman parte de la administración tributaria; por un lado, los órganos administradores de tributos; y, por otro lado, los órganos resolutorios:

- Órganos administradores de tributo: Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (en adelante SUNAT) y los gobiernos locales.
- Órganos resolutorios: SUNAT (primera instancia) y los gobiernos locales, de acuerdo a su competencia; y, el Tribunal Fiscal en última instancia, órgano resolutorio colegiado y autónomo, que pertenece al Ministerio de Economía y Finanzas, y tiene como misión resolver oportunamente las controversias tributarias.

1.1.2. Potestad y Facultades

Las facultades de la Administración Tributaria, taxativamente reguladas por el Código Tributario son: recaudación, determinación, fiscalización, y sancionadora.

Respecto de la facultad de recaudación, como su mismo nombre lo indica, consiste en recaudar los tributos a cargo de los órganos competentes; la facultad de determinación, es aquella que posee la Administración Tributaria por propia

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

iniciativa o denuncia de terceros; por otro lado, de acuerdo al Código Tributario, la forma común de determinación de la obligación es la realizada por el propio deudor tributario (autodeterminación) y esta es verificada por la autoridad.

Sobre la facultad de fiscalización, es una potestad discrecional (art° 62 - C.T.) que incluye acciones como: la inspección, investigación, y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias. Finalmente, la facultad sancionadora, tal y como lo indica, es aquella capacidad de la Administración para sancionar cualquier infracción tributaria por parte del administrado.

Como una potestad adicional, y una de las más importantes, se encuentra la autotutela de la Administración. Según Vivanco et al. (2012), entendida como aquella facultad que viabiliza la posibilidad de ejercer la ejecución coactiva de la deuda tributaria, esta se exterioriza a través de un acto administrativo de coerción y de ejecución; privilegio que posee la entidad estatal.

1.1.3. Límites a la potestad tributaria

Según Villegas (2015):

El Estado ejerce sus potestades tributarias para crear, regular, modificar o suprimir tributos; sin embargo, está obligado de manera imperativa a observar los principios de legalidad, reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales de la persona, de acuerdo al artículo 74° de nuestra Constitución Política; además, también debe cumplir con principios implícitos. (p. 245)

En el derecho administrativo tributario, existe un especial interés público respecto de la recaudación de tributos; dos de las facultades de la Administración – la potestad de recaudación y la de autotutela o ejecución – se complementan respecto de un objetivo en común en aquellos casos donde el deudor no cumple con cancelar la obligación tributaria, a través de un procedimiento de ejecución coactiva.

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

Estos actos, tal y como la ley faculta, gozan de la discrecionalidad de la Administración Tributaria, lo cual en la doctrina es ampliamente discutido y criticado, ya que dicha potestad, en muchas ocasiones, entra en conflicto con principios y derechos fundamentales del contribuyente o administrado, generando situaciones de arbitrariedad por parte de la autoridad administrativa.

Al respecto, Cucci (como se citó en Villegas, 2015) señala:

“En rigor, el respeto a los derechos humanos no es un ‘principio’ del Derecho Tributario, pero sí un límite al ejercicio de la potestad tributaria. Así, el legislador en materia tributaria debe cuidar que la norma tributaria no vulnere alguno de los derechos humanos constitucionalmente protegidos, como lo son el derecho al trabajo, a la libertad de asociación, al secreto bancario o a la libertad de tránsito, entre otros que han sido recogidos en el artículo 2 de la Constitución Política del Perú”. (p.245)

1.1.4. La obligación tributaria

Según el artículo 1° del Código Tributario, la obligación tributaria *“es el vínculo entre el acreedor y el deudor, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente”*.

1.1.4.1. Nacimiento

La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación (artículo 2° - Código Tributario).

Según Grellaud (2004), “el nacimiento del vínculo obligacional entre el administrado y Administración nace por ley, con la ocurrencia del hecho imponible. La configuración de dicho hecho, conjuntamente con la conexión hacia una persona en específico, un lugar y momento determinado; generan el efecto jurídico regulado: la obligación tributaria en concreto” (p. 73).

1.1.4.2. Exigibilidad

En primer lugar, se debe reconocer que existen dos momentos de exigibilidad de la obligación tributaria, la exigibilidad en sí misma y la exigibilidad coactiva de la deuda tributaria.

Respecto de la primera, se encuentra regulada en el artículo 3° del Código Tributario y establece lo siguiente:

“La obligación tributaria es exigible:

1. Cuando deba ser determinada por el deudor tributario, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado por Ley o reglamento y, a falta de este plazo, a partir del décimo sexto día del mes siguiente al nacimiento de la obligación.

Tratándose de tributos administrados por la SUNAT, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado en el Artículo 29° de este Código o en la oportunidad prevista en las normas especiales en el supuesto contemplado en el inciso e) de dicho artículo.

2. Cuando deba ser determinada por la Administración Tributaria, desde el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago que figure en la resolución que contenga la determinación de la deuda tributaria. A falta de este plazo, a partir del décimo sexto día siguiente al de su notificación.”

Respecto de la exigibilidad coactiva, se encuentra regulada en el artículo 115° del Código tributario, el cual establece que:

“La deuda exigible dará lugar a las acciones de coerción para su cobranza. A este fin se considera deuda exigible:

- a. La establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa o la contenida en la Resolución de pérdida del fraccionamiento notificada por la Administración y no reclamada en el plazo de ley. En el supuesto de la resolución de pérdida de fraccionamiento se mantendrá la condición de*

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

deuda exigible si efectuándose la reclamación dentro del plazo, no se continúa con el pago de las cuotas de fraccionamiento.

- b. La establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa reclamadas fuera del plazo establecido para la interposición del recurso, siempre que no se cumpla con presentar la Carta Fianza respectiva conforme con lo dispuesto en el Artículo 137°.*
- c. La establecida por Resolución no apelada en el plazo de ley, o apelada fuera del plazo legal, siempre que no se cumpla con presentar la Carta Fianza respectiva conforme con lo dispuesto en el Artículo 146°, o la establecida por Resolución del Tribunal Fiscal.*
- d. La que conste en Orden de Pago notificada conforme a ley.*
- e. Las costas y los gastos en que la Administración hubiera incurrido en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, y en la aplicación de sanciones no pecuniarias de conformidad con las normas vigentes.*

También es deuda exigible coactivamente, los gastos incurridos en las medidas cautelares previas trabadas al amparo de lo dispuesto en los Artículos 56° al 58° siempre que se hubiera iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva conforme con lo dispuesto en el primer párrafo del Artículo 117°, respecto de la deuda tributaria comprendida en las mencionadas medidas.

Para el cobro de las costas se requiere que éstas se encuentren fijadas en el arancel de costas del procedimiento de cobranza coactiva que apruebe la administración tributaria; mientras que para el cobro de los gastos se requiere que éstos se encuentren sustentados con la documentación correspondiente. Cualquier pago indebido o en exceso de ambos conceptos será devuelto por la Administración Tributaria.”

1.2. El procedimiento de cobranza coactiva

Según Danós (1995) el procedimiento de cobranza coactiva, de naturaleza pública, tiene como finalidad que las entidades que forman parte de la administración pública

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

persigan el cobro coactivo y forzoso de las deudas pecuniarias del administrado, independientemente de la voluntad del obligado, estando facultadas las entidades estatales, a detraer del patrimonio jurídico del deudor, los bienes y derechos que correspondan hasta la satisfacción de la deuda.

En materia tributaria, la cobranza coactiva de las deudas tributarias es una facultad de la Administración Tributaria, la cual se ejerce a través del Ejecutor coactivo (artículo 114° - C.T.), este procedimiento se rige por las disposiciones establecidas en el Código Tributario y la Ley N° 26979 – Ley de procedimiento de ejecución coactiva.

1.2.1. Sujetos

1.2.1.1. La Administración Tributaria

Respecto de la facultad de cobranza coactiva, tenemos como principal actor y sujeto del procedimiento a la autoridad administrativa, que, de acuerdo a los órganos de la administración, esta puede ser ejercida por la SUNAT, ADUANAS, los gobiernos locales y otras entidades que administren tributos. Estos órganos, en el procedimiento de ejecución coactiva actúan a través del ejecutor coactivo, quien a su vez participa en colaboración con auxiliares coactivos. Para poder actuar como ejecutor coactivo existen determinados requisitos que se deben cumplir, los cuales se encuentran estipulados en el artículo 114 del Código Tributario:

- a. Ser ciudadano en ejercicio y estar en pleno goce de sus derechos civiles;
- b. Tener título de abogado expedido o revalidado conforme a ley;
- c. No haber sido condenado ni hallarse procesado por delito doloso;
- d. No haber sido destituido de la carrera judicial o del Ministerio Público o de la Administración Pública o de empresas estatales por medidas disciplinarias, ni de la actividad privada por causa o falta grave laboral;
- e. Tener conocimiento y experiencia en derecho administrativo y/o tributario;

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

- f. Ser funcionario de la Administración Tributaria; y,
- g. No tener ninguna otra incompatibilidad señalada por ley.

Al representar a la Administración, el ejecutor coactivo en el ejercicio de sus funciones goza de las facultades conferidas a la autoridad, tales como ordenar medidas cautelares en contra del obligado, ejecutar las garantías o medidas cautelares trabadas, suspender y concluir el procedimiento de ejecución coactiva de acuerdo a ley, entre otros. (artículo 116 del Código Tributario)

1.2.1.2. Deudor tributario

Es la parte pasiva y afectada del procedimiento de ejecución coactiva iniciado por parte de la Administración; sin embargo, si bien es cierto que la parte preponderante y fuerte de la relación es la autoridad, también es sujeto de derechos dentro del procedimiento, posee los recursos y remedios procedimentales de acuerdo a ley para impugnar o ejercer su derecho de defensa frente a posibles arbitrariedades, ya que como mencionamos con anterioridad la autotutela de la administración tributaria se rige por límites constitucionales.

1.2.2. Presupuestos

Según Danós (1995), los presupuestos del procedimiento de cobranza coactiva son objetivos y subjetivos. De acuerdo al desarrollo de la investigación, analizaremos los presupuestos objetivos estudiados por el autor.

El primer presupuesto está referido a la naturaleza pública de la deuda susceptible de cobranza coactiva, es decir, que la administración tributaria está facultada para recaudar coactivamente sobre deudas que se hayan generado de la relación jurídica pública entre el administrado y administración, como sucede en el caso de los ingresos tributarios.

El segundo presupuesto consiste en la existencia de un acto administrativo que sirva como título declarativo de la existencia de la deuda, es decir, la

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

presente exigencia está referida a que, para ejercer la potestad coactiva, previamente debe existir la liquidación del tributo o deuda a favor de la Administración, sea esta practicada por el mismo contribuyente o por la autoridad, basada en su facultad de determinación. (p.47)

1.3. Artículo 159° del Código Tributario

Dentro del Libro Tercero del Código Tributario, que regula los procesos tributarios, se encuentra el artículo 157, el cual establece que la resolución que emita el Tribunal Fiscal agota la vía administrativa. Posteriormente, agrega en su tercer párrafo que la presentación de una demanda contencioso-administrativa no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria; por lo tanto, la autoridad podrá continuar con los actos de cobranza y ejecución así el administrado interponga demanda judicial.

Es así, que el artículo 159° materia de análisis cobra importancia, debido a que regula y crea un régimen especial, para obtener medidas cautelares en procesos judiciales, que tengan por objeto suspender o dejar sin efecto cualquier actuación del Tribunal Fiscal o de la Administración Tributaria, incluso las dictadas dentro de un procedimiento de ejecución coactiva.

1.3.1. Fundamentos y modificatorias

Con fecha 19 de julio del 2012, entró en vigencia el Decreto Legislativo N° 1121, cuyo objeto fue modificar disposiciones del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 13599-EF, y mediante el cual se incorporó el artículo 159° al Libro III del Código Tributario, regulando las medidas cautelares en los procesos judiciales.

En la exposición de motivos del mencionado Decreto Legislativo N° 1121, según Bardales (2016), el legislador consideró que la concesión de medidas cautelares en sede judicial limitaba y obstruía la recuperación de la deuda tributaria, la cual se paralizaba y daba la posibilidad del peligro de evasión del pago de la deuda tributaria.

Es así que, inicialmente, el artículo 159, que regula el régimen especial para la concesión de medidas cautelares en procesos judiciales de materia tributaria, fue redactado de la siguiente manera:

“Artículo 159°.- MEDIDAS CAUTELARES EN PROCESOS JUDICIALES

Cuando el administrado, en cualquier tipo de proceso judicial, solicite una medida cautelar que tenga por objeto suspender o dejar sin efecto cualquier actuación del Tribunal Fiscal o de la Administración Tributaria, incluso aquéllas dictadas dentro del procedimiento de cobranza coactiva, y/o limitar cualquiera de sus facultades previstas en el presente Código y en otras leyes, serán de aplicación las siguientes reglas:

- 1. 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 juratoria.*
- 2. 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 la renovación.
En caso no se renueve la carta fianza en el plazo antes indicado el Juez procederá a su ejecución inmediata, bajo responsabilidad.*
- 3. 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.*
- 4. 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*

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

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 dejarse sin efecto la medida cautelar.

5. *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 aquélla 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.*

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

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.

En el supuesto previsto en el artículo 615° del Código Procesal Civil, la contracautela, para temas tributarios, se sujetará a las reglas establecidas en el presente artículo.

Lo dispuesto en los párrafos precedentes no afecta a los procesos regulados por Leyes Orgánicas.”

Adicionalmente, los legisladores, como fundamento en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1121, afirmaron que “la falta de exigencia de una contracautela efectiva, pone en serio riesgo la posibilidad de que el fisco, a pesar

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

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”.

Por otro lado, se mencionó que “en los casos en los cuales las demandas ante el Poder Judicial han resultado infundadas o improcedentes, la SUNAT al reiniciar las acciones de cobranza la recuperación de la deuda ha sido irrisoria, pues los contribuyentes no asumen sus deudas o desaparecen formando nuevas empresas eludiendo su responsabilidad tributaria; se señaló, asimismo que de la deuda garantizada con promesa de pago (caución juratoria) solo se recuperaba el 0.53%.”

Sin embargo; en el año 2014, se promulgó la Ley N° 30230, que modificó parcialmente el artículo 159, y entró en vigencia a partir del 01 de enero del 2015. En razón a dicha ley, se modificaron los siguientes párrafos:

- *“Si se ofrece contracautela de naturaleza personal, esta deberá consistir en una carta fianza bancaria o financiera, con una vigencia de doce (12) 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 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 la renovación.
En caso de que no se renueve la carta fianza en el plazo antes indicado el Juez procederá a su ejecución inmediata, bajo responsabilidad.”*
“Si se ofrece contracautela real, esta 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.”

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

- *“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 de que aquélla 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 del proceso.”*
“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.”

Dichas modificaciones se plantearon en razón a las múltiples críticas respecto del ofrecimiento de contracautela real o personal por el 100% (monto total) de la deuda tributaria; lo que, en términos generales, no resultaba un requisito para la obtención de medidas cautelares, sino una traba, ya que en la práctica que el administrado muy difícilmente lograba acceder a esa garantía.

Sobre el último párrafo modificado, que aumenta el margen de la deuda respecto de la cual se puede ofrecer caución juratoria de manera excepcional, Bardales (2016) afirma que para el legislador fue “el resultado de una ponderación entre el derecho de los pequeños contribuyentes y el interés de la Administración Tributaria”.

Adicionalmente, según Villanueva y Gonzáles (2014): 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.

1.3.2. Criterios doctrinarios

Luego de que analizamos los fundamentos esbozados por el Estado para la dación de la norma en cuestión, en la presente investigación tomaremos opiniones y criterios doctrinarios, los cuales fueron publicados por distintos autores peruanos.

Zavaleta (2013) realiza puntualmente una crítica al artículo 159 del Código Tributario, de la cual adoptamos los siguientes puntos:

- Al integrar el artículo al Código Tributario, se atropellan diversos derechos del contribuyente, como el derecho al debido proceso y a la defensa, ya que los requisitos establecidos significan que para impugnar ante el Poder Judicial algún acto de la Administración Tributaria, se debe cumplir con la arbitraria regla de *solve et repete – paga primero y luego impugna –*.
- El artículo 159 del Código Tributario puede incidir en el derecho a la igualdad de los contribuyentes, ya que luego de realizar un test de razonabilidad y proporcionalidad, concluyendo que la norma establece un trato diferenciado en razón de la parte demandada.

Por otro lado, Zavaleta (2012), sostuvo una opinión similar al afirmar que, la tutela cautelar es un derecho constitucional, pero de configuración legal, razón por la cual el legislador puede establecer y crear reglas para su ejercicio. Sin embargo, esta facultad no habilita ni justifica cualquier medida legislativa, menos aún si esta está dirigida a favorecer al poder estatal.

De igual manera, los autores Abad y Danós (2013) sobre la posible afectación al derecho a la tutela cautelar, afirmaron que, los requisitos de procedencia establecidos para la concesión de una medida cautelar son: la verosimilitud en el derecho, peligro en la demora y adecuación. No obstante, de la lectura del artículo 159° del Código Tributario, se puede evidenciar que este incluye un cuarto requisito de concesión: la contracautela, la cual según la legislación peruana es un requisito de ejecución, por

tanto, estaría desnaturalizándose la figura procesal como tal, afectando los derechos de los administrados.

1.4. Procesos Judiciales Tributarios

1.4.1. Proceso contencioso-administrativo

El proceso contencioso administrativo, según Yacolca et al. (2012), nace debido a la necesidad de que los actos y decisiones emitidos por la Administración Pública puedan ser impugnadas ante el órgano jurisdiccional competente: el Poder Judicial, y discutidas de manera imparcial e igualitaria, esto, debido a que en un Estado Constitucional de Derecho el ejercicio del poder público no puede ser absoluto ni estar exento de revisión o cuestionamiento, más aun en aquellos casos que versan sobre derechos fundamentales de los ciudadanos.

La finalidad del procedimiento contencioso-administrativo, según la Ley N° 27584 – artículo 1°, es el control jurídico por parte del Poder Judicial de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de derechos e intereses de los administrados. Es decir, funcionar como un límite a la potestad de la Administración Tributaria, donde un juez, imparcial e independiente, aprecie las pretensiones del ciudadano contra la administración, para que, en el caso que algún derecho o la legalidad se haya visto menoscaba, se restablezca.

Tal y como afirma Bravo (2014) un proceso contencioso administrativo se convierte en un medio de defensa de ciudadanos frente a los actos y resoluciones arbitrarias que expida la Administración Pública en el ejercicio de sus funciones.

Como todos los procesos, estos se rigen por ciertos principios, siendo el más importante para la investigación el *principio de igualdad procesal en el ámbito contencioso administrativo*. Este significa, que las partes en el proceso, deben ser

tratadas y juzgadas con igualdad, independientemente de su condición de entidad pública o administrado.

Además, según Basallo (2012), la revisión realizada al acto administrativo impugnado por parte del Poder Judicial no se limita solo a verificar la legalidad del mismo o que cumpla con los requisitos formales, ya que, según la naturaleza del mismo, el proceso contencioso-administrativo es de “plena jurisdicción”, lo cual significa que debe operar la tutela efectiva de los derechos de los administrados, es decir, ir al fondo mismo del asunto controvertido y pronunciarse al respecto.

De acuerdo a la línea de la investigación, la revisión judicial en materia tributaria de los actos administrativos es de más relevancia que cualquier otra materia del derecho público, esto en concordancia con la opinión de Huamaní, C. (2015), ya que en el Derecho Tributario el Estado asume una triple función y condición: de titular del poder tributario (creando tributos), siendo el sujeto activo de la obligación tributaria; y además es juez y parte al momento de resolver las controversias suscitadas con los contribuyentes.

1.4.2. Proceso de amparo en materia tributaria

Según el artículo 1° del Código Procesal Constitucional: “el proceso de amparo tiene por finalidad proteger los derechos constitucionales, reponiendo las cosas al estado anterior a la violación o amenaza de violación de un derecho constitucional, o disponiendo el cumplimiento de un mandado legal o de un acto administrativo”.

Respecto a dicho punto, este funciona exclusivamente para la protección de derechos constitucionales. Por lo tanto, es un proceso excepcional, el cual no opera en aquellos casos donde exista una vía ordinaria para la protección de un derecho subjetivo. Sobre ello, Eguiguren (como se citó en Mejía, 2015) afirma que el proceso de amparo actúa: “(...) cuando se afecta directamente al contenido constitucional de un derecho y no

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

a aspectos secundarios o de índole legal, los cuales deberán ventilarse por las vías judiciales comunes” (p.104).

En materia tributaria, al culminar el procedimiento administrativo común, mediante la resolución que emite el Tribunal Fiscal, el contribuyente, de considerar que existe alguna afectación a sus derechos, puede acudir a una revisión judicial vía proceso contencioso administrativo, el cual fue tratado en el subtítulo anterior. No obstante, también existen en casos específicos, la posibilidad de acceder al proceso de amparo siempre que el juez competente evalúe que los derechos reclamados no pueden ser protegidos mediante la vía ordinaria específica.

En consecuencia, el contribuyente que necesita acudir a la vía judicial mediante el proceso de amparo debe asegurarse que se trate de una afectación de urgencia y que se relacione directamente a una vulneración de derechos fundamentales, ya que este proceso solo actúa de manera subsidiaria a la vía convencional, es decir, el proceso contencioso administrativo.

CAPITULO 2

TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

SUMARIO: 2.1 DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA. -**2.2.** CONTENIDO ESENCIAL. - 2.2.1. ACCESO A LA JUSTICIA. 2.2.2. DEBIDO PROCESO. 2.2.3. TUTELA CAUTELAR. 2.2.3.1. PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL. 2.2.3.2. PRESUPUESTOS GENERALES.

2.1. Derecho a la tutela judicial efectiva

El derecho a la tutela judicial efectiva es un derecho fundamental constitucional, el cual, para hacerse efectivo, necesita de un sistema público de Administración de la Justicia adecuado, integrado por diversas opciones legalmente establecidas para la resolución jurídica de conflictos destinadas a tutelar los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos en cuanto realización de la justicia. En el caso peruano, se otorgó la función jurisdiccional a los jueces y magistrados que integran el Poder Judicial, sin embargo, dicha función no es exclusiva ya que existen distintos órganos que tienen la potestad, facultades y medios para efectivizar los derechos de las personas (Martín, 2014).

Desde la óptica del derecho comparado, según los autores Perozo y Montaner (2007):

El derecho a la tutela judicial efectiva apunta a garantizar un mecanismo eficaz que permita a los particulares restablecer una situación jurídica vulnerada y está integrado por el derecho de acceso; el derecho a la gratuidad de la justicia; el derecho a una sentencia sin dilaciones indebidas, oportuna, fundamentada en derecho y congruente; a la tutela cautelar y a la garantía de la ejecución de la sentencia.

2.2. Contenido esencial:

Sobre el contenido del derecho a la tutela judicial efectiva, este comprende implícitamente y de manera fundamental al derecho a la no indefensión. Este supone el derecho a una defensa adecuada, y que no se le niegue a ninguna persona los medios de actuación procesal.

De manera general, una situación de indefensión es definida por Díez Picazo (como se citó en Sánchez, 2003) como "sufrir en el seno del proceso una privación o

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

limitación de las posibilidades esenciales del derecho de defensa - alegación y/o prueba - a lo largo del mismo o de cualquiera de sus fases o incidentes (...). (p.603)

Este tipo de situación se puede presentar en todas las fases del proceso judicial; sin embargo, “el derecho constitucional a la no indefensión, aunque está presente en todo el proceso, es más relevante en la fase inicial del proceso y la etapa de notificaciones, según la jurisprudencia mayoritaria del Tribunal Constitucional ha suscitado” (Sánchez, 2003, p.604)

En la doctrina chilena, citando a Noriega y Santibáñez (2017), se considera al derecho a la tutela judicial efectiva como una de las garantías comprendidas dentro del derecho al debido proceso, definiéndolo como:

Aquel derecho que garantiza a todas las personas el libre e igualitario acceso al órgano jurisdiccional, para que este, con arreglo a un justo y racional procedimiento, resuelva sus pretensiones a través de una resolución fundada en derecho, que deber ser pronta y cabalmente cumplida. (p.14)

En su contenido esencial, la tutela judicial efectiva comprende, en primer término, el derecho de acceso a la jurisdicción; es decir, a ser parte en un proceso judicial. En segundo lugar, es el derecho a obtener una sentencia fundada en derecho sobre el fondo del petitorio; y, en tercer lugar, a la efectividad de la sentencia, esto es, que la resolución judicial se cumpla, brindando seguridad jurídica.

Para lograr esta efectividad en sí, tenemos en una primera dimensión, el derecho a la ejecución de las resoluciones judiciales, y a que todas las resoluciones tengan eficacia en el ámbito de la realidad. No obstante, por otro lado, se encuentra el derecho fundamental a la tutela cautelar concebido como aquel derecho constitucional de todo ciudadano a solicitar y obtener del órgano jurisdiccional competente, la concesión y ejecución de una medida cautelar que sirva para garantizar la efectividad de la sentencia a expedirse. Todas estas garantías provienen del artículo 139 – inciso 3 de la Constitución del Perú.

2.2.1. Acceso a la justicia

Significa una de las principales funciones del Estado, la cual implica brindar una tutela jurídica a los ciudadanos. Según Díaz (2004 - 2006), el acceso a la justicia es el conjunto de atribuciones que asisten a todas las personas, sin distinción de ninguna índole, para acceder y contar con una asesoría legal, la cual deberá acompañar al justiciable durante todos los estados del proceso; sea judicial, administrativo o mecanismo alternativo de solución de conflicto, con la finalidad de otorgarles recursos necesarios para obtener una defensa justa y efectiva de sus derechos.

Esto quiere decir que para que se haga efectivo el derecho de acceso a la justicia de todo ciudadano, se debe cumplir con un conjunto de elementos: profesionales, procedimentales y materiales.

2.2.2. Debido proceso

Se define como aquel derecho mediante el cual, una vez que se ha tenido acceso al proceso a través del derecho a la tutela jurisdiccional o judicial efectiva, va a garantizarse que este mismo sea dirigido de acuerdo a los principios generales del derecho.

En esencia, el debido proceso es el derecho que tiene toda persona a que su proceso sea llevado con todas las garantías mínimas, es decir que se respete principios procesales como: legalidad, economía, celeridad, entre otros.

Este derecho incluye, además, la facultad que tienen las partes de impugnar la sentencia que consideren contraria a derecho, con el propósito de que sea exhaustivamente revisada por el superior jerárquico y, de ser el caso, se expida una nueva sentencia motivada.

Una decisión justa está sometida a una serie de exigencias formales y materiales que promuevan su consecución, así, las primeras apuntan a controlar el desenvolvimiento procedimental de cada una de las etapas, y así poner a las partes en conflicto en las mismas condiciones reales de acceder a la verdad fáctica y a la justicia decisoria. Las segundas, por su parte, se dirigen a controlar que efectivamente el contenido de la decisión a la que se arribe como resolución del conflicto se ajuste a las exigencias de razonabilidad y proporcionalidad propia de toda decisión que pretende ser justa.

(Castillo, 2013, p.4)

Según Zavaleta (2013), entre las características del derecho constitucional al debido proceso cabe destacar las siguientes:

- Es un derecho de efectividad inmediata; es decir, es aplicable directamente desde la entrada en vigencia de la Constitución, siendo que su contenido no se encuentra supeditado a la arbitraria voluntad del legislador.
- Es un derecho de configuración legal; significa que en la delimitación concreta del contenido constitucional protegido es preciso tomar en consideración lo establecido en la respectiva ley; en otras palabras, si bien es un derecho fundamental con carácter jurídico abierto, ello no significa que se trate de derechos “en blanco”, sino que la capacidad regulatoria del legislador se encuentra orientada por su contenido esencial.
- Es un derecho de contenido complejo; no posee un contenido que sea único y fácilmente identificable, sino reglado por ley conforme a la Constitución. (p. 28)

En suma, el debido proceso es un derecho fundamental que cumple una función de garantía sobre los demás derechos fundamentales discutidos en un proceso judicial, durante la etapa central del mismo, de ahí su importancia respecto de las reglas a cumplir por parte de los sujetos procesales; y su consideración como garantía constitucional y principio general del Derecho.

2.2.3. Tutela Cautelar

Esta institución jurídica, como derecho y garantía procesal, nace de la necesidad de las partes de cautelar el derecho posiblemente vulnerado en un proceso judicial, sobre todo cuando este puede llegar a extenderse en el tiempo más allá de lo razonable, pudiendo causar que la decisión definitiva del proceso sea imposible de ejecutar al haberse dañado irreparablemente el derecho a proteger.

Según Priori (2013), las razones por las cuales un proceso judicial excede el tiempo estimado pueden ser: la carga procesal, la falta de presupuesto, la carencia de infraestructura; sin embargo, también puede suele darse en la mayoría de casos debido al abuso en el ejercicio del derecho de defensa por parte del demandado; es decir, el tratar de dilatar el proceso con la intención de beneficiarse. Por lo tanto, la tutela cautelar, debe responder a la igualdad de las partes en el proceso obliga a que las cargas que supone el tiempo del proceso deban ser distribuidas entre los litigantes, para así no hacer que una cuestión inherente al proceso (el tiempo) termine por perjudicar a solo una de ellas.

2.2.3.1. Fundamentos constitucionales

La consagración del instituto de las medidas cautelares tiene por finalidad garantizar que el tiempo que toma el proceso no termine por perjudicar al titular de un posible derecho por cautelar, por lo cual, se ve en la necesidad de acudir al proceso judicial para protegerla. Con ello, queda claro que su incorporación en el ordenamiento jurídico guarda estrecha relación con algunos valores constitucionales, entre los que se encuentran: la dignidad humana; el Estado Constitucional; y, el respeto del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva.

- **La dignidad humana:**

El artículo 1 de la Constitución Política del Perú de 1993 señala que: “la defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado”. Esto demuestra que para el Estado peruano la persona humana y su dignidad son el centro, la referencia necesaria, el fundamento, la razón de ser de la sociedad y del Estado.

En base a lo mencionado, las medidas cautelares, en tanto suponen instrumentos que tienen por finalidad evitar que el ser humano sufra la humillación de un proceso largo e ineficaz; encuentran fundamento en el respeto de la dignidad del ser humano.

- **El Estado constitucional:**

De acuerdo con la Constitución, este régimen supone que legislador, jueces y ciudadanos se encuentran obligados al respeto de la norma fundamental. De esta forma, la Constitución Política del Perú constituye un código normativo que vincula a todos los ciudadanos y refleja un sistema de valores que sirven de base a toda la organización estatal, por ello tiene un carácter fundamental.

En el caso peruano, una muestra de que se ha optado por un Estado constitucional es lo dispuesto en el artículo 51 de la Constitución, norma según la cual: “*La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente*”. Además, el Tribunal Constitucional en diversos pronunciamientos, ha señalado que la consecuencia de considerar a la Constitución como fuente suprema supone que todas las leyes y disposiciones reglamentarias, a fin de ser válidamente aplicadas, deben necesariamente ser interpretadas desde y conforme con la Constitución.

- **El derecho a la tutela jurisdiccional efectiva**

Según Bernadis (como se citó en Martel, 2002), la tutela jurisdiccional efectiva es el derecho constitucional **cuyo propósito consiste en cautelar el libre, real e irrestricto acceso de todos los justiciables a la prestación jurisdiccional por parte del Estado**, a través de un debido proceso que revista los elementos necesarios para hacer posible la eficacia del derecho contenido en las normas jurídicas vigentes, que culmine con una resolución final ajustada a derecho, susceptible de ser ejecutada coercitivamente. (p.28)

Por otro lado, según Bustamante (2009) este derecho posee elementos que se aplican no solo a los procesos judiciales sino también a los procesos arbitrales, a los procedimientos militares, administrativos, e incluso a los procedimientos privados de tipo corporativo.

Por tanto, la tutela jurisdiccional efectiva, como garantía de garantías, importa al contenido esencial de la tutela cautelar porque asegura, de manera global, el acceso y ejecución de medidas cautelares en distintas materias. Teniendo ello en cuenta, respecto a la investigación, la protección de las medidas cautelares en sede judicial se materializa a través de la tutela cautelar como contenido de la tutela judicial efectiva.

2.2.3.2. Presupuestos generales

- La apariencia o verosimilitud del derecho

Conocido en la doctrina como el criterio del *fumus boni iuris*, como motivo para acordar el otorgamiento de tutela cautelar contra alguna decisión administrativa ante la apariencia más o menos manifiesta de ilegalidad respecto de los principios generales del derecho. Se entiende que, para su procedencia no se requiere una prueba exhaustiva del derecho reclamado, ya que esto solo puede ser alcanzado al momento del fallo.

Basta, por lo tanto, según Marcheco (2017) con la probabilidad o la fundada posibilidad de que el derecho exista o que tenga apariencia de verdadero. En definitiva, el fundamento de la medida cautelar depende de un conocimiento superficial encaminado a obtener un pronunciamiento final del derecho que asiste al recurrente.

- El peligro en la demora

Referido al peligro en la demora de la emisión de la sentencia definitiva que se dictará en el proceso, y los perjuicios que puede acarrear el tiempo que transcurre hasta el fallo. En este riesgo reside el interés procesal que respalda a toda pretensión cautelar y debe, consecuentemente, responder a una objetiva posibilidad de frustración, o estado de peligro de ese derecho invocado.

Al respecto, la doctrina mayoritaria afirma que se trata del temor de un daño jurídico inminente hacia un posible derecho. No obstante, dicho peligro debe acreditarse de forma adecuada, para lo cual el solicitante deberá exponer las razones objetivas por las cuales es de vital importancia que el juez le conceda la medida anticipada.

- La adecuación de la medida

Es aquella correlación que debe existir entre la medida solicitada y la situación jurídica que se pretende cautelar, es decir, el examen de adecuación por parte del juzgador se basará en la razonabilidad y coherencia en el pedido, del posible derecho del solicitante.

- La caución o contracautela:

La contracautela, más que presupuesto para la adopción de la medida cautelar, es un requerimiento para su operatividad. Es una medida dirigida a asegurar la acción de resarcimiento de los perjuicios que puede ocasionar la adopción de una medida cautelar o su suspensión, a la parte contraria, se realiza una ponderación económica

de los daños para que la parte beneficiada con la medida otorgue la garantía correspondiente. Este no es un requisito de concesión de la medida cautelar, sino de ejecución.

1.2. Formulación del problema

¿De qué manera el artículo 159 del Código tributario, que regula el régimen cautelar especial tributario en los procesos judiciales, incide en el derecho a la tutela judicial efectiva de los contribuyentes en el Perú?

1.3. Objetivos

1.3.1. Objetivo general

Determinar de qué manera el artículo 159 del Código tributario, que regula el régimen cautelar especial tributario en los procesos judiciales, incide en el derecho a la tutela judicial efectiva de los contribuyentes en el Perú.

1.3.2. Objetivos específicos

- Explicar los requisitos establecidos en el artículo 159 del Código Tributario, en relación a la recaudación tributaria como fundamento constitucional, frente a los derechos de los contribuyentes.
- Explicar el contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva, en relación a las aristas de la tutela cautelar, el acceso a la justicia y el debido proceso; y su importancia en procesos judiciales derivados de sede administrativa tributaria.
- Precisar los criterios judiciales de los procesos contenciosos administrativos y procesos de amparo, respecto a la aplicación del artículo 159 del Código Tributario, en relación al derecho a la tutela judicial efectiva.

- Analizar legislación comparada respecto de los requisitos de las medidas cautelares en procesos judiciales derivados de sede administrativa tributaria, con el fin de establecer las semejanzas y diferencias de las normativas.

1.4. Hipótesis

1.4.1. Hipótesis general

El artículo 159° del Código Tributario, que regula el régimen cautelar especial en materia tributaria, incide de manera negativa en el derecho de tutela judicial efectiva, debido a que se limita al contribuyente en el acceso a una medida cautelar en contra de la Administración Tributaria en sede judicial.

1.4.2. Hipótesis específica

El contribuyente no puede acceder a una medida cautelar, en virtud al Artículo 159° del Código Tributario, en contra de la Administración tributaria en sede judicial, a pesar de que acredite la verosimilitud del derecho, peligro en la demora y adecuación de la medida cautelar, presupuestos generales para solicitar una medida cautelar en la legislación peruana.

CAPÍTULO II. METODOLOGÍA

2.1. Tipo de investigación

La investigación según su propósito es básica, ya que a través de la información analizada en el marco teórico y canalizada a través de los instrumentos se hallará la relación de incidencia del artículo 159° del Código Tributario, que regula un régimen cautelar especial, en el derecho a la tutela judicial efectiva de los contribuyentes en el Perú.

El tipo y diseño de la investigación es Cualitativo – Descriptivo – No experimental, ya que, para arribar al problema de investigación, se analizó sobre el estado actual y observable de las variables en un período determinado, sin la manipulación de las mismas, para obtener los resultados proyectados de la investigación jurídica.

2.2. Población y muestra (Materiales, instrumentos y métodos)

2.2.1. Unidad de análisis:

2.2.1.1. Opinión de especialistas en derecho tributario.

2.2.1.2. Análisis de casos.

2.2.1.3. Legislación comparada.

2.2.2. Población:

- 05 Resoluciones judiciales sobre medidas cautelares en aplicación del artículo 159° del Código Tributario, contra la Administración Tributaria (SUNAT – Tribunal Fiscal).
- Expertos en materia de Derecho Tributario: funcionarios públicos de SUNAT, docentes universitarios, abogados especialistas.
- Artículo 159° del Código Tributario – Perú.
- Legislación comparada en materia tributaria.

2.2.3. Muestra:

La muestra de la presente investigación es de tipo no probabilística.

- Respecto del análisis de casos, se estudiará una población y muestra de 05 Resoluciones Judiciales obtenidas de las ciudades de Trujillo, Cajamarca y Lima. Ello, en razón de la imposibilidad de conocer todos los procesos que versan sobre la materia de interés, debido a la reserva tributaria regulada en el artículo 85° del Código Tributario, la cual establece la obligación de aquellas personas que poseen información relacionada a la actuación de la Administración Tributaria, sea en sede administrativa o judicial, no pueden facilitarla al público, o personas ajenas a la relación procesal. Sin embargo, esta limitación pudo ser superada a fin de realizar la investigación.

UNIDAD DE ANÁLISIS	POBLACIÓN	MUESTRA	CRITERIO DE SELECCIÓN
Análisis de casos	05 Resoluciones judiciales sobre la aplicación del artículo 159° del Código Tributario en procesos contenciosos administrativos y procesos de amparo.	Resolución N° 01 Resolución N° 02 Resolución N° 03 Resolución N° 04 Resolución N° 05	<ul style="list-style-type: none"> • Resoluciones de cuaderno cautelar. • Resoluciones que apliquen el artículo 159° del Código Tributario. • Resoluciones fundadas, infundadas e improcedentes. • Resoluciones que utilicen desarrollo jurisprudencial y doctrinario en su fundamentación. • Resoluciones emitidas por Juzgados especializados en lo civil y Juzgados Contenciosos Administrativos.

UNIDAD DE ANÁLISIS	POBLACIÓN	MUESTRA	CRITERIO DE SELECCIÓN
Opinión de expertos en derecho tributario.	Abogados especialistas en materia tributaria.	Criterio de 08 Abogados y Docentes Universitarios expertos en Materia de Derecho Tributario.	<ul style="list-style-type: none"> • Que realicen asesoría tributaria empresarial. • Docente universitario en el área de Derecho Tributario. • Con 05 años de experiencia en docencia universitaria. • Con publicaciones o artículos referidos a la materia.
	Docentes universitarios de derecho tributario en el Perú.		
	Funcionarios o ex funcionarios públicos de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT).	Criterio de 03 Funcionarios, ex funcionarios públicos y abogados defensores de SUNAT.	<ul style="list-style-type: none"> • Abogados especialistas en Derecho Tributario. • Que haya desempeñado o desempeñe un cargo relacionado con el tema objeto de la presente investigación.
	Abogados defensores de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT).		

- Respecto de la legislación comparada, se seleccionó la muestra correspondiente a países latinoamericanos al realizar un estudio general de la misma; y, en concordancia con la doctrina mayoritaria, se pudo verificar que los países analizados cuentan con un sistema doble de resolución de conflictos, es decir, la administrativa como vía previa y la judicial como última instancia.

UNIDAD DE ANÁLISIS	POBLACIÓN	MUESTRA	CRITERIO DE SELECCIÓN
Legislación comparada.	Legislación comparada en materia tributaria de países latinoamericanos.	Regulación en relación a las medidas cautelares que afectan a la autoridad tributaria en sede judicial en 05 países latinoamericanos.	<ul style="list-style-type: none"> • Regulación en materia tributaria con sistema administrativo y judicial independiente. • Idioma español.

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

		<ul style="list-style-type: none"> -Colombia -Bolivia -Ecuador - Uruguay - Venezuela 	<ul style="list-style-type: none"> • Norma emitida por la autoridad competente. • Similitud con el artículo 159° del Código Tributario peruano.
--	--	---	---

2.3. Técnicas e instrumentos de recolección y análisis de datos

2.3.1. Técnicas de recolección de datos:

- **Análisis documental:** Se realiza esta técnica con la finalidad de recolectar y seleccionar información relevante, tanto nacional como internacional de: legislación, libros, revistas científicas, artículos relacionados a ambas variables de estudio: Artículo 159° del Código Tributario y el derecho a la tutela judicial efectiva.
- **Análisis de resoluciones judiciales:** Técnica que se utiliza con el objetivo de analizar de acuerdo a los criterios de selección, las resoluciones de cuaderno cautelar que versan sobre la aplicación del artículo 159° del Código Tributario emitidas por Juzgados Especializados en lo Civil.
- **Entrevista:** La autora utiliza esta técnica con la finalidad de obtener opiniones y criterios especializados, a través del cuestionario elaborado. La entrevista está dirigida a abogados y funcionarios o ex funcionarios públicos especialistas en Derecho Tributario – artículo 159° del Código Tributario.

2.3.2. Instrumentos de recolección de datos:

- **Fichas bibliográficas:** Mediante este instrumento se logra un análisis organizado y pre seleccionado de las variables de investigación que contribuirá en la elaboración

del marco teórico en la investigación. Dicho instrumento se realizará de dos maneras: textual y de resumen.

- **Guía de análisis de resoluciones judiciales:** Instrumento que permite analizar los criterios emitidos por los juzgados especializados en lo civil del poder judicial, relacionado con la aplicación del artículo 159° del Código Tributario en procesos judiciales tales como contenciosos administrativos y de amparo.
- **Guía de entrevista:** Con el presente instrumento se recolecta de manera idónea las opiniones emitidas por los especialistas y funcionarios elegidos bajo los criterios antes mencionados, en relación a la incidencia del artículo 159° del Código Tributario en el derecho a la tutela judicial efectiva.
- **Guía de análisis de legislación comparada:** Mediante este instrumento se obtiene información seleccionada de las legislaciones comparadas de países latinoamericanos y europeos, en relación a la regulación en materia tributaria similar al artículo 159° del Código Tributario peruano.

2.3.3. Métodos de análisis de datos:

- **Método de análisis y síntesis:** Se utiliza este método con la finalidad de analizar a profundidad las figuras jurídicas relacionadas a ambas variables de estudio, para posteriormente desarrollar el tema de investigación y la correlación de variables de manera conjunta y así poder determinar su contenido.

- **Método inductivo y deductivo:** Con este método se llevan a cabo las entrevistas a los especialistas seleccionados en Derecho Tributario, pues permite abordar el tema de la entrevista de una manera adecuada y organizada con la finalidad de recolectar la mayor información posible.
- **Método exegético:** El presente método permite interpretar y analizar el artículo 159° del Código Tributario y las normas conexas, asimismo aquellas que en nuestro ordenamiento jurídico regulan el derecho a la tutela judicial efectiva, con la finalidad de interpretarlas a través del desarrollo de la investigación.
- **Método sociológico:** Mediante este método se puede describir la relación y como se desenvuelve en la práctica, el uso y aplicación del artículo 159° del Código Tributario, así como su incidencia en derechos constitucionales como el derecho a la tutela judicial efectiva y tutela cautelar.

2.4. Procedimiento

- De la doctrina: se realiza una búsqueda sistemática en plataformas virtuales confiables, con la finalidad de hallar antecedentes y artículos científicos de actualidad, así como un análisis documental de bibliografía relacionada a las variables de estudio y conceptos básicos.

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

- De las entrevistas: en primer lugar, se identifica a los especialistas en la materia, los cuales fueron seleccionados de acuerdo a los criterios establecidos por el investigador.

Se parte de la selección de especialistas de acuerdo al perfil del entrevistado, además se toma en cuenta a aquellos que poseen publicaciones relacionadas a la investigación en los últimos 5 años.

- Del análisis de casos: Se inicia con la búsqueda estadística por materia en la base de datos virtual del Poder Judicial, sin embargo, no fue posible obtener resultado válido ya que al año 2018 el sistema del Poder Judicial se unificó y no se pueden identificar expedientes por materia.

Posteriormente se realiza la búsqueda por las partes procesales, ya que se necesita casos dirigidos contra la Administración Tributaria: SUNAT y Tribunal Fiscal, con lo cual, se obtuvo un resultado de un grupo expedientes dentro de los cuales se encuentran distintas materias tales como: penal, laboral, civil. Por tanto, se deben eliminar casos por los criterios y filtros para obtener los expedientes a analizar.

Finalmente, mediante el diálogo directo con los secretarios judiciales encargados de los casos hallados, se delimitó y concluyó que en la ciudad de Trujillo sólo se ha solicitado medidas cautelares en contra de SUNAT y el Tribunal Fiscal en 1 caso, el cual fue facilitado para el análisis y estudio correspondiente.

- De la legislación comparada: Luego de identificar la norma sustantiva que contiene regulación similar a la analizada en cada país seleccionado de acuerdo a los criterios, se procederá con el análisis de acuerdo al instrumento correspondiente.

2.5. Consideraciones Éticas:

De acuerdo con lo establecido en la Resolución Rectoral N° 104-2016-UPN-SAC de fecha 31 de octubre del 2016, este estudio se desarrollará conforme a los criterios y principios establecidos en el Código de Ética del investigador jurídico UPN, respetando el marco legal, así como los deberes adquiridos como investigadora.

CAPÍTULO III. RESULTADOS

Los resultados obtenidos mediante la aplicación de los instrumentos están articulados en base a los siguientes cuadros. En estos, se muestra el resultado por cada objetivo específico planteado en la investigación, con lo cual posteriormente se realizará la discusión correspondiente, donde se contrastan los resultados de los instrumentos, junto con las bases teóricas.

3.1. RESULTADO N° 01 DEL OBJETIVO N° 01: EXPLICAR LOS REQUISITOS ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 159 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, EN RELACIÓN A LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA COMO FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL, FRENTE A LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES.

3.1.1. De la aplicación del instrumento “Guía de Entrevista”

Mediante el presente instrumento, logramos recolectar la opinión de los especialistas respecto de ambas variables; sin embargo, para el propósito de presentar y explicar el primer objetivo planteado, se seleccionaron las preguntas 1, 2, 3 y 6 debido a que se relacionan con la primera variable de estudio: el artículo 159 del Código Tributario, los requisitos impuestos por la norma, y la recaudación por parte de la Administración Tributaria.

**TABLA 2: TABLA DE RESULTADOS DE LA APLICACIÓN DEL INSTRUMENTO
“GUÍA DE ENTREVISTA A ESPECIALISTAS”**

PREGUNTA 1: Existe en la doctrina peruana controversia respecto de la aplicación del artículo 159° del Código Tributario, el cual regula el régimen cautelar tributario en procesos judiciales, estableciendo requisitos de concesión de medidas cautelares adicionales. ¿Considera adecuada la regulación de dichos requisitos adicionales en la norma en mención? ¿Por qué? ¿Benefician de alguna forma a la Administración Tributaria en el proceso judicial?

ENTREVISTADO	RESPUESTA
Dr. Eduardo Sotelo Castañeda	Sí, porque la deuda tributaria es producto una obligación de derecho público. La Ley premune al crédito tributario de determinadas garantías para su cobro. Las medidas reguladas en el artículo 159 no

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

<p><i>Magíster en Derecho. Profesor principal del Departamento de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú.</i></p>	<p>están destinadas a proteger o beneficiar a la Administración Tributaria, sino a resguardar el recurso público que subyace a una disputa entre el Estado y deudor tributario; cuando, luego de seguir las respectivas etapas administrativas, se ha decidido en contra de los intereses de este último.</p>
<p>Dr. Francisco Ruiz de Castilla. <i>Profesor e investigador de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Abogado defensor de SUNAT en procesos judiciales.</i></p>	<p>Sí, porque existe el interés superior del crédito tributario que tiene que ver con el financiamiento y existencia misma del estado. Por esta razón existen medidas procesales que privilegian al crédito tributario.</p>
<p>Dr. Jorge Danós Ordoñez <i>Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Abogado asociado de Estudio Echecopar, con más de 30 años de experiencia en asesoría de empresas en materia contenciosa administrativa.</i></p>	<p>No, porque entiendo que constituye una restricción al ejercicio del derecho constitucional a la tutela y una norma discriminadora para quien no cuenta con los recursos.</p> <p>La contracautela exigida al contribuyente constituye una lesión al derecho fundamental a la tutela judicial, aunque haya sido rebajada al 60% del importe de la deuda.</p>
<p>Dr. Rubén Saavedra Rodríguez <i>Doctor en Derecho. Master en Derecho Tributario. Contador Público. Docente universitario de la Universidad Nacional de Trujillo.</i></p>	<p>No considero adecuada ésta regulación, toda vez que se afecta el derecho a la tutela judicial efectiva, pues los embargos que pueda trabar la Administración Tributaria, luego de agotada la vía administrativa, podría afectar de manera considerable al contribuyente, siendo incluso que éstos daños se tornen en irreparables.</p> <p>Benefician a la Administración Tributaria, pues se han reducido de manera importante las solicitudes de medidas cautelares, y con ello no debe destinar persona a defender los intereses del Estado, además que puede ejercer las medidas de cobranza sin limitación alguna.</p>
<p>Dr. Luis Mallap Barba <i>Profesor de Derecho Tributario de la UPN – sede Trujillo. Abogado especialista en materia tributaria, socio del Estudio PZM Abogados.</i></p>	<p>No, porque a pesar que es una medida dada con la intención de propiciar la recaudación y asegurar la recuperación efectiva de la deuda, es desproporcionada y atenta contra la discrecionalidad del juez, sobre todo en procesos constitucionales como el amparo. Intrínsecamente estamos aceptando que los jueces conceden cualquier tipo de medida cautelar, sin tomar en cuenta los requisitos generales para su admisión. Evidentemente benefician a la Administración Tributaria.</p>

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

<p>Dr. Jorge Picón Gonzáles</p> <p><i>Abogado por la Universidad de Lima. Doctor en Derecho Empresarial. Ex Gerente de Procedimientos Tributarios de SUNAT.</i></p>	<p>Considero que el hecho de establecer mecanismos de garantía, ciertos o financieros, para las medidas cautelares va en la línea de protección del interés público frente al interés privado y es totalmente valedero. Sin embargo, también considero que esto funcionaría bien si el procedimiento en instancia administrativa, la resolución de conflictos por parte de SUNAT y el Tribunal Fiscal, fuera certero y confiable, cosa que al día de hoy yo considero no existe, por tanto, en mi opinión la norma en análisis funcionaría solo si cumpliera esa condición.</p> <p>Indudablemente el fundamento de la norma es otorgar protección a la Administración Tributaria, y al respecto considero que esto tiene ventajas y desventajas; las desventajas vendrían a raíz de una sobrecarga e indefensión hacia el contribuyente con los requisitos.</p>
<p>Dr. Michael Zavaleta Álvarez</p> <p><i>Abogado Miembro del Colegio de Abogados de Madrid y de Lima. Profesor de Derecho Tributario USMP.</i></p>	<p>No, ya que la finalidad de la recaudación tributaria encierra una verdad a medias, ya que las reglas establecidas mediante el artículo en análisis las considero como un atropello contra el debido proceso y el derecho de defensa de los contribuyentes. Considero que benefician a la Administración Tributaria porque instituye requisitos similares a la peligrosa regla de “paga primero y luego impugna”.</p>
<p>Dr. Giovanni Priori Posada</p> <p><i>Abogado y profesor de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Especialista en derecho administrativo y procesal.</i></p>	<p>No, porque antes de la dación de la norma existía una regulación dentro de la Ley Contenciosa Administrativa que resultaba aplicable al proceso contencioso administrativo tributario, el cual permitía una satisfacción adecuada de los derechos e intereses de los administrados. Con la regulación del régimen cautelar incorporado por el Artículo 159°, se vuelve al estado anterior, en el cual existen barreras y privilegios hacia la Administración Tributaria.</p>
<p>Dr. José Gálvez Rosasco</p> <p><i>Socio principal de la práctica tributaria de G&D Abogados. Docente de Derecho Tributario en la Universidad de Lima.</i></p>	<p>No. En primer lugar, debemos señalar que la tutela judicial efectiva consiste en el derecho constitucional de acceder libremente a un órgano jurisdiccional para obtener la protección de un derecho frente una eventual afectación. La tutela cautelar forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva, en tanto ésta implica no solo la obtención de la protección del derecho, sino que esta protección se alcance evitando daños que resulten más gravosos o permitiendo asegurar el cumplimiento futuro de la decisión judicial, pues de otro modo la tutela no sería efectiva.</p>

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

	<p>En ese sentido, cualquier “traba” impuesta para acceder al órgano jurisdiccional, y específicamente, para invocar una medida cautelar, constituye una afectación del derecho a la tutela judicial efectiva.</p> <p>Así las cosas, la exigencia de una contracautela (distinta a la caución juratoria) ascendente al 60% del monto de la deuda tributaria, afecta el derecho a la tutela judicial efectiva. Esta situación puede verse claramente en aquellos casos en los que, a pesar de existir evidencias más que razonables de la “verosimilitud del derecho invocado”, el sujeto no puede acceder a la medida cautelar, pues no tiene la capacidad económica de asumir la caución requerida (carta fianza o hipoteca).</p> <p>La contra cautela exigida para acceder a la tutela cautelar tiene como finalidad, según lo señala la Exposición de Motivos de la norma que modificó el artículo 159° del Código Tributario, la recuperación de la deuda que es finalmente amparada por el Poder Judicial; y con ello, la protección del deber de contribuir en los gastos públicos (valor constitucional que es amparado por esta norma).</p> <p>Sin embargo, debe tenerse en cuenta que, para conceder la medida cautelar se requiere acreditar “la verosimilitud del derecho invocado”, lo cual implica que existan probabilidades de que el poder judicial le vaya a dar la razón al contribuyente y la deuda sea quebrada.</p> <p>Así las cosas, en el supuesto que el caso se resuelva en favor del contribuyente (que obtuvo la medida cautelar al haber demostrado la verosimilitud del derecho invocado), obviamente no habría ninguna afectación al fisco, puesto que no habría deuda tributaria a recuperar.</p>
<p>Dr. Roger Zavaleta Rodríguez</p> <p><i>Socio del Estudio Rebaza Alcázar & De Las Casas. Master en Derecho Procesal por la Pontificia Universidad Católica del Perú.</i></p>	<p>Considero que con la dación de la norma hemos pasado de un extremo a otro, causada por una realidad consistente en el mal uso de las medidas cautelares para evitar el cobro de la deuda. Sin embargo, creo que los requisitos impuestos constituyen una drástica medida legislativa hacia el contribuyente.</p>

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

<p>Dr. Walter Noriega Meléndez</p> <p><i>Docente Universitario con especialidad en materia tributaria en la Universidad Privada del Norte.</i></p>	<p>Sí, porque no evita el acceso a la tutela jurisdiccional efectiva, sino que regula su acceso estableciendo reglas para el ofrecimiento de la contracautela cuando se solicite su medida cautelar.</p> <p>En mi opinión evita que la deuda en litigio se vuelva incobrable para el fisco luego de culminado el proceso judicial, pues según estadísticas oficiales solo se recuperaba el 0.5% de las deudas contenidas en los procesos que ganaba el Estado, ello porque antes de la modificatoria al artículo 159° del Código Tributario en casi la totalidad de los casos las medidas cautelares se concedían únicamente con una caución juratoria como contracautela.</p>
---	--

PREGUNTA 2: ¿Considera Ud. que la Administración Tributaria posee un fundamento constitucional para la aplicación de la norma; y que este es proporcional a los requisitos impuestos en ella? ¿Por qué?

ENTREVISTADO	RESPUESTA
<p>Dr. Eduardo Sotelo Castañeda</p> <p><i>Magíster en Derecho. Profesor principal del Departamento de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú.</i></p>	<p>Sí, el Tribunal Constitucional ha desarrollado los fundamentos del sistema tributario en el Estado Constitucional de Derecho y no solo reconoce la existencia del Deber de Contribuir, sino también de la presunción iuris tantum de que, con los impuestos, el estado persigue alcanzar fines constitucionales (STC 2727-2002-AA/TC). El Estado tiene el fin primordial de promover el bienestar general mediante los tributos. Los derechos fundamentales no son absolutos, y se aceptan reducciones razonables y ponderadas de ellos, en procura de lograr esos objetivos de bienestar general.</p>
<p>Dr. Francisco Ruiz de Castilla.</p> <p><i>Profesor e investigador de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Abogado defensor de SUNAT en procesos judiciales.</i></p>	<p>La respuesta es afirmativa. Se trata de deber de contribuir que constituye un bien protegido por la Constitución.</p>
<p>Dr. Jorge Danós Ordoñez</p> <p><i>Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Abogado asociado de Estudio Eche copar, con más de 30 años de experiencia en asesoría de empresas en materia contenciosa administrativa.</i></p>	<p>No. Me remito a mi respuesta anterior. Conforme a un trabajo que he publicado con el Dr. Abad sobre la materia considero que la exigencia de contracautela es inconstitucional por violar los derechos a la tutela judicial y a la igualdad.</p>

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

<p>Dr. Rubén Saavedra Rodríguez <i>Doctor en Derecho. Master en Derecho Tributario. Contador Público. Docente universitario de la Universidad Nacional de Trujillo.</i></p>	<p>Considero que el fundamento constitucional de la Administración Tributaria radica en que ésta debe proveer los recursos económicos al Estado para el cumplimiento de sus fines, y el establecimiento de medidas cautelares orientadas a suspender el procedimiento de cobranza coactiva, pueden limitar el proceso de recaudación de tributos, sin embargo, considero que ello no justifica en absoluto que se deba afectar a todos los contribuyentes que acceden a la vía judicial, pues existen casos en los que la nulidad de la resolución emitida por el Tribunal Fiscal es evidente, por tanto, altamente probable obtener un resultado favorable en el proceso contencioso administrativo; sin embargo, a estos contribuyentes también se le afecta.</p>
<p>Dr. Luis Mallap Barba <i>Profesor de Derecho Tributario de la UPN – sede Trujillo. Abogado especialista socio del Estudio PZM Abogados.</i></p>	<p>No, porque si bien es cierto, el deber de contribuir se puede inferir en nuestro texto constitucional del principio de solidaridad recogido por el artículo 43°, la ponderación entre la tributación y el derecho de propiedad o libertad de empresa, que pueden ser afectados por una medida de embargo, deben basarse en la razonabilidad y proporcionalidad de la afectación de estos últimos, de modo tal, que en nuestro sistema, tal decisión recae en los jueces y no en el ente administrativo, ni puede ser impuesta a los primeros por una norma.</p>
<p>Dr. Jorge Picón Gonzáles <i>Abogado por la Universidad de Lima. Doctor en Derecho Empresarial. Ex Gerente de Procedimientos Tributarios de SUNAT.</i></p>	<p>Bueno, lo que se conoce de hace muchas décadas es que las medidas cautelares se pueden utilizar de manera abusiva por parte de los contribuyentes y jueces, supuesto que sucedía en el Perú y por lo cual asumo nace la dación de la norma. Bajo la lógica mencionada en el supuesto anterior, considero que, si existieran dos instancias administrativas previas ponderadas, no serían excesivos los requisitos impuestos en ella.</p> <p>Respecto del fundamento constitucional este responde a la recaudación fiscal efectiva de acuerdo al interés general del Estado.</p>
<p>Dr. Michael Zavaleta Álvarez <i>Abogado Miembro del Colegio de Abogados de Madrid y de Lima. Profesor de Derecho Tributario USMP.</i></p>	<p>No. Está claro que las medidas cautelares buscan que cualquier ciudadano pretenda el amparo de sus derechos ante la autoridad judicial, y al limitarlas, se atenta contra sus derechos fundamentales, además que en mi opinión la norma no supera el principio de razonabilidad y proporcionalidad.</p>

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

<p>Dr. Giovanni Priori Posada</p> <p><i>Abogado y profesor de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Especialista en derecho administrativo y procesal.</i></p>	<p>No. La regulación del régimen cautelar no se fundamenta en otorgar una tutela efectiva y adecuada a los particulares, sino persigue incrementar irrazonablemente privilegios que el Estado ya tiene en sede administrativa. Es inconstitucional porque establece un procedimiento de contradictorio previo para la SUNAT y exige otorgar una fianza por un elevado porcentaje del tributo para obtener una medida cautelar en todos los casos, restringiendo la potestad del Juez, el cual es el encargado de decidir en qué casos corresponde otorgar garantía y el monto de la misma.</p>
<p>Dr. José Gálvez Rosasco</p> <p><i>Socio principal de la práctica tributaria de G&D Abogados. Docente de Derecho Tributario en la Universidad de Lima.</i></p>	<p>No. Como adelantamos, existe un fundamento constitucional que ampara el establecimiento de una contracautela; este es, el deber constitucional de contribuir. Sin embargo, creemos que este fundamento no justifica el establecimiento de una contracautela distinta a la caución juratoria para el acceso a la medida cautelar.</p> <p>En nuestra opinión, cualquier “traba” impuesta para el acceso a la medida cautelar, afectará el derecho a la tutela judicial efectiva. Sin embargo, tal afectación se encontrará justificada si en una ponderación, existe un derecho de que requiera de “mayor” amparo.</p> <p>En este caso, no consideramos proporcional el establecimiento de una garantía del 60% de la deuda impugnada para el acceso a la medida cautelar, más aun cuando ya existen requisitos que buscan la protección de dicho derecho (el cumplimiento de la verosimilitud del derecho y el peligro en la demora).</p>
<p>Dr. Roger Zavaleta Rodríguez</p> <p><i>Socio del Estudio Rebaza Alcázar & De Las Casas. Master en Derecho Procesal por la Pontificia Universidad Católica del Perú.</i></p>	<p>Como ya mencioné, creo que hay una primera cuestión que cabe resaltar, y es que parece ser que el deficiente funcionamiento de nuestro sistema judicial y el abuso en la concesión de muchas medidas cautelares generó la creación del artículo 159. No obstante, este fundamento no justifica bajo ningún punto de vista regular medidas que atenten y carguen excesivamente al contribuyente, negándole además el acceso a una tutela de derechos.</p>
<p>Dr. Walter Noriega Meléndez</p> <p><i>Docente Universitario con especialidad en materia tributaria en la Universidad Privada del Norte.</i></p>	<p>Sí, en relación a esta pregunta comparto lo señalado por el Dr. Eduardo Sotelo, profesor de Derecho Tributario de la Universidad Católica del Perú, quien señala que respecto del artículo 159° del Código Tributario, existe por un lado la prerrogativa del Estado de generar una adecuada y justa distribución de las cargas tributarias sobre los ciudadanos que</p>

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

	<p>se basan en determinados principios como los principios tributarios tales como los de igualdad, capacidad tributaria, etc., y de otro lado el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, motivo por el cual entran en conflicto, pero dado que los motivos que generan dicha afectación se sustenta en criterios de razonabilidad y proporcionalidad el artículo 159° resulta teniendo un sustento constitucionalidad.</p>
--	---

PREGUNTA 3: ¿Considera Ud., que la aplicación del artículo 159° del Código Tributario, es necesaria para cumplir con la finalidad de una recaudación tributaria eficaz por parte del Estado? ¿Existe, según su opinión, alguna medida distinta a los requisitos impuestos mediante dicha norma para alcanzar el mismo fin?

ENTREVISTADO	RESPUESTA
<p>Dr. Eduardo Sotelo Castañeda <i>Magíster en Derecho. Profesor principal del Departamento de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú.</i></p>	<p>Sí. El balance y ponderación entre un sistema de recaudación eficiente y el respeto de la tutela jurisdiccional es delicado. No sé si existe alguna medida distinta de los requisitos impuestos mediante dicha norma para alcanzar el mismo fin, lo que queda claro es que dada la experiencia, los datos que surgen de la realidad y, de ellos, la constatación de los abusos que disposición como la caución juratoria ocasiona, me hacen pensar que este 159 es un mejor equilibrio.</p>
<p>Dr. Francisco Ruiz de Castilla. <i>Profesor e investigador de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Abogado defensor de SUNAT en procesos judiciales.</i></p>	<p>Sí. Ante la existencia del crédito tributario, la regla general es que el deudor debe de cumplir con el pago del tributo y cuanto mayor sea transcurso del tiempo para esta omisión entonces mayor deben ser las medidas procesales para proteger este crédito. No responde sobre alguna medida distinta para alcanzar el mismo fin.</p>
<p>Dr. Jorge Danós Ordoñez <i>Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Abogado asociado de Estudio Ehecopar, con más de 30 años de experiencia en asesoría de empresas en materia contenciosa administrativa.</i></p>	<p>No, porque el juez es el que evalúa la verosimilitud (apariencia) del derecho alegado por el demandante y el peligro en la demora que podría significar que la administración tributaria cobre la deuda que es materia de impugnación antes de que el poder judicial pueda resolver la controversia.</p>
<p>Dr. Rubén Saavedra Rodríguez <i>Doctor en Derecho. Master en Derecho Tributario. Contador Público. Docente</i></p>	<p>No considero necesaria la regulación del artículo 159° del CT a fin de cumplir con la recaudación tributaria eficaz, debido a que una recaudación eficaz no debe asociarse a la idea de recaudar sin importa si el ciudadano se vea afectado en sus derechos fundamentales, debemos considerar que el artículo</p>

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

<p><i>universitario de la Universidad Nacional de Trujillo.</i></p>	<p>74° de la Constitución delimita la potestad tributaria al respeto de los derechos fundamentales de la persona, entre ellos la tutela judicial efectiva.</p> <p>No existen otras medidas para alcanza el mismo fin, sin embargo, estimo que se puede reducir el monto de la contracautela.</p>
<p>Dr. Luis Mallap Barba <i>Profesor de Derecho Tributario de la UPN – sede Trujillo. Abogado especialista socio del Estudio PZM Abogados.</i></p>	<p>No, porque, si un juez considera que la medida cautelar debe ser levantada en razón de la afectación de un derecho fundamental, es porque ha evaluado la concesión de la misma, bajo responsabilidad.</p> <p>El juez, y no la administración, es el que tiene el deber de impartir justicia, por ello, esta disposición vacía de contenido las prerrogativas recogidas en el artículo 139° de la Constitución Política.</p> <p>Podría admitir esta medida, en razón de nuestra realidad, pero no para los procesos constitucionales.</p> <p>Sí, que se permita otorgar en garantía real el mismo bien embargado, como se hace en el procedimiento de fraccionamiento de una deuda.</p> <p>En el caso de vehículos se debería levantar las órdenes de captura y también permitir el otorgamiento de la misma como garantía.</p> <p>En el caso de dinero, debería permitirse cambiarla por otra medida.</p> <p>En todos los casos, la contracautela no debería superar el 50 %. Asimismo, se podría considerar como depositario al mismo deudor, trasladándole responsabilidad penal sino pone a disposición los bienes de resultar vencido en un proceso judicial, conforme sucede con los depósitos sin extracción a nivel tributario.</p>
<p>Dr. Jorge Picón Gonzáles <i>Abogado por la Universidad de Lima. Doctor en Derecho Empresarial. Ex Gerente de Procedimientos Tributarios de SUNAT.</i></p>	<p>Si considero que responde a la línea de protección de la recaudación tributaria; no obstante, si la norma funciona de manera eficaz es difícil decirlo, ya que uno de los grandes problemas que he visto es que un contribuyente puede estar años discutiendo una deuda en sede administrativa, el Tribunal Fiscal, y al final desaparece y no se llega a cumplir con el pago. Es en base a estos supuestos que también nace la obligación del pago o garantía previa para efectuar una reclamación en sede administrativa, lo cual también se puede considerar un exceso.</p>

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

<p>Dr. Michael Zavaleta Álvarez <i>Abogado Miembro del Colegio de Abogados de Madrid y de Lima. Profesor de Derecho Tributario USMP.</i></p>	<p>No. El régimen cautelar especial instaurado, genera una desprotección sistemática de los derechos de los contribuyentes, el cual no se justifica constitucionalmente al perseguir la finalidad pública de la recaudación. La alternativa de solución por proponer es la derogación y modificación del artículo 159° del Código Tributario, a fin de que el proceso seguido ante la Administración se rija por las reglas generales del proceso cautelar.</p>
<p>Dr. Giovanni Priori Posada <i>Abogado y profesor de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Especialista en derecho administrativo y procesal.</i></p>	<p>No. Un Sistema Procesal tiene que ponderar derechos y principios, hay claramente legítimas atribuciones de la autoridad tributaria para conseguir la recaudación; sin embargo, el proceso contencioso administrativo y los requisitos establecidos en el artículo 159° del Código Tributario no deberían funcionar como mecanismos para que el Estado se vuelva todopoderoso, al perseguir únicamente alargar el trámite para conseguir una medida cautelar, con la finalidad de que SUNAT pueda aprovechar el tiempo del contradictorio y desplegar toda su actividad ejecutiva con el propósito de cobrar la deuda.</p> <p>Como mencioné, una alternativa que pondera a las partes y resulta adecuada, es la aplicación de las reglas del proceso contencioso administrativo general, en la cual se protegen las garantías mínimas procesales, y logran el propósito final del proceso: la vía donde el particular recobra igualdad y obtiene imparcialidad.</p>
<p>Dr. José Gálvez Rosasco <i>Socio principal de la práctica tributaria de G&D Abogados. Docente de Derecho Tributario en la Universidad de Lima.</i></p>	<p>La aplicación del artículo 159° del Código Tributario asegura la recaudación desde dos frentes. Por un lado, si se otorga la contracautela y el contribuyente pierde ante el Poder Judicial, la Administración puede ejecutar la garantía inmediatamente; y, por otro lado, la Administración asegura también su recaudación en todos aquellos casos en que los contribuyentes no están en condiciones de entregar una carta fianza u ofrecer una hipoteca, porque en ese caso el cobro de la deuda podrá ejecutarse inmediatamente, sin esperar el resultado del proceso judicial.</p> <p>Ya que para obtener una medida cautelar es necesario demostrar la verosimilitud del derecho invocado y el peligro en la demora. Estos requisitos, en nuestra opinión, deben ser suficientes para garantizar los intereses del fisco.</p>

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

	<p>No obstante, pensamos que podría evaluarse la posibilidad de que la norma establezca un tratamiento alternativo para obtener la medida cautelar, a opción del contribuyente:</p> <p>(1) Acreditar la verosimilitud del derecho y el peligro en la demora. (2) Ofrecer una garantía económica (carta fianza o hipoteca) por el 100% de la deuda, sin el cumplimiento de los requisitos del punto (1).</p> <p>De esta forma, si el contribuyente puede acreditar razonablemente la verosimilitud del derecho invocado y el peligro en la demora, podría acceder a la medida cautelar con una simple caución juratoria.</p> <p>Pero, también podría acceder a esta medida sin necesidad de acreditar la verosimilitud del derecho invocado y el peligro en la demora, mediante el ofrecimiento de la contra cautela.</p> <p>Con estas dos posibilidades el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva se vería resguardado, de manera ponderada con el derecho constitucional de contribuir y la finalidad de conseguir la recaudación, cumpliendo así con la finalidad expresada por la misma Exposición de Motivos de la norma.</p>
<p>Dr. Roger Zavaleta Rodríguez <i>Socio del Estudio Rebaza Alcázar & De Las Casas. Master en Derecho Procesal por la Pontificia Universidad Católica del Perú.</i></p>	<p>La solución a mi parecer no ha atacado al problema de raíz, y, si bien sí ha frenado el abuso es porque casi se ha extinguido la posibilidad práctica de que cualquier contribuyente solicite una medida cautelar. La lógica es la misma de “muerto el perro se acabó la rabia”.</p>
<p>Dr. Walter Noriega Meléndez <i>Docente Universitario con especialidad en materia tributaria en la Universidad Privada del Norte.</i></p>	<p>Sí, lo que busca la norma es que se garantice la futura cobranza de la deuda tributaria en litigio. Esto es que finalizado el proceso la deuda se torne en incobrable, más aún teniendo en cuenta que por regla general el Estado gana alrededor del 90% de los procesos ante el Poder Judicial en materia tributaria o aduanera. De otro lado, tratándose de contribuyentes con deuda de hasta S/ 62,250 (15 UIT) se les permite que puedan solicitar una medida cautelar ofreciendo la caución juratoria como contracautela.</p>

PREGUNTA 6: La dación del artículo 159° del Código Tributario se dio mediante el Decreto Legislativo N° 1121 en el año 2012; y posteriormente, en el año 2014 se modificaron algunos de los requisitos establecidos en la norma. Según su opinión, ¿Cuál es el impacto de la modificatoria y como incide en los derechos de los contribuyentes?

ENTREVISTADO	RESPUESTA
<p>Dr. Eduardo Sotelo Castañeda <i>Magíster en Derecho. Profesor principal del Departamento de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú.</i></p>	<p>En principio, los casos que se judicializan son en la mayoría de casos de mediana y grandes empresas, las cuales poseen la capacidad económica para cubrir el requisito de la contracautela, el cual incluso en la modificatoria mencionada se redujo en un porcentaje.</p>
<p>Dr. Francisco Ruiz de Castilla. <i>Profesor e investigador de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Abogado defensor de SUNAT en procesos judiciales.</i></p>	<p>Considero que no puedo opinar al respecto, ya que no soy conozco a profundidad ni soy especialista respecto de la modificatoria.</p>
<p>Dr. Jorge Danós Ordoñez <i>Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Abogado asociado de Estudio Echeopar, con más de 30 años de experiencia en asesoría de empresas en materia contenciosa administrativa.</i></p>	<p>Solo trataron de amenguar el perjuicio al reducir al 60% el importe de la contracautela exigida en relación a la deuda tributaria impugnada. Cualquier porcentaje que se exija constituye una violación de los derechos que ya hemos referido.</p>
<p>Dr. Rubén Saavedra Rodríguez <i>Doctor en Derecho. Master en Derecho Tributario. Contador Público. Docente universitario de la Universidad Nacional de Trujillo.</i></p>	<p>Mediante Ley 30230, se han efectuado ajustes al citado artículo 159° los cuales han sido favorables para la protección del derecho de la tutela judicial efectiva y en general los derechos de los contribuyentes, debido a que se han reducido la exigencias establecidas por el Decreto Legislativo 1121, sin perjuicio de ello estimo que ésta montos aún son elevados en los casos en los que las probabilidades de obtener un decisión favorable es alta.</p>
<p>Dr. Luis Mallap Barba <i>Profesor de Derecho Tributario de la UPN – sede Trujillo. Abogado especialista socio del Estudio PZM Abogados.</i></p>	<p>Bueno, a mi parecer se dieron cuenta que el monto de contracautela era excesivo y confiscatorio, pero aún sigue siendo una barrera.</p>
<p>Dr. Jorge Picón Gonzáles <i>Abogado por la Universidad de Lima. Doctor en Derecho Empresarial. Ex</i></p>	<p>Cuando se ponen montos mínimos, es en función de proteger las deudas que se consideran de una cantidad considerable. Como se sabe, este tipo de medidas están dirigidas a las medianas y grandes</p>

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

<p><i>Gerente de Procedimientos Tributarios de SUNAT.</i></p>	<p>empresas, por lo cual, que hayan bajado el monto mínimo para la exigencia de los requisitos no considero que tenga un impacto significativo; sin embargo, se puede considerar como un cambio positivo.</p>
<p>Dr. Michael Zavaleta Álvarez <i>Abogado Miembro del Colegio de Abogados de Madrid y de Lima. Profesor de Derecho Tributario USMP.</i></p>	<p>No considero que sea un impacto significativo, simplemente la autoridad advirtió el monto irracional y desproporcional que la norma establecía, y lo modificó en un pequeño porcentaje que conlleva a los mismos efectos.</p>
<p>Dr. Giovanni Priori Posada <i>Abogado y profesor de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Especialista en derecho administrativo y procesal.</i></p>	<p>A pesar de la modificatoria, el porcentaje sigue siendo excesivo, además que considera el monto más intereses generados. Es una barrera irrazonable para el acceso a la justicia, justamente en un proceso donde se cuestiona el tributo que se debe garantizar. Además, en algunos casos puede corresponder otorgar una contracautela, pero esto solo debería ser evaluado y decidido por el juez competente.</p>
<p>Dr. José Gálvez Rosasco <i>Socio principal de la práctica tributaria de G&D Abogados. Docente de Derecho Tributario en la Universidad de Lima.</i></p>	<p>Consideramos que la modificación fue positiva pues permitió un mayor acceso a las medidas cautelares, pero creemos que no ha sido suficiente para proteger el derecho de los contribuyentes.</p>
<p>Dr. Roger Zavaleta Rodríguez <i>Socio del Estudio Rebaza Alcázar & De Las Casas. Master en Derecho Procesal por la Pontificia Universidad Católica del Perú.</i></p>	<p>Considero que fue positiva la modificatoria hasta cierto punto, ya que se mantiene la restricción a solicitar una medida cautelar en un porcentaje alto.</p>
<p>Dr. Walter Noriega Meléndez <i>Docente Universitario con especialidad en materia tributaria en la Universidad Privada del Norte.</i></p>	<p>Considero positivas las modificaciones efectuadas por cuanto estas apuntan al objetivo principal de evitar que las deudas tributarias en litigio judicial se vuelvan incobrables luego de culminado el proceso.</p>

3.2.3. Conclusiones sobre el Resultado N° 01:

- El presente instrumento cumple con la finalidad de obtener diversas opiniones y fundamentos sobre el problema planteado en la investigación; y, respecto del objetivo planteado al correlacionar y hallar el fundamento de la norma en cuestión.

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

- Esto se sustenta, además, en las distintas opiniones planteadas por los especialistas: existen aquellos que adoptan el fundamento y posición acorde con la Administración Tributaria – 3 entrevistados – y, por otro lado, aquellos especialistas que ponderan y protegen al interés privado de los contribuyentes y sus derechos – 7 entrevistados – al considerar la norma en análisis, desproporcional al fin que persigue.
- Finalmente, se concluye que más allá de las opiniones de manera teórica, los especialistas han logrado establecer una conexión de las variables con la realidad, respecto de la aplicación del artículo frente al funcionamiento de la justicia tributaria en el Perú, enriqueciendo con su experiencia profesional el trabajo de investigación.

3.2. RESULTADO N° 02 SOBRE OBJETIVO N° 02: EXPLICAR CONTENIDO ESENCIAL DEL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA, EN RELACIÓN A LA TUTELA CAUTELAR, EL ACCESO A LA JUSTICIA Y EL DEBIDO PROCESO; Y SU INCIDENCIA EN PROCESOS JUDICIALES DERIVADOS DE SEDE ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA.

3.2.1. De la aplicación del instrumento “Guía de Entrevista”

Mediante el presente instrumento – preguntas 4 y 5 - logramos recolectar la opinión de los especialistas respecto a la segunda variable: incidencia del derecho a la tutela judicial efectiva y los principios que protege, en los procesos judiciales tributarios: contenciosos administrativos y de amparo, en los cuales se aplica el artículo 159 del Código Tributario, opiniones que serán contrastadas con la doctrina analizada previamente.

**TABLA 3: TABLA DE RESULTADOS DE LA APLICACIÓN DEL INSTRUMENTO
“GUÍA DE ENTREVISTA A ESPECIALISTAS”**

PREGUNTA 4: Teniendo en cuenta la segunda variable de investigación, esta es definida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 763-2005-PA/TC: *“la tutela judicial efectiva es un derecho constitucional de naturaleza procesal en virtud del cual toda persona o sujeto justiciable puede acceder a los órganos jurisdiccionales (...)”* ¿Ud. Considera que el Artículo 159° del Código Tributario incide en el contribuyente en cuanto a su derecho a la tutela judicial efectiva?

ENTREVISTADO	RESPUESTA
--------------	-----------

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

<p>Dr. Eduardo Sotelo Castañeda <i>Magíster en Derecho. Profesor principal del Departamento de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú.</i></p>	<p>Si incide o lo afecta, creo que sí, la vulnera, creo que no. Una regla es general, y puede afectar a algunos. El problema es que dejar una válvula de escape (que el juez gradúe en el caso concreto si niega o acepta caución juratoria) quitaría toda eficacia a la regla, cuando, al contrario, la evidencia muestra 1) que el litigio más técnico legal en materia tributaria ya concluyó en la instancia administrativa; y que, 2) litigan en el poder judicial deudores tributarios de escala grande, normalmente, empresas, las cuales, tienen alta capacidad para diluir su responsabilidad sobre las deudas tributarias.</p>
<p>Dr. Francisco Ruiz de Castilla. <i>Profesor e investigador de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Abogado defensor de SUNAT en procesos judiciales.</i></p>	<p>No. Existe un crédito tributario no pagado por el deudor, tal como ha sido determinado en vía administrativa por parte del Tribunal Fiscal, de tal manera que el deudor está obligado al pago de la deuda. Por esta razón la deuda ya es exigible, incluso si el deudor continúa discutiéndola en sede judicial.</p>
<p>Dr. Jorge Danós Ordoñez <i>Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Abogado asociado de Estudio Echeopar, con más de 30 años de experiencia en asesoría de empresas en materia contenciosa administrativa.</i></p>	<p>Sí, indudablemente lo afecta, porque le supone una carga acceder a la posibilidad de obtener una medida cautelar y constituye un impedimento para quien no tenga dichos recursos.</p>
<p>Dr. Rubén Saavedra Rodríguez <i>Doctor en Derecho. Master en Derecho Tributario. Contador Público. Docente universitario de la Universidad Nacional de Trujillo.</i></p>	<p>En definitiva, el artículo 159° incide en el derecho a la tutela judicial efectiva, pues todos los ciudadanos deben ser afectados en tanto exista decisión judicial firme, al establecerse requisitos excesivos en el citado artículo, se genera que los contribuyentes se vean afectado patrimonialmente sin poder acceder a una medida cautelar que les proteja ante una inminente afectación cuando resulta altamente probable de obtener un resultado favorable en el proceso contencioso.</p>
<p>Dr. Luis Mallap Barba <i>Profesor de Derecho Tributario de la UPN – sede Trujillo. Abogado especialista socio del Estudio PZM Abogados.</i></p>	<p>Sí. Porque he tenido casos en los que el deudor no tiene otro bien o dinero para ofrecerlos como garantía real u otorgar fianza, y por tanto, no puede acceder a instancia judicial a discutir su derecho.</p>
<p>Dr. Jorge Picón Gonzáles <i>Abogado por la Universidad de Lima. Doctor en Derecho Empresarial. Ex Gerente de Procedimientos Tributarios de SUNAT.</i></p>	<p>Considero que no violenta el derecho patrimonial de los contribuyentes; sin embargo, es una medida discutible en el sentido que ya he mencionado, puesto que no se afectaría el derecho a la tutela de suponer que en las instancias previas se ha protegido el derecho de defensa y demás garantías del contribuyente.</p>

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

<p>Dr. Michael Zavaleta Álvarez <i>Abogado Miembro del Colegio de Abogados de Madrid y de Lima. Profesor de Derecho Tributario USMP.</i></p>	<p>Sí. Como ya mencioné anteriormente uno derechos fundamentales que considero que el Decreto Legislativo N° 1121 que incorporó el artículo 159° del Código Tributario, vulnera y limita es el acceso a la tutela judicial efectiva y al debido proceso de los contribuyentes, al exigir una contracautela personal o real, cuyo importe sea un gran porcentaje del monto por el que se concede la medida cautelar.</p>
<p>Dr. Giovanni Priori Posada <i>Abogado y profesor de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Especialista en derecho administrativo y procesal.</i></p>	<p>Sí. Con el sistema instaurado se tiene un proceso judicial limitado y restringido, en cuanto el acceso a la justicia, donde además se ve desnaturalizado el fin principal del mismo, tutelar efectivamente en sede judicial los derechos de los administrados.</p>
<p>Dr. José Gálvez Rosasco <i>Socio principal de la práctica tributaria de G&D Abogados. Docente de Derecho Tributario en la Universidad de Lima.</i></p>	<p>Sí. Como fue también señalado, la afectación se realiza pues habrá muchos contribuyentes que se verán imposibilitados de acceder a la protección de su derecho invocado, y con ello a su derecho a la tutela judicial efectiva, por encontrarse impedidos económicamente de obtener la garantía exigida por la norma.</p> <p>Reiteramos que la medida cautelar tiene por objeto no afectar desproporcionadamente a alguien que se percibe que va a tener la razón (cuyo derecho ha sido probado como verosímil).</p> <p>Por ejemplo, pueden existir casos de nulidades manifiestas donde el derecho del contribuyente es absolutamente verosímil, pero éste no tiene la posibilidad económica de otorgar una carta fianza o hipoteca.</p> <p>Siendo esto así, el contribuyente podría obtener un resultado favorable al finalizar el proceso judicial principal, pero en ese momento, el daño ocasionado por el cobro de la deuda podría ser irreparable.</p>
<p>Dr. Roger Zavaleta Rodríguez <i>Socio del Estudio Rebaza Alcázar & De Las Casas. Master en Derecho Procesal por la Pontificia Universidad Católica del Perú.</i></p>	<p>Sí, ya que se ha restringido severamente el derecho al acceso a la tutela cautelar a todos los contribuyentes, lo que acarrea que, constitucionalmente, se vea afectado de igual forma el derecho a la tutela judicial efectiva de los mismos.</p>

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

<p>Dr. Walter Noriega Meléndez</p> <p><i>Docente Universitario con especialidad en materia tributaria en la Universidad Privada del Norte.</i></p>	<p>La norma en cuestión no impide el derecho a la tutela judicial efectiva, pero sí regula aspectos vinculados a la contracautela que debe ofrecerse para solicitar una medida cautelar que detenga la ejecución de la deuda. En este sentido podría decirse que sí incide respecto de las deudas mayores a 15 UIT, pero no respecto de las deudas menores o de los pequeños contribuyentes quienes no se ven afectados en modo alguno.</p>
---	---

PREGUNTA 5: El acceso a las medidas cautelares – tutela cautelar – es un derecho contenido en la tutela judicial efectiva ¿Ud. Considera que el artículo 159° del Código Tributario, afecta al contribuyente, específicamente en cuanto a su derecho a acceder a una medida cautelar?

ENTREVISTADO	RESPUESTA
<p>Dr. Eduardo Sotelo Castañeda</p> <p><i>Magíster en Derecho. Profesor principal del Departamento de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú.</i></p>	<p>Lo dicho en pregunta 4.</p>
<p>Dr. Francisco Ruiz de Castilla.</p> <p><i>Profesor e investigador de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Abogado defensor de SUNAT en procesos judiciales.</i></p>	<p>No. El contribuyente, en el proceso judicial tiene derecho a discutir la deuda tributaria que en principio debe al estado. Pero este derecho no debería generar medidas procesales a favor del deudor debido al interés superior del crédito tributario.</p>
<p>Dr. Jorge Danós Ordoñez</p> <p><i>Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Abogado asociado de Estudio Echeopar, con más de 30 años de experiencia en asesoría de empresas en materia contenciosa administrativa</i></p>	<p>Sí, me remito a las respuestas anteriores.</p>
<p>Dr. Rubén Saavedra Rodríguez</p> <p><i>Doctor en Derecho. Master en Derecho Tributario. Contador Público. Docente universitario de la Universidad Nacional de Trujillo.</i></p>	<p>Considero que el artículo 159° si se afecta al contribuyente en su derecho a acceder a una medida cautelar, conforme lo hemos señalado en la pregunta anterior.</p>

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

<p>Dr. Luis Mallap Barba <i>Profesor de Derecho Tributario de la UPN – sede Trujillo. Abogado especialista socio del Estudio PZM Abogados.</i></p>	<p>Sí. Porque se crea un requisito adicional y se le impone su cumplimiento a un Juez.</p>
<p>Dr. Jorge Picón Gonzáles <i>Abogado por la Universidad de Lima. Doctor en Derecho Empresarial. Ex Gerente de Procedimientos Tributarios de SUNAT.</i></p>	<p>Me remito a lo mencionado en la respuesta anterior, se puede considerar a la norma un exceso respecto del derecho a la tutela cautelar del contribuyente al no contar con un sistema administrativo donde se respeten las garantías del procedimiento.</p>
<p>Dr. Michael Zavaleta Álvarez <i>Abogado Miembro del Colegio de Abogados de Madrid y de Lima. Profesor de Derecho Tributario USMP.</i></p>	<p>Sí. Al considerar, tal como establece el Tribunal Constitucional, que la tutela cautelar constituye una manifestación implícita del debido proceso y a la vez está contenida en el derecho a la tutela judicial efectiva y su acceso.</p>
<p>Dr. Giovanni Priori Posada <i>Abogado y profesor de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Especialista en derecho administrativo y procesal.</i></p>	<p>Sí. Porque no son razonables ni constitucionales los presupuestos impuestos al ciudadano mediante el artículo 159 para obtener una medida cautelar. Además, considero sobretodo que se afecta a la discrecionalidad y potestad del juez para dirigir el proceso.</p>
<p>Dr. José Gálvez Rosasco <i>Socio principal de la práctica tributaria de G&D Abogados. Docente de Derecho Tributario en la Universidad de Lima.</i></p>	<p>Nos remitimos a la respuesta anterior. Con el establecimiento de una caución económica como la impuesta por el artículo 159° del Código Tributario se afecta directamente el derecho del contribuyente de acceder a la tutela cautelar, protegida por el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, que incluye no solo el acceso a la justicia sino también el evitar daños más gravosos. Tal como mencioné en el ejemplo anterior, en la práctica hemos tenido casos en los que las resoluciones del Tribunal Fiscal resultaban manifiestamente arbitrarias o con claros vicios de nulidad, pero la empresa no estaba en condiciones de otorgar la caución, por lo que no pudo acceder a la medida cautelar que hubiera podido ser razonablemente amparable, en tanto el derecho del contribuyente era absolutamente verosímil.</p>
<p>Dr. Roger Zavaleta Rodríguez <i>Socio del Estudio Rebaza Alcázar & De Las Casas. Master en Derecho Procesal por la Pontificia Universidad Católica del Perú.</i></p>	<p>El derecho constitucional a la tutela cautelar es un derecho de configuración legal, por lo que si bien es cierto que se pueden establecer determinados parámetros para su ejercicio. Sin embargo, el fin que persigue la Administración no justifica cualquier medida legislativa; como ha establecido el Tribunal Constitucional, solo son constitucionales aquellas</p>

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

	medidas razonables y proporcionadas. Y en este caso es evidente que ello no ocurre, más aun teniendo en cuenta que el proceso contencioso administrativo tiene por función el control jurídico de los actos de la Administración, y la medida cautelar sirve para garantizar la eficacia de lo que se resuelva en dicho proceso.
<p>Dr. Walter Noriega Meléndez</p> <p><i>Docente Universitario con especialidad en materia tributaria en la Universidad Privada del Norte.</i></p>	Existe cierta afectación tratándose de deudas mayores a 15 UIT pero que guarda un adecuado sustento fáctico y técnico, respecto de las deudas menores a 15 UIT no se ven afectados de modo alguno. Al respecto cabe precisar que ningún derecho es absoluto y por lo tanto, bajo determinados criterios de razonabilidad admite su restricción.

3.2.3. Conclusiones sobre el Resultado N° 02:

- El instrumento cumple con la finalidad de obtener diferentes opiniones y fundamentos sobre la controversia de este trabajo de investigación, y, respecto del objetivo planteado al contrastar el derecho a la tutela judicial efectiva, tutela cautelar y el ámbito de aplicación del artículo 159 del Código Tributario en los procesos judiciales.
- Esta incidencia o afectación, se ve reflejada en las opiniones de los especialistas entrevistados, toda vez que se ha comprobado que existe un criterio unificado en su mayoría, distinto a lo sucedido con las preguntas 1, 2, 3 y 6, en las que existe una opinión dividida respecto de aquellos especialistas que ponderan el interés público al privado o viceversa.
- Por lo tanto, se concluye que: 9 de los 10 especialistas considera que la aplicación del artículo 159 del Código Tributario en un proceso judicial contencioso administrativo o de amparo, efectivamente incide en el derecho a la tutela judicial efectiva y tutela cautelar del contribuyente. No obstante, algunos consideran a esta incidencia negativa, mientras otros consideran que se encuentra justificada en razón de proteger el interés público del Estado, que prepondera ante el interés privado.

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

3.3. RESULTADO N° 03 SOBRE OBJETIVO N° 03: PRECISAR LOS CRITERIOS JUDICIALES EN LOS PROCESOS TRIBUTARIOS, RESPECTO A LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 159 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, EN RELACIÓN AL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA.

3.3.1. De la aplicación del instrumento “Guía de análisis de casos”

TABLA 4: TABLA DE RESULTADOS DE APLICACIÓN DEL INSTRUMENTO “GUÍA DE ANALISIS DE CASOS”.

DATOS GENERALES DEL CASO 1			
Expediente N° 872-2013-1 Resolución N° 01.	Demandante: (reservado)	Demandado: SUNAT – TF	Recurso/Materia Proceso de Amparo
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL – SOLICITUD CAUTELAR			
Antecedentes Administrativos:	Fundamentos demandante:	Fundamentos demandado:	Fallo:
- La Administración tributaria tramitó 09 procedimientos de cobranza coactiva bajo el N° de expediente 1630601893, con una deuda total de S/ 254 338.00.	- En la demanda de amparo interpuesta se solicita medida cautelar dentro de proceso en la modalidad de innovar para levantarse provisionalmente la orden.	- No existió vicio alguno que cause la nulidad del procedimiento coactivo sobre el cual se trabó el embargo.	Conforme al artículo 15° del Código Procesal Constitucional se pueden conceder medidas cautelares si se cumple con
- Mediante Res. Coactiva N° 163007002321 se trabó embargo sobre vehículo, ordenando además la captura a nivel nacional.	- Esto en razón a que: La actividad empresarial y de subsistencia desarrollada necesita el servicio de transporte que utiliza al	- No se cumple con el presupuesto de verosimilitud del derecho pues su sustento se basa en un	3 requisitos: 1. Apariencia de derecho. 2. Peligro en la demora. 3. Adecuación de pedido

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

<p>- Los procesos de ejecución coactiva contenían deudas nulas debido a vicios en la notificación. Con fecha 25 de abril del 2013 se interpone recurso de queja ante el Tribunal Fiscal para que concluyan todos los procesos coactivos.</p>	<p>vehículo que se encontraba con orden de captura. Además, las acciones realizadas por la SUNAT no han seguido las formalidades necesarias, afectando el derecho del contribuyente.</p>	<p>fallo confirmado por Tribunal Fiscal. - No existe peligro en la demora ya que la deuda tributaria es exigible y puede ser cautelada a través de distintas medidas.</p>	<p>Sin embargo, en virtud al artículo 159° del Código Tributario, se debe cumplir con el contradictorio y la contracautela. La decisión se basó en que antes de evaluar los</p>
<p>- La queja se declaró fundada respecto de todos los procedimientos coactivos iniciados; excepto uno de ellos, el cual mantenía un embargo en forma de inscripción a favor de SUNAT y vulneraba el derecho del contribuyente.</p>	<p>Existe riesgo inminente sobre el trabajo y empresa del demandante por la medida cautelar trabada.</p>	<p>- La solicitud cautelar no ha ofrecido la medida cautelar de acuerdo a lo establecido por el numeral 1 del artículo 159° del Código Tributario.</p>	<p>presupuestos de fondo de la medida cautelar (requisitos generales) previamente se debe tener en cuenta si el recurrente ha cumplido con lo que dispone el artículo 159° del Código Tributario (contracautela).</p>

ANÁLISIS Y CONCLUSIONES:

El juzgado al calificar y evaluar la solicitud cautelar realizada por el contribuyente, consideró en gran medida la opinión de la Administración Tributaria respecto a los requisitos generales de la medida cautelar: peligro en la demora, apariencia de derecho y adecuación del pedido. Además, se limitó a aplicar la norma en análisis – Artículo 159° del Código Tributario – y todos los requisitos que esta contiene, sin analizar el fondo de la controversia, fundamento de la medida cautelar, o si ésta merecía de una resolución distinta en mérito a la discrecionalidad y potestad del juez en el proceso judicial.

Por otro lado, al tratarse de un proceso constitucional de amparo, que cautela derechos fundamentales con carácter de urgencia y teniendo en cuenta que en el proceso principal la demanda fue admitida, se concluye que el Juzgado en un primer momento si reconoció que existía una posible vulneración de los derechos fundamentales la libertad de trabajo, libertad de empresa, debido proceso y derecho de defensa. No obstante, en instancia cautelar, no consideró que ameritaba la protección solicitada.

DATOS GENERALES DEL CASO 2			
Expediente N° 12535-2015-93	Demandante	Demandado	Recurso/Materia
LIMA	INDUSTRIA DE LA DIVERSIÓN S.A.C.	SUNAT – TF	Proceso Contencioso Administrativo

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL – SOLICITUD CAUTELAR

Antecedentes Administrativos:	Fundamentos demandantes:	Fundamentos demandados:	Fallo:
<p>- El 13 de febrero del 2015 se interviene el local del recurrente cuando se desarrollaba una actividad artística, la representante de SUNAT solicitó una bebida sin alcohol, pedido al cual se asignó un número de ticket N° 001-3-36129.</p> <p>- Luego de ingresar el pedido, que estaba a cargo exclusivo de los trabajadores (mozos), la mesera designada procedió a entregar el pedido correspondiente; sin embargo, advirtió que el comprobante emitido no coincidía con la bebida solicitada y entregada, por lo cual regresó a verificar y luego de 3 minutos emitió el comprobante de pago correcto; no obstante, la fiscalizadora se había retirado consignando en el acta de fiscalización el incumplimiento de la emisión del comprobante de pago.</p> <p>- Por este motivo se procedió a imputar la infracción regulada en el inciso 1 del artículo 174 del Código Tributario al demandante y se impuso como sanción el cierre temporal del local artístico mediante acta emitida en la fiscalización, la cual fue impugnada vía reclamación mediante Resolución de Intendencia N° 0260140125734/SUNAT confirmó la sanción.</p>	<p>- Con fecha 15 de noviembre del 2015 el recurrente solicita medida cautelar de no innovar dentro de proceso con la finalidad que se suspenda la medida impuesta por SUNAT de cierre temporal del local de la empresa hasta que se emita sentencia, ya que esta medida atenta contra el derecho constitucional de trabajo de la empresa, así como su prestigio.</p> <p>- Sobre la verosimilitud del derecho, en instancia administrativa se cumplió con acreditar que el comprobante había sido emitido por la empresa, sin embargo, cuando la fiscalizadora de SUNAT ya se había retirado (según acta solo esperó 3 minutos), lo cual resulta subjetivo y arbitrario.</p> <p>- Además de ello, en el acta se consignó que la bebida solicitada correspondía al monto de S/ 13.00 cuando en la carta del local no existía ninguna bebida de esas características, todo esto conjuntamente con las pruebas presentadas no se tomaron en cuenta en primera instancia, ni por el Tribunal Fiscal; y, se resolvió sin la debida argumentación suficiente, lo cual atenta contra el principio de legalidad administrativa y de motivación de las resoluciones, al haber resuelto el órgano administrativo de manera arbitraria de acuerdo a sus intereses.</p>	<p>- Con fecha 30 de diciembre el procurador público de SUNAT absuelve traslado sobre la solicitud cautelar.</p> <p>- En primer lugar, sobre la apariencia de derecho, afirmó categóricamente que no existía derecho alguno que cautelar ya que la sanción impuesta se había hecho de acuerdo a ley, respetando lo establecido por el artículo 174 del Código Tributario.</p> <p>- Además, existe presunción de veracidad y legalidad respecto de los hechos alegados por el agente fiscalizador en el acta de fiscalización extendida, y en adición a ello, los 3 minutos esperados por el agente eran prudentes y justificados de acuerdo a su discrecionalidad.</p> <p>- Por tanto, en base a ello, queda totalmente acreditado que se incurrió en la infracción de no entregar el comprobante de pago correspondiente, ya que, si bien es cierto el recibo emitido, no fue entregado en el tiempo prudencial.</p>	<p>- Mediante Resolución N° 01 se declara inadmisibles la medida por requisitos de forma, Juzgado otorgó 5 días para subsanar.</p> <p>Luego de haber subsanado las omisiones, mediante Resolución N° 02 de fecha 16 de diciembre del 2015, el Juzgado resolvió correr traslado a SUNAT con la solicitud cautelar y anexos en virtud al artículo 159 del Código Tributario, sin pronunciarse respecto al pedido excepcional del recurrente.</p> <p>Mediante Resolución N° 05 de fecha 16 de febrero del 2016 se emitió pronunciamiento final respecto de la medida solicitada; y, en base a los argumentos presentados por SUNAT respecto de la infracción efectivamente cometida acreditada mediante el acta emitida por agente fiscalizador, la cual tiene carácter de documento público.</p>

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

<p>Se interpuso recurso de apelación alegando los hechos mencionados anteriormente; sin embargo, el Tribunal Fiscal mediante Resolución N° 8699-10-2015 simplemente confirmó lo resuelto por SUNAT sin observar los argumentos, pruebas y sin la motivación adecuada.</p>	<p>- Sobre el peligro en la demora mencionó que, aun habiendo iniciado el proceso judicial para declarar la nulidad del acto administrativo, existe un daño irreparable hacia el contribuyente ya que no sólo son pérdidas económicas por el cierre sino la afectación al objeto de constitución empresarial.</p> <p>- Se solicitó que, por la naturaleza de la misma, la medida se dicte sin conocimiento de la otra parte, al ser de carácter urgente ya que el cierre estaba programado del 26 al 28 de noviembre del 2015; y, no se ofreció contracautela ya que el petitorio no era de carácter monetario.</p>	<p>- Siendo así, al no acreditarse el primer requisito para solicitar una medida cautelar (verosimilitud de derecho), carece de objeto analizar los demás requisitos y corresponde rechazar directamente la solicitud de suspensión de cierre temporal.</p> <p>- Sobre el pronunciamiento respecto de la deuda actualizada, de acuerdo al artículo 159 del Código Tributario, afirmo que al no tener naturaleza pecuniaria la pretensión principal no correspondía otorgar contracautela.</p>	<p>- Concluyó que al no poder dilucidar respecto de las pruebas que podrían ofrecer en la solicitud cautelar, no quedaba acreditado el primer requisito de apariencia del derecho, no correspondía analizar los demás y se determinó rechazar la medida cautelar solicitada por INDUSTRIA DE LA DIVERSIÓN S.A.C</p>
---	---	---	---

ANÁLISIS Y CONCLUSIONES:

Respecto del caso en análisis, se puede verificar que se aplicó un criterio similar al primer caso analizado, según el cual, el Juez aplica de forma literal el artículo 159 del Código Tributario; de esta forma, resulta que la forma prevalece al fondo, el cual no fue revisado ni analizado por el juzgador. Con mayor énfasis, en el caso en concreto resultaba de importancia este previo análisis, ya que al ser una medida cautelar solicitada para un sanción impuesta de naturaleza no pecuniaria, tenía un límite de tiempo, el cierre temporal del establecimiento, el cual al momento del fallo por parte del juez ya carecía de objeto porque la medida se había impuesto de igual forma.

DATOS GENERALES DEL CASO 3			
Expediente	Demandante	Demandado	Recurso/Materia
N° 7948-2016-79 LIMA	Barrientos Huamán Johnny Rómulo	SUNAT – TF	Nulidad de Resolución o Acto Administrativo
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL – SOLICITUD CAUTELAR			
Antecedentes Administrativos:	Fundamentos demandante:	Fundamentos demandado:	Fallo:
<p>- Luego de la interposición de</p> <p>- La Administración Tributaria la demanda de nulidad de acto administrativo, inició procedimiento sancionador en contra del recurrente, al detectar que este había incurrido en infracción regulada en el artículo 174, numeral 9 del Código Tributario, consistente en no contar con los requisitos para emitir guía de remisión (el contribuyente pertenecía a régimen RUS)</p> <p>- El contribuyente afirmó haber sido víctima de hurto de documentos (boletas y guías de remisión) por parte de dos empresas, las cuales habían hecho uso de estos las guías de remisión objeto de infracción, lo cual con la denuncia policial de fecha 27 de mayo del 2015.</p> <p>- No obstante, a ello, la Administración procedió a emitir la Resolución Coactiva N° 023-006-3628743 y N°0230075610949, las cuales consignaban la comisión de la infracción, por la cual impuso una multa ascendente al monto de S/ 9315.00 y trabó embargo en forma de retención de dinero por el mismo monto.</p>	<p>- Luego de la interposición de</p> <p>- Con fecha 10 de marzo del 2017, el procurador público de SUNAT se personó al de forma, el no haber cumplido con la medida cautelar innovativa con apersonarse al de forma, el no haber adjuntado copia simple de los actos procesales necesarios a la solicitud de medida cautelar en el caso en concreto era necesario evaluar las omisiones advertidas, además de los requisitos generales, los especiales de fecha 03 de febrero del 2017, la Juez resolvió admitir la solicitud cautelar y en base al artículo 159° del Código Tributario, correr traslado a la Administración Tributaria solicitada (de innovar), el contribuyente no había cumplido con acreditar de manera fehaciente todos los requisitos: la verosimilitud del derecho, el peligro en la demora, la adecuación de la medida y la contracautela.</p> <p>- Respecto a la apariencia de derecho, afirmó no estar acreditada ya que en ambas instancias administrativas su pretensión había sido desestimada.</p>	<p>- Mediante Resolución N° 01, la medida es declarada inadmisibles por un requisito de forma, el no haber adjuntado copia simple de los actos procesales necesarios a la solicitud de medida cautelar en el caso en concreto era necesario evaluar las omisiones advertidas, además de los requisitos generales, los especiales de fecha 03 de febrero del 2017, la Juez resolvió admitir la solicitud cautelar y en base al artículo 159° del Código Tributario, correr traslado a la Administración Tributaria solicitada (de innovar), el contribuyente no había cumplido con acreditar de manera fehaciente todos los requisitos: la verosimilitud del derecho, el peligro en la demora, la adecuación de la medida y la contracautela.</p> <p>- Mediante Resolución N° 03, el Juzgado resolvió que: en primer lugar, correspondía analizar los requisitos de acuerdo a la legislación general y específica, de acuerdo a lo precisado por SUNAT.</p>	<p>- Mediante Resolución N° 01, la medida es declarada inadmisibles por un requisito de forma, el no haber adjuntado copia simple de los actos procesales necesarios a la solicitud de medida cautelar en el caso en concreto era necesario evaluar las omisiones advertidas, además de los requisitos generales, los especiales de fecha 03 de febrero del 2017, la Juez resolvió admitir la solicitud cautelar y en base al artículo 159° del Código Tributario, correr traslado a la Administración Tributaria solicitada (de innovar), el contribuyente no había cumplido con acreditar de manera fehaciente todos los requisitos: la verosimilitud del derecho, el peligro en la demora, la adecuación de la medida y la contracautela.</p> <p>- Mediante Resolución N° 03, el Juzgado resolvió que: en primer lugar, correspondía analizar los requisitos de acuerdo a la legislación general y específica, de acuerdo a lo precisado por SUNAT.</p>

- El contribuyente solicitó la suspensión del procedimiento coactivo por considerar que las resoluciones de multa eran nulas; sin embargo, la solicitud fue declarada improcedente y el procedimiento infundado.

- Sobre la verosimilitud del derecho, argumentó que este no debía ser probado plenamente sino que existan vestigios de la existencia de la vulneración hacia los derechos del contribuyente con la medida tomada por SUNAT, en el caso concreto para el contribuyente las multas se impusieron de manera arbitraria al no considerar la denuncia por pérdida de boletos y guías de remisión.

- Al no haber cometido efectivamente la infracción que le imputaban, se veía menoscabado su derecho a la libertad de trabajo y a la tutela jurisdiccional efectiva.

- Sobre el peligro en la demora, la autoridad afirmaba que, desde el inicio del proceso judicial hasta el momento de la solicitud cautelar, el monto embargado había ascendido en pequeña cantidad, lo cual significaba un “grave daño” hacia el contribuyente y su patrimonio.

- Y, al ser las resoluciones administrativas objeto de nulidad conforme a derecho, la medida no resulta adecuada al caso en concreto, ni justifica la suspensión de la cobranza coactiva.

Por tanto, de la evaluación de la verosimilitud del derecho, concluyó que el recurrente no había aportado pruebas suficientes para considerar que la demanda sería declarada fundada en el futuro; por tanto, al no acreditar el primer requisito tampoco correspondía analizar los demás y fue rechazada la solicitud cautelar incoada.

ANÁLISIS Y CONCLUSIONES:

El juzgado al calificar y evaluar la solicitud cautelar realizada por el contribuyente, optó nuevamente por adoptar en gran medida la opinión de la Administración Tributaria respecto a los requisitos generales de la medida cautelar: peligro en la demora, apariencia de derecho y adecuación del pedido y los especiales agregados por la norma especial en análisis. Además, se limitó a aplicar el Artículo 159° del Código Tributario – y los presupuestos que esta contiene, sin analizar el fondo de la controversia, fundamento de la medida cautelar, o si ésta merecía de una resolución distinta en mérito a la discrecionalidad y potestad del juez en el proceso judicial.

DATOS GENERALES DEL CASO 4

Expediente N° 11865-2016	Demandante	Demandado	Recurso/Materia
LIMA	Sociedad Minera Austria DUVAZ SAC	SUNAT – TF	Nulidad de Resolución o Acto Administrativo

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL – SOLICITUD CAUTELAR

Antecedentes Administrativos	Fundamentos demandante	Fundamentos demandado	Fallo
<p>- En el mes de diciembre del 2013, la empresa Sociedad Minera Austria DUVAZ SAC debía realizar el pago mensual por concepto de impuesto a la renta del periodo noviembre 2013. No obstante, en la fecha correspondiente al ingresar con la clave SOL al sistema figuraba un mensaje de error en la página web, lo cual imposibilitó que la empresa pueda realizar el pago del tributo oportunamente.</p> <p>- El contribuyente procedió inmediatamente a comunicar los hechos a SUNAT vía correo electrónico; y, al día siguiente presentaron la declaración jurada mensual.</p> <p>La Administración Tributaria (SUNAT), a pesar de haber recibido comunicación respecto del error, mediante Resolución de Intendencia N° 0150140012220 de fecha 30 de diciembre del 2015 impuso una multa por S/ 102, 259.00.</p> <p>- La mencionada resolución fue apelada ante el Tribunal Fiscal, no obstante, mediante Resolución N° 3586-2-2016 se confirmó la sanción impuesta en primera instancia, y posteriormente se trabó embargo en forma de inscripción sobre la cuenta bancaria de la empresa demandante.</p>	<p>- El contribuyente solicitó medida cautelar de innovar, la cual tenía la finalidad de suspender los efectos de la Resolución N 3586-2-2016.</p> <p>- El derecho que consideraban vulnerado mediante el procedimiento administrativo previo era el debido proceso, ya que no se había valorado los medios probatorios que certificaban la causa imputable a la Administración, lo cual imposibilitó el cumplimiento de la declaración y pago en la fecha oportuna.</p> <p>- Además, el contribuyente afirmó que la Resolución del Tribunal Fiscal era nula, al haber resuelto de forma arbitraria que lo afirmado por SUNAT era cierto, respecto de la estabilidad de la web en la fecha que correspondía la declaración.</p> <p>- El peligro en la demora resultaba inminente dada la afectación al patrimonio de la empresa.</p>	<p>- No existió vicio de alguno que cause la nulidad del procedimiento coactivo sobre el cual se impuso la multa y trabó embargo por infracción consistente en no declarar el impuesto a la renta dentro de la fecha permitida.</p> <p>- No se cumple con el presupuesto de verosimilitud del derecho pues su sustento se basa en un fallo confirmado por Tribunal Fiscal.</p> <p>- No existe peligro en la demora ya que la deuda tributaria es exigible y puede ser cautelada a través de distintas medidas.</p> <p>- La solicitud cautelar no ha ofrecido contracautela de acuerdo a lo que la demanda sería establecido por el numeral 1 del artículo 159° del Código Tributario.</p>	<p>- Con fecha 02 de febrero del 2014 Resolución N° 01, la medida es declarada inadmisibles por un requisito de forma, el no haber adjuntado arancel correspondiente por el monto del petitorio.</p> <p>- Luego de haber subsanado la omisión advertida, mediante Resolución N° 02 de, la Juez resolvió admitir la solicitud cautelar y en virtud al artículo 159° del Código Tributario, numeral 5, correr traslado a la Administración Tributaria para que se pronuncie sobre la misma.</p> <p>- Mediante Resolución N° 03, el Juzgado resolvió que: de la evaluación de los requisitos de acuerdo a la legislación general y específica, de acuerdo a lo precisado por SUNAT, la verosimilitud del derecho no se había acreditado de manera suficiente para considerar que la demanda sería declarada fundada en el futuro, ya que la falla en un sistema virtual de declaración no resultaba imputable a SUNAT.</p>

ANÁLISIS Y CONCLUSIONES:

El juzgado al calificar y evaluar la solicitud cautelar realizada por el contribuyente, de igual manera con los casos anteriores, se basó en los argumentos de la Administración Tributaria respecto a la falta de acreditación de los requisitos generales de la medida cautelar: peligro en la demora, apariencia de derecho y adecuación del pedido, además de los requisitos adicionales exigidos por el artículo 159. Además, se limitó a aplicar la norma en análisis – Artículo 159° del Código Tributario – sin analizar el fondo de la controversia, fundamento de la medida cautelar, o si ésta merecía de una resolución distinta en mérito a la discrecionalidad y potestad del juez en el proceso judicial.

DATOS GENERALES DEL CASO 5

Expediente N° 263-2016-22 TRUJILLO.	Demandante Diana Magali Polo Guzmán	Demandado SUNAT – TF	Recurso/Materia Proceso Contencioso Administrativo
--	--	-------------------------	--

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL – SOLICITUD CAUTELAR

Antecedentes Administrativos	Fundamentos demandantes	Fundamentos demandados	Fallo
<p>- Con fecha 18.06.2014 se traba medida cautelar de embargo en forma de inscripción en contra de FERNANDEZ CONTRATISTAS GENERALES S.A.C. derivado de un procedimiento de ejecución coactiva sobre un inmueble denominado “Estacionamiento N° 03” de presunta propiedad de la empresa.</p> <p>- La empresa en mención vendió a la recurrente dicho inmueble del 2017, (Departamento y Estacionamiento N° 03) mediante contrato de compraventa de fecha 23 de octubre del 2006.</p> <p>- Con fecha 24.07.2014 la recurrente inicia procedimiento de tercería excluyente de propiedad ante Ejecutor coactivo de la SUNAT por la propiedad del “Estacionamiento N° 03”.</p> <p>- La Administración Tributaria declaró inadmisibles la intervención excluyente de propiedad ya que el contrato no era fehaciente (en la minuta y escritura pública solo se consignó Departamento N° 03 y no Estacionamiento N° 03, mientras el contrato si especificaba).</p> <p>- Al interponer recurso de apelación, el Tribunal Fiscal confirma la Resolución Coactiva N° 08184-1-2007.</p>	<p>- En la demanda contencioso administrativa interpuesta se solicita la nulidad de la resolución coactiva de primera instancia y la resolución del Tribunal Fiscal que declaran inadmisibles el pedido de intervención excluyente de propiedad.</p> <p>- Con fecha 07 de diciembre del 2017, la recurrente solicita a fin de que la Administración se abstenga de realizar el remate del bien embargado, una vez que se emita la Resolución de primer grado favorable en base al artículo 615° y 687° del Código Civil.</p> <p>- La verosimilitud del derecho se acreditaba con la sentencia de primera instancia fundada, en la cual el juzgado concluye que la propiedad por parte de la recurrente estaba acreditada por el contrato privado y demás documentos.</p> <p>- Respecto del peligro en la demora afirmo que el embargo inscrito a nombre de SUNAT podría ejecutarse en cualquier momento, quedando como consecuencia un daño irreparable a su derecho.</p>	<p>No se notificó.</p>	<p>Sobre la verosimilitud del derecho invocado, el Juzgado concluyó que la recurrente acreditó fehacientemente la propiedad respecto del inmueble afecto con el embargo por parte de SUNAT, adicionalmente se comprueba con la sentencia de primera instancia fundada.</p> <p>Por lo tanto, al preponderar las normas jurídicas, en base al artículo 615° del Código Civil, el Juez declaró a la recurrente exceptuada de presentar la contracautela y fundada la medida cautelar de no innovar y ordenó al Ejecutor Coactivo de la SUNAT se abstenga de llevar adelante el remate del bien en cuestión.</p>

- La recurrente interpone por - La adecuación de la segunda vez procedimiento de medida se acreditó con la intervención excluyente de idoneidad de la misma, al propiedad, en el cual aporta ser una de no modificar el desde primera instancia status quo del bien, para no nuevos medios de prueba que verse afectada por un ayuden a acreditar la posible remate o propiedad. transferencia.

- La SUNAT vuelve a declarar - Dentro de los inadmisibles la segunda fundamentos jurídicos, solicitud, en base a que la además del Código Civil, documentación presentada no hace mención al artículo acredita que la “cochera” a la 159° del Código Tributario cual refiere el contrato privado el cual regula las medidas y los documentos corresponda cautelares que afectan a al inmueble inscrito como SUNAT, solo para hacer “Estacionamiento N° 03”. mención que en el caso en

- El Tribunal Fiscal en última instancia concreto el juez debía mediante RTF N° aceptar la caución juratoria 13041-8-2014 confirma la como contracautela.

resolución emitida por SUNAT, en razón de que no se logró acreditar la propiedad con fecha anterior al embargo inscrito.

ANÁLISIS Y CONCLUSIONES:

El juzgado al calificar y evaluar la solicitud cautelar realizada por la recurrente ponderó entre las normas jurídicas aplicables al caso en concreto en virtud de la potestad y discrecionalidad del juez en un proceso judicial. Por un lado, el artículo 159° del Código Tributario, regulación especial sobre la materia del proceso, este prescribe que la solicitud cautelar deberá ser notificada a la Administración Tributaria y concederle un plazo de 5 días para que emita la absolución correspondiente, así como el ofrecimiento de contra cautela real o personal. Y, por otro lado, el artículo 615° y 648° del Código Civil, en materia civil, que regulan los requisitos y presupuestos de las medidas cautelares del régimen general, y el presupuesto especial de la contra cautela en el caso de la sentencia fundada de primera instancia.

Como es de fácil constatación, la solicitud cautelar fue analizada y resuelta por el Juzgado sin notificar a la Administración, quedando en evidencia que el Juez optó por aplicar al caso en concreto la regulación general (Código Civil), en lugar de la regulación especial establecida en el artículo 159° del Código Tributario, velando así por los intereses y derecho de la recurrente.

3.3.2. Conclusiones sobre el Resultado N° 03:

- El instrumento presentado cumple con la finalidad de obtener y analizar los criterios jurisprudenciales hallados a nivel nacional sobre la aplicación del artículo 159° del Código Tributario, además, si se tiene en cuenta la escasa casuística en el tema, se logró mostrar a través de las 05 resoluciones, dos posiciones judiciales distintas adoptadas por los juzgados especializados en lo civil y juzgados contenciosos administrativos.
- Es importante que tengamos en cuenta que los fallos se dieron basándose en principios distintos: mientras que en los procesos de amparo y contenciosos administrativos seguidos en la ciudad de Lima y Cajamarca(4), el Juez se limitó a aplicar de forma literal la norma, aun estando ante un proceso de urgencia y de tutela constitucional de derechos, consideró que el artículo 159° del Código Tributario ponderaba frente a los derechos posiblemente vulnerados; caso contrario al último caso – demanda contencioso administrativa seguida en la ciudad de Trujillo – en la cual el Juez aplicó el principio de discrecionalidad en su labor, fallando en favor del particular que acreditaba el derecho vulnerado y dejando de lado el artículo 159° del Código Tributario para aplicar el régimen general de medidas cautelares contenido en el Código Civil.

3.4. RESULTADO N° 04 SOBRE OBJETIVO N° 04: ANALIZAR LA LEGISLACIÓN COMPARADA RESPECTO DE LOS REQUISITOS DE LAS MEDIDAS CAUTELARES EN PROCESOS JUDICIALES, DERIVADOS DE SEDE ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA.

3.4.1. De la aplicación del instrumento “Guía de Análisis de Legislación Comparada”

El objetivo consiste en analizar legislación comparada respecto de los requisitos de las medidas cautelares en instancia judicial que afecten actos de la Administrativa Tributaria, con el fin de

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

establecer las semejanzas y diferencias de las normativas en contraste con el Código Tributario peruano, así como su interpretación exegética.

El Código Tributario peruano, al igual que otros países cercanos como Chile, Ecuador, Bolivia, Venezuela, Uruguay, México, establece normas que regulan el proceso contencioso- administrativo para impugnar ante el Poder Judicial resoluciones de la Administración Tributaria. Ello no sucede en otros países como, por ejemplo, en España, en el que la denominada Ley General Tributaria regula todos los recursos que se formulan para ser resueltos en sede administrativa.

**TABLA 5: TABLA DE RESULTADOS DE LA APLICACIÓN DEL INSTRUMENTO
“GUÍA DE ANALISIS DE LEGISLACIÓN COMPARADA”**

PAÍS	ARTÍCULO - NORMA	VIGENCIA - DEROGACIÓN	SEMEJANZAS - DIFERENCIAS
Colombia	<p>Art. 867. Pago o caución para demandar:</p> <p><i>Para interponer el recurso legal ante el Contencioso Administrativo, en materia del impuesto sobre la renta y complementarios, no será necesario hacer la consignación del impuesto que hubiere liquidado la Administración.</i></p> <p><i>Para interponer demanda ante los tribunales administrativos y ante el Consejo de Estado, en materia de impuesto sobre las ventas, deberá prestarse caución por valor igual al diez por ciento (10%) de la suma materia de la impugnación.</i></p>	<p>Declarado inconstitucional mediante Sentencia C-318 Jun 30 de 1998 - Artículo Derogado.</p>	<p>En cuanto a las semejanzas, apreciamos que la norma colombiana exigía una garantía previa, contracautela o caución, para la interposición de un instrumento procesal (demanda).</p> <p>Sin embargo, la diferencia es que, en dicha normativa se exige el pago previo para la interposición de la demanda, y el monto de dicha garantía es de 10%, menor al exigido en Perú para solicitar una medida cautelar, el 60% del monto demandado.</p>
	<p>Artículo (...). -Afianzamiento. - (Agregado por el Art. 7 de la</p>	<p>Las Sentencias 022-10-SCN-CC y 023-10-SCN-CC</p>	<p>Al igual que la legislación colombiana, en Ecuador se solicita una garantía o</p>

<p>Ecuador</p>	<p>Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007). -</p> <p><i>“Las acciones y recursos que se deduzcan contra actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas, deberán presentarse al Tribunal Distrital de lo Fiscal con una caución equivalente al 10% de su cuantía; que de ser depositada en numerario será entregada a la Administración Tributaria demandada. La caución se cancelará por el Tribunal Distrital de lo Fiscal o Sala Especializada de la Corte Suprema de Justicia si la demanda o pretensión es aceptada totalmente, la que en caso de ser en numerario generará a favor del contribuyente intereses a la misma tasa de los créditos contra el sujeto activo. En caso de aceptación parcial el fallo determinará el monto de la caución que corresponda ser devuelto al demandante y la cantidad que servirá como abono a la obligación tributaria; si la demanda o la pretensión es</i></p>	<p>de la Corte Constitucional (R.O. 285-S, 23-IX-2010), declararon la constitucionalidad condicionada de este artículo, hasta que la Asamblea Nacional apruebe la reforma respectiva.</p>	<p>caución al inicio de la demanda contencioso administrativa en contra de la autoridad tributaria. El porcentaje solicitado también es del 10% de la deuda materia del proceso.</p> <p>Sin embargo, este artículo se encuentra bajo constitucionalidad condicionada y fue modificado para que dicha garantía opere desde la admisión de la demanda, donde el juez se pronunciará sobre la caución y el monto de la misma.</p> <p>Es decir, no funciona como pago previo obligatorio en todos los casos por igual, como ocurre con la aplicación del artículo 159 del Código Tributario.</p>
-----------------------	--	---	--

	<p><i>rechazada en su totalidad, la Administración Tributaria aplicará el valor total de la caución como abono a la obligación tributaria. Esta caución es independiente de la que corresponda fijarse por la interposición del recurso de casación, con suspensión de ejecución de la sentencia o auto y de la de afianzamiento para hacer cesar medidas cautelares y se sujetará a las normas sobre afianzamiento establecidas en este código. El Tribunal no podrá calificar la demanda sin el cumplimiento de este requisito, teniéndose por no presentada y por consiguiente ejecutoriado el acto impugnado, si es que dentro del término de quince días de haberlo dispuesto el Tribunal no se la constituyere.</i></p>		
Bolivia	<p>Artículo 131° (Recursos Admisibles):</p> <p><i>(...) La vía administrativa se agotará con la resolución que resuelva el Recurso Jerárquico, pudiendo acudir el contribuyente y/o tercero responsable a la impugnación judicial por la vía del proceso contencioso administrativo ante la Sala competente de la Corte Suprema de Justicia.</i></p> <p><i>La interposición del proceso contencioso administrativo, no</i></p>	<p>Se declaró la inconstitucionalidad del tercer párrafo, según Sentencia Constitucional N° 009/2004 de 28/01/2004, con efecto derogatorio, conforme al Artículo 58° de la Ley N° 1836.</p>	<p>Las semejanzas halladas respecto de la normativa peruana son: en primer lugar, establece que la simple interposición de una demanda contencioso administrativa no detiene los actos de ejecución por parte de la Administración.</p> <p>La diferencia se encuentra en el medio para obtener que la Administración no ejecute la deuda, en el caso de Perú es a través de medidas</p>

	<p><i>inhibe la ejecución de la resolución dictada en el Recurso Jerárquico, salvo solicitud expresa de suspensión formulada a la Administración Tributaria por el contribuyente y/o responsable, presentada dentro del plazo perentorio de cinco (5) días siguientes a la notificación con la resolución que resuelve dicho recurso. La solicitud deberá contener, además, el ofrecimiento de garantías suficientes y el compromiso de constituir las dentro de los noventa (90) días siguientes.</i></p> <p><i>Si el proceso fuera rechazado o si dentro de los noventa (90) días señalados, no se constituyeren las garantías ofrecidas, la Administración Tributaria procederá a la ejecución tributaria de la deuda impaga.</i></p>		<p>cautelares; mientras que en Bolivia se utiliza el mecanismo de la solicitud expresa de suspensión, para el cual se debían ofrecer garantías suficientes y el compromiso de otorgarlas en un plazo no mayor de 90 días, distinto al caso de Perú ya que como se ha mencionado se solicita la garantía real o personal por el 60% de la deuda en todos los casos.</p>
<p>Uruguay</p>	<p>Artículo 87.- (Medidas cautelares). -</p> <p><i>La solicitud de medidas cautelares sólo podrá efectuarse mediante resolución fundada del jerarca del organismo recaudador o de la Dirección General Impositiva, en todos los casos en los cuales exista riesgo para la percepción de sus créditos determinados o en vía de determinación.</i></p>	<p>Vigente</p>	<p>La similitud existente entre el artículo 159° peruano y el artículo 87 del Código Tributario de Uruguay es que ambos regulan las medidas cautelares en los procesos judiciales tributarios.</p> <p>No obstante, lo regulado en sí, difiere totalmente. En principio, en Uruguay no se exige un requisito monetario, al contrario, se solicita una resolución fundada por la</p>

	<p><i>Deberá ser acompañada del expediente administrativo que sirva de fundamento a la gestión o de un testimonio del mismo, o testimonio de la resolución a que se refiere el inciso precedente.</i></p> <p>Para decretar las medidas, el Juez no exigirá la prestación de garantía o caución de especie alguna. Deberá considerar las circunstancias del caso sin dar vista al contribuyente o responsable, pudiendo requerir información complementaria. Fijará asimismo el término durante el cual se mantendrán las medidas decretadas, (...).</p> <p>Artículo 88.- (Constitución de garantía). -</p> <p><i>“Cuando la Administración dicte resolución declarando o imponiendo una obligación tributaria, si a su juicio existiera riesgo para el cobro de su crédito, podrá exigir constitución de garantía suficiente en un plazo de diez días. Si el interesado no constituye en tiempo las garantías exigidas - interponga o no los recursos contra la respectiva resolución- la Administración podrá solicitar al Juzgado competente medidas cautelares de las referidas en el artículo anterior. En este caso bastará con la comprobación de</i></p>	<p>autoridad administrativa; para que proceda el pedido en instancia judicial de una medida cautelar.</p> <p>Sin embargo, el artículo 88° de la misma norma sí establece la disposición de garantías suficientes en aquellos casos donde en instancia administrativa se haya obtenido sentencia infundada para el particular y la Administración considere que existe riesgo del cobro de la deuda, esto opera en todos los casos que la autoridad considere, sin tener relevancia si el administrado interpone demanda contencioso administrativa o no.</p>
--	---	--

	<i>los hechos a que alude el inciso precedente.</i>		
Venezuela	<p>Artículo 263. La interposición del recurso <u>no suspende los efectos del acto impugnado, sin embargo, a instancia de parte, el Tribunal podrá suspender parcial o totalmente los efectos del acto recurrido, en el caso que su ejecución pudiera causar graves perjuicios al interesado</u>, o si la impugnación se fundamentare en la apariencia de buen derecho. Contra la decisión que acuerde o niegue la suspensión total o parcial de los efectos del acto procederá recurso de apelación, el cual será oído en el solo efecto devolutivo.</p> <p>La suspensión parcial de los efectos del acto recurrido no impide a la Administración Tributaria para exigir el pago de la porción no suspendida ni objetada.</p> <p>Parágrafo Primero: En los casos en que no se hubiere solicitado la suspensión de los efectos en vía judicial, estuviere pendiente de decisión por parte del Tribunal o la misma hubiere sido negada, la Administración Tributaria exigirá el pago de las cantidades determinadas siguiendo el procedimiento previsto en el Capítulo II del</p>	Vigente	<p>La semejanza respecto de la regulación en el Perú es que la interposición de la demanda no significa la suspensión de los actos de cobranza por parte de la Administración, de igual manera, establece la vía por la cual el ciudadano a pedido de parte puede solicitar la suspensión a modo de medida cautelar, acreditando la apariencia del derecho.</p> <p>No obstante, la diferencia más notoria radica en que para solicitar dicha suspensión no se solicita al contribuyente el otorgamiento de alguna garantía, y, la discusión respecto de dicha suspensión se puede realizar mediante la apelación que la concede, no existe un contradictorio previo que de una posición de privilegio a la administración tributaria.</p>

	<p>Título VI de este Código, pero el remate de los bienes que se hubieren embargado se suspenderá si el acto no estuviere definitivamente firme. Si entre los bienes embargados hubiere cosas corruptibles o perecederas, se procederá conforme a lo previsto en el artículo 538 del Código de Procedimiento Civil.</p> <p>No obstante, en casos excepcionales, la Administración Tributaria o el recurrente podrán solicitar al Tribunal la sustitución del embargo por otras medidas o garantías.</p> <p>Parágrafo Segundo: La decisión del Tribunal que acuerde o niegue la suspensión de los efectos en vía judicial, no prejuzga el fondo de la controversia.</p> <p>Parágrafo Tercero: A los efectos de lo previsto en este artículo no se aplicará lo dispuesto en el artículo 547 del Código de Procedimiento Civil.</p>		
--	--	--	--

3.4.2. Conclusiones sobre Resultado N° 04:

- El instrumento cumple con la finalidad de comparar y establecer las semejanzas y diferencias entre las normativas seleccionadas para el análisis.
- En la mayoría de países (4) se verifica que en la regulación de demandas y solicitudes de suspensión en materia contencioso administrativa en sede judicial, se adopta un criterio de protección a la parte en desventaja, es decir, el particular o administrado, al cual se le debe asegurar una adecuada y efectiva tutela de derechos en sede judicial.
- Es así que, en Colombia, Ecuador y Bolivia, los magistrados declararon la inconstitucionalidad o constitucionalidad condicionada de las normas sustantivas que constituían barreras de acceso a la justicia en contra de la Administración Tributaria.
- Solo en el caso de Uruguay y Venezuela se analizó normativa vigente, la cual establecía condiciones y garantías impuestas al ciudadano para iniciar acciones judiciales; sin embargo, estas no presuponen la afectación de algún derecho de los administrados.

CAPÍTULO IV

DISCUSIÓN, CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1 Discusión

El presente apartado contiene la discusión de los resultados obtenidos en la aplicación de los instrumentos utilizados para la presente investigación, esto es: la guía de entrevista realizada a especialistas en Derecho Tributario, así como la guía de análisis de casos y de legislación comparada; todos ellos contrastados con las bases teóricas y los objetivos planteados.

4.1.1. Discusión N° 01 sobre el Objetivo N° 01: Explicar los requisitos establecidos en el artículo 159 del Código Tributario, en relación a la recaudación tributaria como fundamento constitucional, frente a los derechos de los contribuyentes.

La recaudación tributaria es aquella gestión pública fundamental orientada a reunir los ingresos provenientes de los ciudadanos, a través de tributos, para financiar el adecuado funcionamiento del Estado. En el Perú, esta labor es realizada, por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, conocida como SUNAT. El Estado, además, utiliza diversos mecanismos para lograr este fin de interés público; y la base de todos ellos, es la regulación tributaria. Esta regulación, se extiende hasta distintas etapas de la recaudación, como el desarrollo del procedimiento sancionador, de cobranza coactiva y procesos judiciales.

En ese sentido, se promulgó el artículo 159° del Código Tributario, el cual se establece **requisitos especiales de concesión de medidas cautelares en instancia judicial: el contradictorio previo (notificar a la parte afectada – SUNAT – previo al fallo) y la contracautela real o personal por el 60% del monto de la deuda, ambos de carácter obligatorio**. Esta norma, contrapone intereses públicos del Estado, el cual posee la facultad de establecer mecanismos para la limitar el uso de las medidas cautelares, teniendo como fundamento constitucional la recaudación tributaria. Y; por otro lado, los intereses del

contribuyente, el cual goza de derechos fundamentales y procesales tales como la tutela judicial efectiva, tutela cautelar y principios jurisdiccionales.

Sobre lo mencionado, se analiza la proporcionalidad de la norma frente a los derechos constitucionales del contribuyente posiblemente afectados frente a su aplicación.

1- Idoneidad y adecuación de la medida:

Conforme a la realidad peruana, el legislador tributario se encuentra obligado a responder al comportamiento del deudor. En base a ello, la exposición de motivos del artículo 159, estableció como finalidad cautelar los intereses del fisco basado en la recaudación tributaria, manteniendo el equilibrio entre Administración y ciudadano, para lo cual, resultaba necesario instaurar reglas especiales para la concesión de medidas cautelares que impidan el cobro de la deuda tributaria.

En ese sentido, la declaración realizada por el ministro de economía Luis Castilla en el 2012, afirmaba que *“(...) de la deuda exigible cuestionada judicialmente y suspendida vía una medida cautelar, solo se recuperó el 0.53% de las acotaciones”*. Sin embargo; el Dr. Michael Zavaleta a través de la entrevista realizada, reveló que esta cifra no es posible de confirmar en ningún portal público, incluso al realizar una solicitud de información a la autoridad competente; y afirmó que *：“(...) todos los ciclos, a modo de tarea, les asigno a mis alumnos que realicen una solicitud de información ante SUNAT para obtener cifras estadísticas públicas sobre el tema en cuestión, pero en ninguno de los ciclos esta información ha sido otorgada ni confirmada...”*. Por tanto, la cifra que otorga soporte al fundamento de la recaudación tributaria resulta de referencia, sin soporte público y probatorio.

Además, respecto a los demás especialistas entrevistados, la minoría (3) consideró que los requisitos impuestos a través de la norma resultan correctos para el fin perseguido, ya que el fundamento constitucional de la Administración Tributaria radica en que ésta debe proveer los recursos económicos al Estado para el cumplimiento de sus fines; no obstante, la mayoría

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

de los especialistas nacionales (8) concluye que la medida no resulta idónea, ni justifica la afectación impuesta a todos los contribuyentes que acceden a la vía judicial, sobre el particular, el Dr. Zavaleta afirmó que “la finalidad de la recaudación tributaria encierra una verdad a medias, ya que las reglas establecidas mediante el artículo 159° del Código Tributario, son un atropello contra el debido proceso y el derecho de defensa de los contribuyentes”.

2- Necesidad de la medida

La regulación de la norma por parte del Estado debe responder al fundamento legítimo de la recaudación tributaria como tal; pero, sin dejar de observar los derechos de los contribuyentes y el equilibrio que debe existir entre las partes. Sobre ello, el Dr. Saavedra afirma que *“no considero necesaria la regulación del artículo 159° del CT a fin de cumplir con la recaudación tributaria, debido a que una recaudación eficaz no debe asociarse a la idea de recaudar sin importar si el ciudadano se ve afectado en sus derechos fundamentales, debemos considerar que el artículo 74° de la Constitución delimita la potestad tributaria al respeto de los derechos fundamentales de la persona, entre ellos la tutela judicial efectiva”*.

Por otro lado, el artículo 159 del Código Tributario, regula requisitos adicionales para la concesión de medidas cautelares; por lo cual, no existe urgencia respecto a su regulación y el proceso judicial puede funcionar adecuadamente conforme a los requisitos que existen en el régimen general de legislación peruana: **la verosimilitud del derecho, el peligro en la demora y la adecuación de la medida solicitada**, de la misma manera como se desarrollan las solicitudes cautelares en las diversas materias del Derecho conforme a ley.

3- Proporcionalidad de la medida

Al existir una colisión entre el interés privado y público en la aplicación del artículo 159 del Código Tributario, corresponde analizar los derechos afectados a través de la norma.

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

A. Derecho a la igualdad, regulado en el artículo 2° de la Constitución Política del Perú, el cual se ve afectado en un doble sentido:

- Al haber concluido la instancia administrativa, en la cual la autoridad es juez y parte al mismo tiempo, la Administración Tributaria constituye una parte más del proceso judicial; es decir, demandado y demandante en un proceso equilibrado sin distinción ante el Juez. Por ello, la existencia de una norma que regula requisitos adicionales para una de las partes, tendrá como consecuencia la alteración de la igualdad entre ambas partes al privilegiar y otorgar protección a una de ellas.
- El régimen cautelar regulado en el artículo 159 del Código Tributario, resulta una legislación especial aplicable únicamente al contribuyente que busca en un proceso judicial suspender las acciones de la Administración Tributaria. Y, si bien es cierto, está permitida la regulación de leyes especiales (artículo 103° de la Constitución Política), estas no se pueden dar en razón de la diferencia entre las personas que forman parte de la relación procesal.

En consecuencia, la norma en análisis no tiene una justificación en una necesidad estatal real, sino se basa en la diferenciación entre el contribuyente y la Administración Tributaria, lo cual supone la afectación del derecho fundamental a la igualdad.

B. Principio de la independencia en la función jurisdiccional, regulado en el artículo 139 inciso 2 de la Constitución Política del Perú, que prescribe la facultad o potestad del Juez para dirigir el proceso en base a su discrecionalidad y conforme a ley.

De acuerdo con Monroy (2009), para que un Juez u órgano jurisdiccional pueda cumplir a cabalidad con su función y resolver conflictos de intereses, es necesario que su actividad no se vea afectada por ningún otro tipo de poder o elemento que presione o altere su voluntad, mejor dicho, su facultad de decisión. En consecuencia, el artículo 159° del Código Tributario, que prescribe de manera obligatoria que el Juez establezca un contradictorio previo en la solicitud cautelar (notificar a la

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

Administración Tributaria por 5 días antes de emitir un fallo) y la contracautela real o personal en todos los casos; genera que, como se verifica en 4 de los 5 casos analizados, la actividad realizada por el Juez quede limitada a la aplicación literal de una norma, sin observar las particularidades que pueda presentar cada caso en concreto y el asunto de fondo. La norma funcionaría de manera distinta, si el Juez tuviera la potestad de recurrir al contradictorio previo al fallo, de acuerdo a la urgencia de cada caso en concreto; así como el tipo de garantía que corresponde otorgar, sin dejar desprotegida la deuda tributaria.

C. Debido Proceso y Tutela Jurisdiccional

Estos derechos resultan de importancia en cuanto al acceso a las medidas cautelares en el proceso judicial; lo cual según la doctrina y opinión de los especialistas es un derecho implícito contenido en el derecho al debido proceso y la tutela jurisdiccional, ya que el acceso a la justicia supone también la capacidad del recurrente para solicitar una medida cautelar ante el Juez correspondiente y a obtener un fallo fundado en derecho. Teniendo ello en cuenta, existe una afectación al debido proceso no sólo por incrementar los requisitos para acceder a una medida cautelar, sino generar que **incluso en aquellos casos donde el contribuyente ha acreditado todos los supuestos que evidencian su derecho (verosimilitud del derecho, peligro en la demora v adecuación de la medida), el Juez rechace la solicitud cautelar en base a lo dispuesto por el artículo 159 del Código Tributario.**

D. Principio de Capacidad Contributiva

Definido por la sentencia N° 0033-2004-AI/TC: “(...) *la capacidad contributiva es un principio implícito de la tributación y que tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a la imposición, configurando el presupuesto legitimador para establecer tributos*”, “*siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no*

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria”.

Esta garantía constitucional, no solo aplica a los tributos e impuestos; sino a las figuras tributarias reguladas por el legislador, por tanto, una medida que configura un excesivo privilegio a la Administración, no solo atenta contra el derecho a la igualdad, sino a la capacidad económica y contributiva de los administrados.

En razón a lo mencionado; y, luego de definir los derechos constitucionales afectados con el régimen del artículo 159 del Código Tributario, concluimos que la norma persigue de manera superficial un fundamento válido en la recaudación tributaria; sin embargo, no justifica ponderar su aplicación frente al contribuyente y sus derechos fundamentales en todos los casos. De modo tal que, de acuerdo a la realidad y necesidad de cada caso, la decisión de otorgar o no una medida cautelar deberá recaer en el Juez, el cual posee la capacidad de observar e interpretar los requisitos de verosimilitud del derecho, peligro en la demora y adecuación de la medida (régimen general), conjuntamente con aquellos que deben cumplir los recurrentes de acuerdo a la materia.

4.1.2. Discusión N° 02 sobre Objetivo N° 02: Explicar el contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva, en relación a la tutela cautelar, el acceso a la justicia y el debido proceso; y su incidencia en procesos judiciales derivados de sede administrativa tributaria.

El derecho a la tutela judicial efectiva, a pesar de no encontrarse regulado explícitamente en la Constitución, es un derecho fundamental reconocido por la Constitución en el artículo 139, el cual comprende las garantías enmarcadas dentro del debido proceso; pudiendo entenderse, por lo tanto, como aquel derecho que garantiza a todas las personas el libre e igualitario acceso al órgano jurisdiccional. Este, a su vez, incluye dentro de su área de protección el acceso a la tutela cautelar.

Centrándonos en que la justicia cautelar forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva, tomamos la idea de Marcheco (2017):

El desarrollo de las medidas cautelares en el derecho procesal administrativo, que incluye el derecho procesal tributario, es de data muy reciente, como resultado de una larga evolución doctrinal y jurisprudencial que, con fundamento en el derecho a la tutela judicial efectiva, debe superar la visión tradicional del contencioso que limita la tutela cautelar.

No obstante, a ello, la realidad peruana demuestra lo afirmado por Esteban (2003) **“el acceso a la jurisdicción contencioso administrativa normalmente sufre diversas e indebidas trabas derivadas de regulaciones inapropiadas e interpretaciones judiciales desacertadas” (p. 257)**. Estas dificultades para alcanzar la revisión judicial efectiva del acto administrativo resultan cuestionables, pues además de generar situaciones injusticia, muestran también una equivocada tendencia a sobreproteger al Estado, situación que frecuentemente, termina operando como un incentivo para que la Administración actúe de manera arbitraria.

El artículo 159 del Código Tributario configura un ejemplo de ello, regulando requisitos extras al régimen general para solicitar una medida cautelar, lo cual, resulta una barrera de acceso a la justicia; sobre el particular, el Dr. Gálvez Rosasco afirmó en la entrevista que: **en su experiencia profesional había asesorado contribuyentes que tenían un fundamento válido y un derecho por cautelar vía judicial derivado de un procedimiento administrativo viciado e ilegal; sin embargo, al no tener los medios económicos para ofrecer una contracautela real o personal por el monto de la deuda imputada, se ven obligados a desistir de iniciar un proceso judicial y a fraccionar una deuda ilegal.**

Este tipo de arbitrariedad se ve reforzada también por la costumbre o interpretación jurisprudencial, ya que como SUNAT y el Tribunal Fiscal son las autoridades administrativas competentes y especializadas, se entiende que en instancia administrativa son los encargados de impartir justicia, observando principios jurisdiccionales como: la

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

igualdad y el debido procedimiento; además de resolver el fondo del asunto de manera efectiva y conforme a derecho.

Sin embargo, esta facultad de decisión se ve comprometida al involucrar intereses propios del órgano resolutorio, sobre ello podemos agregar lo acotado por el Dr. Jorge Picón en la entrevista realizada: **la norma (artículo 159 del Código Tributario), solo podría funcionar de manera válida, si en la instancia administrativa previa, se respetaran los derechos de los contribuyentes y resolvieran los conflictos de manera transparente e imparcial; lo cual, actualmente en el Perú no sucede.**

Existen muchos casos donde la Administración Tributaria posee el derecho de acreencia y de realizar el cobro coactivo de la deuda; sin embargo, no respetan las garantías mínimas reguladas en el procedimiento y, aun así, traban medidas cautelares (embargos, retenciones, orden de captura, etc.) con la finalidad de causar el mayor daño al patrimonio del contribuyente y coaccionarlo para que realice el pago, cuando evidentemente ese no es el medio adecuado para lograr la recaudación fiscal.

Es por ello, la importancia del derecho a la tutela judicial efectiva en los procesos tributarios, toda vez que, los contribuyentes que acuden a instancia judicial son aquellos afectados por una posible actuación arbitraria en sede administrativa, viendo menoscabados sus derechos e intereses.

En consecuencia, cuando un ciudadano acude judicialmente a impugnar un acto administrativo, teniendo en cuenta los gastos y tiempo que involucra, es poco probable que persiga un derecho inverosímil. Además, es el solicitante quien tiene la carga de la prueba para demostrar los presupuestos de la solicitud cautelar (peligro de la demora, la apariencia del derecho y la adecuación de la medida); con ello, sería improbable que un Juez, como órgano jurisdiccional competente, conceda medidas cautelares sin haber cumplido previamente con acreditar mínimamente el derecho por asegurar. Teniendo en cuenta lo acotado; y que, **solo en materia tributaria el administrado tiene una sobre exigencia obligatoria para acceder al trámite de la solicitud cautelar, se concluye que existe una**

afectación del derecho fundamental a la tutela cautelar, como parte integrante del derecho a la tutela judicial efectiva.

Adicionalmente, es importante que consideremos la opinión de Danós (2000); ya que, tal como lo expresó en la reciente entrevista *“cualquier dispositivo legal que, por ejemplo, pretendiera condicionar la interposición de la demanda contenciosa administrativa en materia tributaria a que la cuantía de la deuda contenida en los actos administrativos superase determinado monto mínimo, significaría dejar sin posibilidad de tutela judicial a los eventuales perjudicados por actos administrativos (...)”*, esta opinión, a modo de ejemplo calza a la aplicación del artículo 159 del Código Tributario; ya que, si tomamos las palabras del especialista en mención *“constituye una restricción al ejercicio del derecho constitucional a la tutela judicial y una norma discriminadora para quien no cuenta con los recursos”*.

En base a todo lo mencionado, el proceso contencioso administrativo y de amparo en materia tributaria, derivados de sede administrativa, se encuentran constitucionalmente garantizados; y de acuerdo con los autores, suponen alta importancia como instrumento de control público sobre la Administración Tributaria, generado en gran medida por la falta de imparcialidad administrativa. Por otro lado, la separación de los órganos jurisdiccionales se orienta a cumplir con el objetivo de impartir justicia efectiva e independiente, donde no existe confusión de facultades entre órganos administrativos y judiciales, sistema que resulta adecuado para la realidad del país. De esta manera, del análisis del impacto que tiene el derecho a la tutela judicial efectiva y las garantías que este supone en un proceso judicial donde se discuten derechos en materia tributaria, resulta conveniente afirmar que **este derecho es fundamental, de manera especial en los procesos tributarios, esto en razón de la finalidad y naturaleza de instrumento de control público; por tanto, no será posible resolver un proceso judicial imparcial y equilibrado, sin observar el derecho de acceso a la justicia, la tutela cautelar, el debido proceso y a la tutela judicial efectiva.**

4.1.3. Discusión N° 03 sobre Objetivo N° 03: Precisar los criterios judiciales en los procesos tributarios, respecto a la aplicación del artículo 159 del Código Tributario, en relación al derecho a la tutela judicial efectiva.

Con los resultados presentados en el capítulo anterior respecto de los casos obtenidos y analizados a nivel nacional, corresponde identificar los criterios de cada juzgado, así como la incidencia real del artículo 159 del Código Tributario en el derecho a la tutela judicial efectiva del contribuyente.

En primer lugar, tenemos que, en la ciudad de Lima todos los casos (3) fueron resueltos de la misma forma y aplicando el mismo criterio, situación similar al caso seguido ante el juzgado especializado en lo civil de Cajamarca (1); sin embargo, en el caso de Trujillo (1), se pudo observar un criterio distinto al aplicado por los demás jueces, en base a ello procederemos a analizar ambos y sus fundamentos.

El primer criterio, aplicado por la mayoría de juzgados – 4 de los casos – responde a un **criterio judicial de legalidad**; en el cual, se cumple lo establecido taxativamente por la norma especial regulada en el artículo 159 del Código Tributario que se basa en los requisitos de forma (contradictorio y contracautela), sin pronunciarse respecto de la discusión de fondo previamente. De esta forma, luego de la presentación de la solicitud cautelar, el juzgador evalúa y verifica el cumplimiento de los requisitos de forma en cada caso para determinar cuales proceden, luego de ello trasladan dicha solicitud a la otra parte – SUNAT/ Tribunal Fiscal – para que, de acuerdo a lo establecido en la norma, la autoridad se pronuncie respecto del conflicto y la deuda. Finalmente, concluimos que la facultad del juzgador se encuentra limitada en la mayoría del proceso, ya que solo actúa como un director hasta el fallo de la solicitud cautelar; decisión que, en el total de casos bajo dicho criterio (4), adopta una opinión similar a los fundamentos de la Administración Tributaria, teniendo como consecuencia el rechazo de todas las solicitudes cautelares.

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

Como ejemplo, tomaremos el caso seguido por la empresa INDUSTRIA DE LA DIVERSIÓN S.A.C. en Lima, el objetivo de la medida cautelar solicitada por el contribuyente era suspender la sanción consistente en el cierre temporal de su local desde el 26 de noviembre al 28 de noviembre del 2015. La solicitud fue presentada el día 15 de noviembre del 2015, con la intención de que, con carácter de urgencia, se dicte la medida cautelar por estar en una fecha cercana al cierre del local. **El juzgado, mientras analizó si se habían cumplido con los requisitos de forma (adjuntar tasa, copias, entre otros), y realizó el traslado correspondiente a la autoridad de acuerdo al artículo 159° del Código Tributario, la sanción había sido ejecutada al demandante. Es decir, al momento de resolver respecto de dicha medida cautelar en febrero del 2016, carecía totalmente de objeto, ya que habían transcurrido casi dos meses desde que se había producido el cierre y el contribuyente había cumplido la sanción que pretendía dejar sin efecto.**

Por tanto, en este tipo de casos se genera como consecuencia que el órgano jurisdiccional se vuelva mecánico y limitado, debido a barreras establecidas por la regulación en la materia, donde se ve obligado a sobreponer la forma al fondo; y, difícilmente en el caso que el contribuyente obtenga un fallo favorable al final del proceso, podrá restablecerse al estado anterior de su derecho. Al regirse bajo el criterio de legalidad explicado, los derechos de los contribuyentes se ven comprometidos.

Por otro lado, tenemos al criterio minoritario del análisis del caso seguido en Trujillo (1), basado en la potestad y discrecionalidad del juez para decidir dentro de un proceso, donde la aplicación de la norma adecuada al caso en concreto, se da luego de haber evaluado el carácter de urgencia y el derecho por cautelar del contribuyente. **En el caso en concreto, el Juez consideró que al haber acreditado fehacientemente los requisitos generales de la medida cautelar (verosimilitud del derecho, peligro en la demora y adecuación de la medida), no resultaba necesario ni proporcional hacia el contribuyente realizar la notificación previa a la autoridad tributaria. Por tanto, prescindió del contradictorio previo obligatorio y aplicó la norma general, según la cual, la medida cautelar se dicta sin conocimiento de la otra parte.**

En base a ello, determinamos que no existe un solo criterio para resolver todos los casos, y ambos criterios analizados poseen un fundamento válido de aplicación; a la conclusión que se puede arribar, es que la tendencia actual es juzgar bajo el criterio de legalidad y literalidad.

No obstante, según la opinión de los especialistas y la doctrina analizada, para la protección de los derechos de los ciudadanos, se debe analizar cada caso en concreto; y, de acuerdo a las necesidades y derechos discutidos en cada uno, será facultad del Juez decidir el criterio a aplicar. Adicionalmente, debemos tener en cuenta lo mencionado por la juez constitucional con sub-especialización en temas tributarios, aduaneros y del INDECOPI, Núñez (2015) los requisitos establecidos en el artículo 159 del Código Tributario solo se aplican a los procesos contenciosos administrativos; mientras que, en el caso de los procesos de amparo, se mantienen los requisitos generales en razón de la urgencia de los derechos constitucionales en discusión. (p.598)

De esta forma, **la finalidad es que el órgano competente; y no la ley, ejerza la función jurisdiccional amparada constitucionalmente, para determinar respecto de las solicitudes cautelares que afecten a la autoridad tributaria, la pertinencia de un contradictorio previo y el importe o cuantía de la contracautela;** o, en su defecto de aceptar la caución juratoria como contracautela, siempre que la ponderación de la proporcionalidad y eficacia de la medida así lo permita. Además, el juez deberá identificar las solicitudes de contribuyentes que pretenden hacer un uso abusivo del derecho a la tutela cautelar.

En base a lo mencionado, concluimos que, más allá del criterio por el cual opte el Juez, **se hará valer el derecho a la tutela judicial efectiva y tutela cautelar del contribuyente, en aquellos procesos donde posea independencia y discrecionalidad para resolver.** Es decir, donde no exista factores externos que alteren la decisión final, lo cual; tal como se verificó, sucede al momento que la autoridad tributaria absuelve una solicitud cautelar, donde persuade al Juez a través de sus argumentos para cautelar sus intereses sobre los del ciudadano.

Por otro lado, **el derecho a la tutela judicial efectiva y tutela cautelar del contribuyente, no se protege por el hecho de acceder formalmente a una medida cautelar, es decir, presentar la solicitud; sino que se extiende a la manera en cómo se evalúa, resuelve, la motivación de su procedencia o rechazo, así como la efectividad y ejecución del fallo.** Este derecho y garantía procesal, acompaña durante cada etapa del proceso al recurrente legitimado para interponer la acción que sea adecuada para la protección de sus intereses.

4.1.4. Discusión N° 04 sobre Objetivo N° 04: Analizar la legislación comparada respecto de los requisitos de las medidas cautelares en procesos judiciales, derivados de sede administrativa tributaria.

Al analizar legislación comparada respecto de la regulación del artículo 159 del Código Tributario, se puede obtener una visión general e internacional para la investigación, para ello, se tomaron como muestra países latinoamericanos que, tal y como establece la doctrina mayoritaria, poseen una regulación similar a la de Perú.

El estudio, además, ha permitido verificar si Perú sigue una tendencia que los países vecinos seleccionados – Chile, Ecuador, Bolivia, Uruguay y Venezuela – han adoptado, estableciendo medidas similares con la finalidad de proteger a la autoridad tributaria en las respectivas regulaciones; o, si, por el contrario, se trata de equilibrar la relación entre Administración y administrado con la normativa tributaria.

En principio, en todos los países que analizados existe regulación respecto de la revisión judicial de los actos administrativos, así como la protección de la deuda coactiva objeto del proceso; no obstante, en tres de los países, esta normativa se encuentra derogada o en proceso de modificación, **siendo Colombia el primer país en declarar la inconstitucionalidad de la norma que persigue proteger a la Administración Tributaria frente al privado.**

Resulta de vital importancia lo establecido mediante la Sentencia C-318-1998 de la Corte Constitucional de Colombia, que declaró inconstitucional el artículo que solicitaba el pago

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

previo a la interposición de la demanda contencioso administrativa, el fundamento principal visto desde la perspectiva constitucional fue que **“el derecho a una tutela judicial efectiva, apareja, entre otras cosas, la posibilidad de acceder en condiciones de igualdad y sin obstáculos o barreras desproporcionadas, a un juez o tribunal independiente e imparcial, frente al cual se pueda ejercer libremente la plena defensa de los derechos e intereses propios con la finalidad de obtener la debida protección del Estado”**.

La norma en mención, fue evaluada bajo un test de razonabilidad y proporcionalidad, poniendo en contraposición el derecho a la tutela judicial efectiva y la caución exigida, esta última, una medida evidentemente inconstitucional al imponer un porcentaje fijo para todos los casos, por lo cual, se concluye que lo adecuado es que el juez evalúe cada caso en concreto y establezca si corresponde una garantía y el monto de la misma.

Por su parte, la Corte Constitucional de Ecuador, declaró la constitucionalidad condicionada de la norma similar a la peruana, estableciendo que esta solo podrá continuar aplicándose de la siguiente manera: *"El auto en que el Tribunal acepte al trámite la acción de impugnación de obligaciones tributarias, fijará la caución prevenida en el inciso primero y final de este artículo, y dispondrá que el actor consigne la misma en el Tribunal, dentro del término de Dirección Nacional Jurídica Departamento de Normativa quince días, contados a partir de su notificación. En caso de incumplir con el afianzamiento ordenado, el acto materia de la acción quedará firme y se ordenará el archivo del proceso"*.

Como se aprecia del extracto de la sentencia, al igual que en el caso de Colombia, **se optó por establecer una caución facultativa a criterio del Juez y fijada por éste al ser admitida la demanda, y no antes de su presentación como operaba anteriormente, lo cual restringía de manera expresa el derecho de los contribuyentes ya que no se permitía calificar el fondo de la controversia por un requisito previo de forma.**

Es importante mencionar también que, la solicitud de inconstitucionalidad interpuesta en Ecuador, fue en base a la **vulneración del derecho de defensa, derecho al debido proceso y el principio de unidad jurisdiccional**, todo esto muy relacionado con el problema de

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

investigación planteado, ya que la normativa que involucra a la Administración Pública, normalmente se encuentra ligada a la ponderación de sus intereses, afectando los derechos de los ciudadanos, que constituyen la parte en desventaja de la relación procesal. Por tanto, resulta un avance jurisprudencial considerable el evaluar la constitucionalidad de una norma que protege al Estado, al considerar peligrosa la afectación de derechos fundamentales del colectivo.

El caso de Bolivia constituye una declaración de inconstitucionalidad con mayor rigurosidad, debido a que observa y pondera los derechos de los ciudadanos frente al Estado; es decir, lo contrario a la regulación del Perú. El artículo 131° del Código Tributario boliviano, regulaba que se debía otorgar una garantía en un plazo perentorio y fijo en todos los casos para la suspensión de los actos de ejecución de la Administración Tributaria; y, a pesar de que el código extranjero no establecía un porcentaje de garantía mínima, se concluyó que dicho párrafo del artículo debía ser derogado.

En los 3 países que presentamos previamente, se observa **la tendencia respecto de equilibrar la situación de ambas partes procesales, dejando de lado formalismos en el proceso para concentrarse en la verdadera finalidad del proceso contencioso administrativo: realizar un efectivo control judicial de los actos expedidos por la Administración Tributaria y pronunciarse sobre el fondo de la controversia.**

En el ámbito de la regulación vigente, analizamos los países de Uruguay y Venezuela, constatando la diferencia de su normativa. Por su parte Uruguay, donde se mantiene la norma que establece una barrera procesal – distinto al caso peruano que establece en la contracautela real o personal una barrera económica -; toda vez que no todos los particulares pueden acceder por igual a solicitar una medida cautelar en instancia judicial, vulnerando el principio de igualdad procesal, sobre todo teniendo en cuenta que los administrados que acuden a la vía judicial normalmente agotaron la vía administrativa sin éxito.

En el caso de Venezuela, partimos de una regulación más permisiva, en el sentido que se permite la suspensión de los actos de la Administración en los casos donde se pueda ver

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

afectado los derechos e interés del contribuyente de manera irreparable, para lo cual, evidentemente el solicitante tendrá que acreditar este posible daño y el derecho vulnerado.

Ambos, Uruguay y Venezuela, otorgan la potestad al juez de acuerdo a la solicitud del recurrente, para resolver la solicitud de suspensión y fijar una garantía adecuada al proceso y pretensión; punto que se ha tratado en el apartado anterior a más profundidad, al ser la independencia del Juez en la dirección del proceso fundamental para un resultado justo.

Sobre este último punto, cabe mencionar, tal como se mostró en los resultados, que **ninguna de las legislaciones analizadas establece el contradictorio previo a la resolución de la solicitud cautelar o de suspensión; es decir, el notificar a la autoridad tributaria previamente los argumentos del demandante para que se pronuncie sobre los mismos, coadyuvando a conseguir un fallo más independiente e imparcial.**

4.2 Conclusiones

- El artículo 159° del Código Tributario establece dos requisitos adicionales de concesión de medidas cautelares en instancia judicial: el contradictorio previo (notificar a la Administración Tributaria previo al fallo) y la contracautela real o personal por el 60% del monto de la deuda, ambos de carácter obligatorio. Teniendo ello en cuenta, existe un fundamento importante por el cual el Estado ha decidido establecer un régimen especial para el otorgamiento de medidas cautelares cuando el fondo del proceso sea de materia tributaria: el interés general de la recaudación fiscal; sin embargo, en la realidad no resulta una medida del todo eficaz debido a que no asegura en todos los casos el cobro efectivo de la deuda. Por lo tanto, el cumplimiento de la finalidad de la norma sin afectar derechos fundamentales del contribuyente, está relacionada con la efectiva aplicación de los principios de independencia del juez, equidad y capacidad contributiva.
- El derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, como garantía procesal, en principio necesita de mayor regulación y pronunciamiento jurisprudencial en el Perú; no obstante, de la investigación se pudo concluir que constituye un derecho importante en la legislación comparada, con ello, se puede establecer la correlación y dependencia con el derecho a la tutela cautelar de los ciudadanos. Ambos, constituyen derechos de observancia obligatoria en todos los procesos judiciales, y de manera especial de aquellos que se interponen en contra de un órgano estatal como la Administración Tributaria, ya que en estos se busca lograr la igualdad entre las partes procesales, sin distinción respecto de su condición de público o privado, esto no quiere decir que debe existir la intención de generar abuso o sobreprotección al contribuyente; sino que el Juez evalúe las pretensiones de ambas partes por igual basándose en el derecho y su capacidad discrecional para resolver el conflicto de intereses planteado en cada caso en concreto.
- Sobre los criterios judiciales, se evidenció una tendencia mayoritaria por el respecto de la legalidad en la regulación tributaria por parte de los jueces y órganos jurisdiccionales, en la cual, limitan su facultad a la verificación de cumplimiento de

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

los requisitos y obligaciones contenidas en el artículo 159° del Código Tributario; y también, de respetar el privilegio del contradictorio hacia la Administración Tributaria. No obstante, como toda regla, existen excepciones y esto sucedió con uno de los casos analizados, en el cual el Juez ponderó el carácter de urgencia de la medida cautelar solicitada y resolvió de acuerdo a su criterio, resultando el único caso donde la solicitud cautelar fue declarada fundada.

- Respecto de la legislación comparada, en todos los casos (5) se observó que se valora y pondera la discrecionalidad del juez para establecer la medida y garantía acorde a la solicitud de suspensión de los actos de la Administración, panorama distinto al regulado en el Perú, ya que según el artículo 159° del Código Tributario el Juez se limita a aplicar los requisitos establecidos en la norma especial en todos los casos por igual. Finalmente, se determinó que respecto al requisito del contradictorio previo obligatorio (traslado de la solicitud cautelar a la Autoridad Tributaria por un plazo establecido), no se encuentra regulado por ninguno de los países analizados, por lo que se concluye que esta regulación constituye un privilegio excesivo otorgado a la Administración Tributaria.
- De manera general, el artículo 159 del Código Tributario y el régimen cautelar que establece, incide directamente en los derechos de los contribuyentes en el Perú, de manera específica en el derecho a la tutela judicial efectiva y tutela cautelar, así como derechos y principios conexos. Esto, en razón de la restricción a las medidas posibles de solicitar y ejecutar ante las actuaciones administrativas de naturaleza tributaria que resulten abusivas o excesivas; creando un régimen cautelar especial contrario al establecido en el ámbito procesal para todas las especialidades, otorgando un status de privilegio a la Administración Tributaria y sobreponiendo el interés público sobre el de los administrados.

4.3. Recomendaciones

Para la existencia de un justo equilibrio entre los derechos del contribuyente y la necesidad de protección del ingreso público, son necesarias realizar ciertas modificatorias y precisiones de interpretación al artículo 159 del Código Tributario, donde resulta fundamental el respeto a la independencia y discrecionalidad del Juez, así como el principio de equidad y capacidad contributiva del administrado. Todo ello contribuirá a restablecer la proporcionalidad entre los derechos y obligaciones que tienen tanto la Administración como los contribuyentes, bajo el marco de un Estado Constitucional de Derecho.

4.3.1. Modificatoria del Artículo 159 del Código Tributario:

Partiendo de la normativa vigente, de acuerdo a los fundamentos y conclusiones de la investigación planteada, se procederá a definir y establecer los incisos a modificar del artículo en estudio.

NORMA VIGENTE

Artículo 159°. - MEDIDAS CAUTELARES EN PROCESOS JUDICIALES

Cuando el administrado, en cualquier tipo de proceso judicial, solicite una medida cautelar que tenga por objeto suspender o dejar sin efecto cualquier actuación del Tribunal Fiscal o de la Administración Tributaria, incluso aquéllas dictadas dentro del procedimiento de cobranza coactiva, y/o limitar cualquiera de sus facultades previstas en el presente Código y en otras leyes, serán de aplicación las siguientes reglas:

1. 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 juratoria.***

2. Si se ofrece contracautela de naturaleza personal, esta deberá consistir en una cartafianza bancaria o financiera, con una vigencia de doce (12) 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 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 la renovación.

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

3. Si se ofrece contracautela real, esta 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.***

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 dejarse sin efecto la medida cautelar.

5. 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 de que aquélla 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 del proceso.

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

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. En el supuesto previsto en el artículo 615° del Código Procesal Civil, la contracautela, para temas tributarios, se sujetará a las reglas establecidas en el presente artículo. Lo dispuesto en los párrafos precedentes no afecta a los procesos regulados por Leyes Orgánicas.

- En primer lugar, de acuerdo a lo analizado, corresponde delimitar que los requisitos especiales establecidos mediante el Artículo 159 del Código Tributario aplican, de acuerdo a la materia y tipo de proceso, a los procesos contenciosos administrativos tributarios, mas no al proceso constitucional de amparo, ya que la denominación del artículo como “*Medidas Cautelares en Procesos Judiciales*”, causa una confusión al respecto, generando que en los procesos de urgencia, en los cuales se afectan derechos fundamentales, se restrinjan las medidas cautelares solicitadas indebidamente.

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

- Respecto del inciso 1, resulta conveniente eliminar la última parte que dispone textualmente “*En ningún caso, el Juez podrá aceptar como contracautela la caución juratoria.*”, ya que la misma norma resulta contradictoria al considerar en la parte final que cuando la deuda tributaria no supere las 15 UIT, se podrá ofrecer la caución juratoria como contracautela para garantizar la medida cautelar solicitada.
- Respecto del inciso 2 y 3, realizando un balance entre las necesidades del fisco, la capacidad y derechos del administrado; así como la independencia y discrecionalidad del Juez, se deberá modificar el monto fijo del ofrecimiento de la contracautela real o personal, estableciendo un porcentaje máximo; con lo cual, el juzgador tomará la decisión de acuerdo al análisis del caso en concreto.
- Finalmente, el inciso 5 se deberá eliminar en su totalidad, en base a la afectación al derecho a la tutela judicial efectiva y principio inaudita parte del contribuyente, el cual incluye los derechos: al debido proceso, a la defensa y tutela cautelar. Además, como se analizó en el capítulo de legislación comparada, en ninguno de los países estudiados se considera un contradictorio previo para la solicitud cautelar, por lo cual, tal como lo establece el artículo 637 del Código Procesal Civil, la regla general de una medida cautelar contra la Administración Tributaria será dictarla sin el conocimiento de la otra parte, hasta su ejecución.

NORMA MODIFICADA

Artículo 159°. - MEDIDAS CAUTELARES EN PROCESOS CONTENCIOSOS ADMINISTRATIVOS

Cuando el administrado, en cualquier tipo de proceso judicial, solicite una medida cautelar que tenga por objeto suspender o dejar sin efecto cualquier actuación del Tribunal Fiscal o de la Administración Tributaria, incluso aquéllas dictadas dentro del procedimiento de cobranza coactiva, y/o limitar cualquiera de sus facultades previstas en el presente Código y en otras leyes, serán de aplicación las siguientes reglas:

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

1. Para la concesión de la medida cautelar es necesario que el administrado presente una contracautela de naturaleza personal o real.

2. Si se ofrece contracautela de naturaleza personal, esta deberá consistir en una cartafianza bancaria o financiera, con una vigencia de doce (12) meses prorrogables, ***cuyo importe sea hasta el cincuenta por ciento (50%) del monto por el cual se concede la medida cautelar, dicho porcentaje será dictado a discrecionalidad del Juez competente en base a la evaluación del caso en concreto.***

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 la renovación.

3. Si se ofrece contracautela real, esta deberá ser de primer rango ***y cubrir hasta el cincuenta por ciento (50%) del monto por el cual se concede la medida cautelar, dicho porcentaje será dictado a discrecionalidad del Juez competente en base a la evaluación del caso en concreto.***

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 dejarse sin efecto la medida cautelar.

5. Una vez concedida y ejecutada la medida cautelar, se notificará a la Administración Tributaria, quien podrá apersonarse al proceso, precisar el monto de la deuda actualizada e interponer oposición. La formulación de la oposición no suspende la ejecución de la medida.

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.

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. En el supuesto previsto en el artículo 615° del Código Procesal Civil, la contracautela, para temas tributarios, se sujetará a las reglas establecidas en el presente artículo. Lo dispuesto en los párrafos precedentes no afecta a los procesos regulados por Leyes Orgánicas.

REFERENCIAS

- Abad, S. B. y Danós, J. E. (2013). *La inconstitucional regulación de las medidas cautelares contra la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal. XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. Recuperado de http://www.ipdt.org/uploads/docs/01_Rev55_Abad-Danos.pdf
- Abad, S. (2014). La sentencia estimatoria de amparo: La difícil ruta para su ejecución. *IUS ET VERITAS*. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/11920>
- Acosta, K. (2016). *Análisis del Art. 615 CPC: caso especial de procedencia de una medida cautelar tras la obtención de una sentencia favorable* (tesis de pregrado). Universidad de Piura, Piura, Perú.
- Altuve-Febres, F. (2010). El juez constitucional como legislador positivo en el Perú. *Pielagus*. Recuperado de <https://www.journalusco.edu.co/index.php/pielagus/article/view/618/1175>
- Araújo-Oñate, R. (2011). Acceso a la justicia y tutela judicial efectiva. Propuesta para fortalecer la justicia administrativa. Visión de derecho comparado. *Revista Estudios Socio-Jurídicos*. Recuperado de <http://www.redalyc.org/html/733/73318918009/>
- Balmaceda, G. (2013). Las medidas cautelares en los procesos judiciales seguidos contra actos de la Administración Tributaria. *En Blog: Tributación Perú*. Recuperado de <http://tributacionperuamatos.blogspot.pe/2013/05/las-medidas-cautelares-en-los-procesos.html>

- Bardales, P. (2016). Una mirada constitucional al régimen cautelar previsto en el artículo 159 del Código Tributario. *IUS ET VERITAS*. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6082754>
- Basallo, C. (2012). *Código Tributario para contadores*. Lima, Perú: Gaceta Jurídica.
- Bordalí, A. (2011). Análisis crítico de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el derecho a la tutela judicial. *Revista chilena de derecho*. Recuperado de http://www.scielo.cl/scielo.php?pid=S071834372011000200006&script=sci_arttext&tlng=en
- Bravo, C., Robles, C., Ruiz de Castilla, F. y Villanueva, W. (2014). *Código tributario: doctrina y comentarios*. Lima, Perú: Instituto Pacífico.
- Bustamante, R., Chamorro, F., Guilherme, L., Priori, G. (2009). Algunas reflexiones sobre el posible cambio de paradigma respecto a la tutela jurisdiccional efectiva. *Ius Et Veritas*. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12179>
- Castillo, L. (2013). Debido Proceso y Tutela Jurisdiccional. Universidad de Piura: *Repositorio Institucional PIRHUA*. Recuperado de <https://pirhua.udep.edu.pe/handle/11042/2132>
- Cavani, R. (2013). Caucción y tutela cautelar contra la Administración Tributaria – Apuntes críticos sobre el nuevo artículo 159 del Código Tributario. *Bepress*. [En línea]. Recuperado de <https://works.bepress.com/renzocavani/6/>
- Danós, J. E. (2000). El Proceso Contencioso Administrativo En Materia Tributaria. *Themis* 41. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5109642>

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

Danós, J. E. (1995). El procedimiento de cobranza coactiva como manifestación de la potestad de la administración pública de ejecución forzosa de sus actos. *Themis* 32. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11478>

Decreto Legislativo N° 1121. Modifican Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias. (julio 18, 2012). Art. 159: Medidas cautelares en procesos judiciales. *Congreso de la República del Perú*. Recuperado de <http://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/modifican-texto-unico-ordenado-del-codigo-tributario-aprobad-decreto-legislativo-n-1121-815970-4/>

Díaz, J. (2004-2006). *Acceso a la justicia y la tutela jurisdiccional efectiva: Ágora* Revista de Derecho. Lima, Perú: Universidad Inca Garcilaso de la Vega.

Esteban, P. (2003). El Derecho A La Tutela Judicial Efectiva y El Acceso A La Jurisdicción Contencioso Administrativa. *Revista de Derecho Público*. Recuperado de http://www.cassagne.com.ar/publicaciones/La_tutela_Judicial_efectiva_y_el_acceso_a_la_jurisdiccion_contencioso_administrativa._.pdf

Espinosa-Saldaña, E., Ruiz-Rico, G. y Del Real, A. (2012). Tutela de derechos en sede jurisdiccional. *Fondo editorial del Poder Judicial*. Recuperado de <https://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/705e1700412438f79d6fbf7bf7c8760a/TUTELA+DE+DERECHOS+EN+SEDE+JURISDICCIONAL-VERSIONFINAL.pdf?MOD=AJPERES>

Exp. N.° 763-2005-PA/TC. Sentencia del Tribunal Constitucional. (abril 13, 2005). Fundamento 6: la tutela judicial efectiva y sus alcances. *Tribunal Constitucional*

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

del Perú. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00763-2005-AA.html>

Ferrada, J. y Sagredo, P. (2015). La tutela cautelar en la justicia administrativa chilena: fundamentos, regulación, limitaciones y desafíos. *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*. Recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=173641334016>

García, G. Y Contreras, P. (2013). El derecho a la tutela judicial y al debido proceso en la jurisprudencia del tribunal constitucional chileno. *Centro de estudios constitucionales de Chile*. Recuperado de http://www.scielo.cl/scielo.php?pid=S0718-52002013000200007&script=sci_arttext

Gestión (2011). Sunat confirma que se busca limitar medidas cautelares. Recuperado de <http://aempresarial.com/web/informativo.php?id=15914>

Gonzáles, C. y Villanueva, C. (2014). Análisis del Artículo 159° del Código Tributario: Un apunte sobre la desnaturalización de la contracautela. *Derecho & Sociedad*. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12575>

Grellaud, G. (2004). Facultades de la Administración en materia de determinación de tributos. *Instituto Peruano de Derecho Tributario, Revista 30, p.23*. Recuperado de http://www.ipdt.org/editor/docs/03_Rev30_GGG.pdf

Huamaní, C. (2015). *Código Tributario Comentado: Parte 2*. Lima: Jurista Editores.

Landa, C. (2005). El amparo en el nuevo Código Procesal Constitucional peruano. *Instituto de investigaciones jurídicas de la UNAM*. Recuperado de

<https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/anuario-derecho-constitucional/article/view/30261/27316>

Ledesma, M. (2016). *Las medidas cautelares en el proceso civil - primera edición.*

Gaceta Jurídica. Lima: Editorial El Búho E.I.R.L.

Ley N° 29884 – Ley que delega al Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria, aduanera y de delitos tributarios y aduaneros (junio 9, 2012). Art. 2: “Delegación de facultades”. *Comisión Permanente del Congreso de la República del Perú*. Recuperado de <http://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/ley-que-delega-al-poder-ejecutivo-la-facultad-de-legislar-en-ley-n-29884-799558-1/>

Maida, M. (2015). Las medidas cautelares en el código contencioso administrativo y tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y su comparación con la normativa nacional. *AGUSVINNUS*. Recuperado de <http://agusvinnus.prodiversitas.org/revistas/Maida-2.pdf>

Marcheco, B. (2015). La tutela cautelar en lo contencioso-administrativo. El caso de Cuba. *Revista Opinión Jurídica*. Recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=94543600012>

Marcheco, B. (2017). La tutela cautelar en los procesos contra la administración pública en Ecuador. *Revista de Derecho (Valdivia)*. Recuperado de http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-09502017000100011

Martel, R. A. (2002). *Acerca de la necesidad de legislar sobre las medidas autosatisfactivas en el proceso civil* (tesis de maestría). Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima, Perú.

- Martín, F. (2014). Del derecho a la tutela judicial efectiva hacia el derecho a una tutela efectiva de la justicia. *Revista Europea de Derechos Fundamentales*. Recuperado de <http://journals.sfu.ca/redf/index.php/redf/article/view/96>
- Martínez-Cardoza, L. (2016). *Vulneración a la tutela judicial efectiva en la concesión de medidas cautelares en el arbitraje peruano* (Tesis de pregrado en Derecho). Universidad de Piura. Piura, Perú.
- Martínez, M., Robles, C., Donayre, L., Vargas, C. (Ed.) (2015). *El procedimiento contencioso tributario: Derechos y garantías del contribuyente en sede administrativa y judicial*. Defensoría del contribuyente y usuario aduanero. Lima: Palestra Editores.
- Mejía, M. (2015). El Amparo tributario peruano: apuntes sobre las vías paralelas. *Instituto Peruano de Derecho Tributario, Revista 58*. Recuperado de <http://www.ipdt.org/publicaciones/articulos?titulo=T%C3%ADtulo+de+art%C3%ADculo&autor=mejia>
- Noriega, C. & Santibáñez, V. (2017). *Medidas Cautelares en la Jurisdicción Contencioso-Administrativa Chilena* (tesis de pregrado). Universidad de Chile, Santiago, Chile.
- Panta, J. (2014). Las medidas cautelares en proceso judiciales a la luz del artículo 159 del Código Tributario. *Boletín Itaius Esto*. Recuperado de <http://www.itaiusesto.com/las-medidas-cautelares-procesos-judiciales-a-la-luz-del-articulo-159-del-codigo-tributario/>
- Pérez, Y. (2016). La revisión judicial de los actos de la administración tributaria en Cuba. *Justicia Juris*. Recuperado de http://www.scielo.org.co/scielo.php?pid=S1692-85712016000200077&script=sci_abstract&tlng=en

- Perozo, J. y Montaner, J. (2007). Tutela Judicial Efectiva en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. *Frónesis*. Recuperado de http://ve.scielo.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1315-62682007000300004&lng=es&tlng=es.
- Pleno Jurisdiccional 0023-2005-PI/TC. Sentencia del Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional. (octubre 27, 2006). Fundamento 10: la tutela cautelar con contenido implícito del derecho al debido proceso. *Tribunal Constitucional del Perú*. Recuperado de <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00023-2005-AI.html>
- Priori, G. (2013). *Proceso y constitución: las garantías del justo proceso*. Ponencias del tercer seminario internacional proceso y constitución. Lima, Perú: Palestra editores.
- Restrepo, M. (2005). La necesidad de ampliar la tutela cautelar judicial en el proceso contencioso administrativo. *SABERES*. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1165937>
- Sánchez, M. (2003). *Derecho a la tutela judicial efectiva: Prohibición de sufrir indefensión y su tratamiento por el Tribunal Constitucional*. En Universidad de Extremadura (Ed.) Anuario de la Facultad de Derecho N° 21 (pp. 601-616). España: Universidad de Extremadura: Facultad de Derecho.
- Tamani, C. (2014). La tutela cautelar en el proceso contencioso-administrativo. A propósito del artículo 159° del Código Tributario. *Bepress*. Recuperado de https://works.bepress.com/carlos_tamani/4/
- Villegas, C. M. (2015). *Límites constitucionales a las facultades discrecionales de la Administración Tributaria*. DOI: <http://dx.doi.org/10.21503/lex.v13i16.859>

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

Yacolca, D., Gamba, C., Agüero, O., Villavicencio, D., Vivanco, A., Sarmiento, J....

Pacci, A. (2012). *Tratado de Derecho Procesal Tributario*. Lima, Perú: Instituto Pacífico.

Zavaleta, M. (2013). Crítica al proceso cautelar tributario en el contencioso-administrativo y en el amparo. Recuperado de http://www.derecho.usmp.edu.pe/CET_ediciones_anteriores/edicion_18/archivos/ARTICULOS/01%20CRITICA%20AL%20PROCESO%20CAUTELAR%20TRIBUTARIO%20EN%20EL%20%20CONTENCIOSO_MZA.pdf

Zavaleta, R. (2012). El régimen cautelar contra actos de la SUNAT: El fin no justifica los medios. Recuperado de <http://ius360.com/publico/procesal/contienda-es-constitucional-el-articulo-159-del-codigo-tributario/>

ANEXOS

ANEXO N° 01: MATRIZ DE CONSISTENCIA

TABLA 06

Tema: “LA INCIDENCIA DEL ARTÍCULO 159° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO EN EL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA DEL CONTRIBUYENTE EN EL PERÚ”

<u>PROBLEMA</u>	<u>OBJETIVOS</u>	<u>HIPÓTESIS GENERAL</u>	<u>METODOLOGIA</u>
<p>¿De qué manera el artículo 159 del Código tributario, que regula el régimen cautelar especial tributario en los procesos judiciales, incide en el derecho a la tutela judicial efectiva de los contribuyentes en el Perú?</p>	<p>Objetivo General</p> <p>Determinar de qué manera el artículo 159 del Código tributario, que regula el régimen cautelar especial tributario en los procesos judiciales, incide en el derecho a la tutela judicial efectiva de los contribuyentes en el Perú.</p> <p>Objetivos Específicos</p> <ul style="list-style-type: none"> • Explicar los requisitos establecidos en el artículo 159 del Código Tributario, en relación a la recaudación tributaria como fundamento constitucional, frente a los derechos de los contribuyentes. • Explicar el contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva, en relación a las aristas de la tutela cautelar, el acceso a la justicia y el debido proceso; y su importancia en procesos judiciales derivados de sede administrativa tributaria. • Precisar los criterios judiciales de los procesos contenciosos administrativos y procesos de amparo, respecto a la aplicación del artículo 159 del Código Tributario, en relación al derecho a la tutela judicial efectiva. • Analizar legislación comparada respecto de los requisitos de las medidas cautelares en procesos judiciales derivados de sede administrativa tributaria, con el fin de establecer las semejanzas y diferencias de las normativas. 	<p>El artículo 159° del Código Tributario, que regula el régimen cautelar especial en materia tributaria, incide de manera negativa en el derecho de tutela judicial efectiva, debido a que se limita al contribuyente en el acceso a una medida cautelar en contra de la Administración Tributaria en sede judicial.</p>	<p><u>TIPO DE INVESTIGACION</u></p> <p>Básica</p>
	<p><u>JUSTIFICACION</u></p> <p>TEÓRICA:</p>	<p><u>HIPÓTESIS ESPECÍFICA</u></p> <p>El contribuyente no puede acceder a una medida cautelar, en virtud al Artículo 159° del Código Tributario, en contra de la Administración tributaria en sede judicial, a pesar de que acredite la verosimilitud del derecho, peligro en la demora y adecuación de la medida cautelar, presupuestos generales para solicitar una medida cautelar en la legislación peruana.</p>	<p><u>DISEÑO</u></p> <p>No experimental</p>
		<p><u>VARIABLES</u></p> <p>VARIABLE 1: Artículo 159 del código tributario que regula el</p>	<p>MUESTRA:</p> <p>05 Resoluciones judiciales sobre medidas cautelares en aplicación del artículo 159° del Código Tributario, contra la</p>

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

	<p>Existe la necesidad de establecer la afectación sobre el derecho a la tutela judicial efectiva y las aristas este contiene, derivada de la regulación de un régimen cautelar especial tributario aplicable únicamente a los contribuyentes que buscan suspender la actuación de la Administración Tributaria, regulado en el artículo 159 del Código Tributario, mediante Decreto Legislativo N° 1121.</p> <p>PRÁCTICA:</p> <p>Se proporcionará una respuesta respecto de los criterios que actualmente se aplican en la resolución de casos en los que encuadra el artículo 159 del Código Tributario, mostrando así el que resulta el adecuado para la protección de los derechos fundamentales de ambas partes del proceso.</p> <p>ACADÉMICA:</p> <p>Porque se aportará un conocimiento particular respectodel derecho a la tutela judicial efectiva en procesos judiciales (contenciosos administrativos y de amparo) en el ámbito tributario, derivado de la instancia administrativa previa, como última instancia de revisión e impugnación del acto administrativo.</p>	<p>régimen cautelar especial tributario en los procesos judiciales.</p> <p>VARIABLE 2: Derecho a la tutela judicial efectiva de los contribuyentes en el Perú</p>	<p>Administración Tributaria (SUNAT – Tribunal Fiscal). Criterio de 08 Abogados y Docentes Universitarios expertos en Materia de Derecho Tributario. Criterio de 03 Funcionarios, ex funcionarios públicos y abogados defensores de SUNAT.</p> <p>Regulación en relación a las medidas cautelares que afectan a la autoridad tributaria en sede judicial en 05 países latinoamericanos.</p> <p><u>TECNICAS E INSTRUMENTOS</u></p> <p>TECNICAS:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Análisis normativo - Análisis documental -Análisis de resoluciones judiciales - Entrevista <p>INSTRUMENTOS:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Fichas bibliográficas (resumen, textuales). - Guía de análisis de resoluciones judiciales. - Guía de entrevista a especialistas. - Guía de análisis de legislación comparada.
--	--	--	---

ANEXO N° 02: GUÍA ANÁLISIS DE CASO

DATOS GENERALES DEL CASO			
Expediente N°	Demandante:	Demandado:	Recurso/Materia
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL – SOLICITUD CAUTELAR			
Antecedentes Administrativos:	Fundamentos demandante:	Fundamentos demandado:	Fallo:
CONCLUSIONES:			

ANEXO N° 3: GUÍA DE ANÁLISIS DE LEGISLACIÓN COMPARADA

PAÍS	ARTÍCULO - NORMA	VIGENCIA - DEROGACIÓN	SEMEJANZAS - DIFERENCIAS
Colombia			
Ecuador			
Bolivia			
Venezuela			
Uruguay			

OBSERVACIONES:

ANEXO N° 04: GUÍA DE ENTREVISTA A ESPECIALISTAS

ENTREVISTA	
PREGUNTAS	<p>Introducción al tema</p> <p>1. ¿Considera Ud. adecuada la regulación de los requisitos cautelares en la norma en mención? En su opinión ¿protegen a la Administración Tributaria en el proceso judicial?</p>
	<p>2. ¿Considera Ud. que la Administración Tributaria posee un fundamento constitucional para la aplicación de la norma; y que este es proporcional a los requisitos impuestos en ella?</p>
	<p>3. ¿Considera Ud., que la aplicación del artículo 159° del Código Tributario, es necesaria para cumplir con la finalidad de una recaudación tributaria eficaz por parte del Estado? ¿Existe, según su opinión, alguna medida distinta a los requisitos impuestos mediante dicha norma para alcanzar el mismo fin?</p>
	<p>4. ¿Ud. Considera que el Artículo 159° del Código Tributario incide en el contribuyente en cuanto a su derecho a la tutela judicial efectiva? ¿Por qué?</p>
	<p>5. ¿Ud. Considera que el artículo 159° del Código Tributario, afecta al contribuyente, específicamente en cuanto a su derecho a acceder a una medida cautelar? ¿Por qué?</p>
	<p>6. La norma en estudio se modificó en el año 2014, según su opinión, ¿Cuál es el impacto de la modificatoria y como incide en los derechos de los contribuyentes?</p>

ANEXO N° 05: ENTREVISTAS

FORMATO DE ENTREVISTA N° 01

Nombre: Dr. José Gálvez Rosasco.

Existe controversia respecto de la aplicación del artículo 159° del Código Tributario, el cual regula el régimen cautelar tributario en procesos judiciales, estableciendo requisitos de concesión de medidas cautelares adicionales (contradictorio, contracautela real o personal), no reconocidos como requisitos de concesión por el régimen general procesal establecido (peligro en la demora, adecuación de la medida, apariencia de derecho).

Problema de investigación:

¿De qué manera el artículo 159 del Código tributario, que regula el régimen cautelar especial tributario en los procesos judiciales, incide en el derecho a la tutela judicial efectiva en el Perú?

1. En virtud a lo mencionado ¿Considera Ud. adecuada la regulación de dichos requisitos adicionales en la norma en mención?

SI NO

¿Por qué?

En primer lugar, debemos señalar que la tutela judicial efectiva consiste en el derecho constitucional de acceder libremente a un órgano jurisdiccional para obtener la protección de un derecho frente una eventual afectación. La tutela cautelar forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva, en tanto ésta implica no solo la obtención de la protección del derecho, sino que esta protección se alcance evitando daños que resulten más gravosos o permitiendo asegurar el cumplimiento futuro de la decisión judicial, pues de otro modo la tutela no sería efectiva.

En ese sentido, cualquier “traba” impuesta para acceder al órgano jurisdiccional, y específicamente, para invocar una medida cautelar, constituye una afectación del derecho a la tutela judicial efectiva.

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

Así las cosas, la exigencia de una contracautela (distinta a la caución juratoria) ascendente al 60% del monto de la deuda tributaria, afecta el derecho a la tutela judicial efectiva. Esta situación puede verse claramente en aquellos casos en los que, a pesar de existir evidencias más que razonables de la “verosimilitud del derecho invocado”, el sujeto no puede acceder a la medida cautelar, pues no tiene la capacidad económica de asumir la caución requerida (carta fianza o hipoteca).

En su opinión ¿protegen o benefician de alguna forma a la Administración Tributaria en el proceso judicial?

La contra cautela exigida para acceder a la tutela cautelar tiene como finalidad, según lo señala la Exposición de Motivos de la norma que modificó el artículo 159° del Código Tributario, la recuperación de la deuda que es finalmente amparada por el Poder Judicial; y con ello, la protección del deber de contribuir en los gastos públicos (valor constitucional que es amparado por esta norma).

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que, para conceder la medida cautelar se requiere acreditar “la verosimilitud del derecho invocado”, lo cual implica que existan probabilidades de que el poder judicial le vaya a dar la razón al contribuyente y la deuda sea quebrada.

Así las cosas, en el supuesto que el caso se resuelva en favor del contribuyente (que obtuvo la medida cautelar al haber demostrado la verosimilitud del derecho invocado), obviamente no habría ninguna afectación al fisco, puesto que no habría deuda tributaria a recuperar.

2. ¿Considera Ud. que la Administración Tributaria posee un fundamento constitucional para la aplicación de la norma; y que este es proporcional a los requisitos impuestos en ella?

SI NO

¿Por qué?

Como adelantamos, existe un fundamento constitucional que ampara el establecimiento de una contracautela; este es, el deber constitucional de contribuir. Sin embargo, creemos que este fundamento no justifica el establecimiento de una contracautela distinta a la caución juratoria para el acceso a la medida cautelar.

En nuestra opinión, cualquier “traba” impuesta para el acceso a la medida cautelar, afectará el derecho a la tutela judicial efectiva. Sin embargo, tal afectación se encontrará justificada si en una ponderación, existe un derecho de que requiera de “mayor” amparo.

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

En este caso, no consideramos proporcional el establecimiento de una garantía del 60% de la deuda impugnada para el acceso a la medida cautelar, más aún cuando ya existen requisitos que buscan la protección de dicho derecho (el cumplimiento de la verosimilitud del derecho y el peligro en la demora).

3. ¿Considera Ud., que la aplicación del artículo 159° del Código Tributario, es necesaria para cumplir con la finalidad de una recaudación tributaria eficaz por parte del Estado?

SI NO

¿Por qué?

La aplicación del artículo 159° del Código Tributario asegura la recaudación desde dos frentes. Por un lado, si se otorga la contracautela y el contribuyente pierde ante el Poder Judicial, la Administración puede ejecutar la garantía inmediatamente; y, por otro lado, la Administración asegura también su recaudación en todos aquellos casos en que los contribuyentes no están en condiciones de entregar una carta fianza u ofrecer una hipoteca, porque en ese caso el cobro de la deuda podrá ejecutarse inmediatamente, sin esperar el resultado del proceso judicial.

¿Existe, según su opinión, alguna medida distinta a los requisitos impuestos mediante dicha norma para alcanzar el mismo fin?

¿Cuál?

Reiteramos que para obtener una medida cautelar es necesario demostrar la verosimilitud del derecho invocado y el peligro en la demora. Estos requisitos, en nuestra opinión, deben ser suficientes para garantizar los intereses del fisco.

No obstante, pensamos que podría evaluarse la posibilidad de que la norma establezca un tratamiento alternativo para obtener la medida cautelar, a opción del contribuyente:

- (1) Acreditar la verosimilitud del derecho y el peligro en la demora.
- (2) Ofrecer una garantía económica (carta fianza o hipoteca) por el 100% de la deuda, sin el cumplimiento de los requisitos del punto (1).

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

De esta forma, si el contribuyente puede acreditar razonablemente la verosimilitud del derecho invocado y el peligro en la demora, podría acceder a la medida cautelar con una simple caución juratoria.

Pero, también podría acceder a esta medida sin necesidad de acreditar la verosimilitud del derecho invocado y el peligro en la demora, mediante el ofrecimiento de la contra cautela.

Con estas dos posibilidades el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva se vería resguardado, de manera ponderada con el derecho constitucional de contribuir y la finalidad de conseguir la recaudación, cumpliendo así con la finalidad expresada por la misma Exposición de Motivos de la norma.

4. Teniendo en cuenta la segunda variable de investigación, esta es definida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 763-2005-PA/TC: *“la tutela judicial efectiva es un derecho constitucional de naturaleza procesal en virtud del cual toda persona o sujeto justiciable puede acceder a los órganos jurisdiccionales (...)”* ¿Ud. Considera que el Artículo 159° del Código Tributario incide en el contribuyente en cuanto a su derecho a la tutela judicial efectiva?

SI NO

¿Por qué?

Como fue también señalado, la afectación se realiza pues habrá muchos contribuyentes que se verán imposibilitados de acceder a la protección de su derecho invocado, y con ello a su derecho a la tutela judicial efectiva, por encontrarse impedidos económicamente de obtener la garantía exigida por la norma.

Reiteramos que la medida cautelar tiene por objeto no afectar desproporcionadamente a alguien que se percibe que va a tener la razón (cuyo derecho ha sido probado como verosímil).

Por ejemplo, pueden existir casos de nulidades manifiestas donde el derecho del contribuyente es absolutamente verosímil, pero éste no tiene la posibilidad económica de otorgar una carta fianza o hipoteca.

Siendo esto así, el contribuyente podría obtener un resultado favorable al finalizar el proceso judicial principal, pero en ese momento, el daño ocasionado por el cobro de la deuda podría ser irreparable.

5. El acceso a las medidas cautelares o tutela cautelar es un derecho contenido en la tutela judicial efectiva ¿Ud. Considera que el artículo 159° del Código Tributario, afecta al contribuyente, específicamente en cuanto a su derecho a acceder a una medida cautelar?

SI NO

¿Por qué?

Nos remitimos a la respuesta anterior. Con el establecimiento de una caución económica como la impuesta por el artículo 159° del Código Tributario se afecta directamente el derecho del contribuyente de acceder a la tutela cautelar, protegida por el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, que incluye no solo el acceso a la justicia sino también el evitar daños más gravosos.

6. La dación del artículo 159° del Código Tributario se dio mediante el Decreto Legislativo N° 1121 en el año 2012; y posteriormente, en el año 2014 se modificaron algunos de los requisitos establecidos en la norma.

Según su opinión, ¿Cuál es el impacto de la modificatoria y como incide en los derechos de los contribuyentes?

Consideramos que la modificación fue positiva pues permitió un mayor acceso a las medidas cautelares, pero creemos que no ha sido suficiente para proteger el derecho de los contribuyentes.

FORMATO DE ENTREVISTA N° 02

Nombre: Dr. Giovanni Priori Posada

Existe controversia respecto de la aplicación del artículo 159° del Código Tributario, el cual regula el régimen cautelar tributario en procesos judiciales, estableciendo requisitos de concesión de medidas cautelares adicionales (contradictorio, contracautela real o personal), no reconocidos como requisitos de concesión por el régimen general procesal establecido (peligro en la demora, adecuación de la medida, apariencia de derecho).

Problema de investigación:

¿De qué manera el artículo 159 del Código tributario, que regula el régimen cautelar especial tributario en los procesos judiciales, incide en el derecho a la tutela judicial efectiva en el Perú?

1. En virtud a lo mencionado ¿Considera Ud. adecuada la regulación de dichos requisitos adicionales en la norma en mención?

SI NO

¿Por qué?

Porque antes de la dación de la norma existía una regulación dentro de la Ley Contenciosa Administrativa que resultaba aplicable al proceso contencioso administrativo tributario, el cual permitía una satisfacción adecuada de los derechos e intereses de los administrados. Con la regulación del régimen cautelar incorporado por el Artículo 159°, se vuelve al estado anterior, en el cual existen barreras y privilegios hacia la Administración Tributaria.

2. ¿Considera Ud. que la Administración Tributaria posee un fundamento constitucional para la aplicación de la norma; y que este es proporcional a los requisitos impuestos en ella?

SI NO

¿Por qué?

La regulación del régimen cautelar no se fundamenta en otorgar una tutela efectiva y adecuada a los particulares, sino persigue incrementar irrazonablemente privilegios que el Estado ya tiene en sede administrativa. Es inconstitucional porque establece un procedimiento de contradictorio previo para la SUNAT y exige otorgar una fianza por un elevado porcentaje del tributo para obtener una medida cautelar en todos los casos, restringiendo la potestad del Juez, el cual es el encargado de decidir en qué casos corresponde otorgar garantía y el monto de la misma.

3. ¿Considera Ud., que la aplicación del artículo 159° del Código Tributario, es necesaria para cumplir con la finalidad de una recaudación tributaria eficaz por parte del Estado?

SI NO

¿Por qué?

Un Sistema Procesal tiene que ponderar derechos y principios, hay claramente legítimas atribuciones de la autoridad tributaria para conseguir la recaudación; sin embargo, el proceso contencioso administrativo y los requisitos establecidos en el artículo 159° del Código Tributario no deberían funcionar como mecanismos para que el Estado se vuelva todopoderoso, al perseguir únicamente alargar el trámite para conseguir una medida cautelar, con la finalidad de que SUNAT pueda aprovechar el tiempo del contradictorio y desplegar toda su actividad ejecutiva con el propósito de cobrar la deuda.

4. Teniendo en cuenta la segunda variable de investigación, esta es definida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 763-2005-PA/TC: *“la tutela judicial efectiva es un derecho constitucional de naturaleza procesal en virtud del cual toda persona o sujeto justiciable puede acceder a los órganos jurisdiccionales (...)”* ¿Ud. Considera que el Artículo 159° del Código Tributario incide en el contribuyente en cuanto a su derecho a la tutela judicial efectiva?

SI NO

¿Por qué?

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

Con el sistema instaurado se tiene un proceso judicial limitado y restringido, en cuanto el acceso a la justicia, donde además se ve desnaturalizado el fin principal del mismo, tutelar efectivamente en sede judicial los derechos de los administrados.

5. El acceso a las medidas cautelares o tutela cautelar es un derecho contenido en la tutela judicial efectiva ¿Ud. Considera que el artículo 159° del Código Tributario, afecta al contribuyente, específicamente en cuanto a su derecho a acceder a una medida cautelar?

SI NO

¿Por qué?

Porque no son razonables ni constitucionales los presupuestos impuestos al ciudadano mediante el artículo 159 para obtener una medida cautelar. Además, considero sobretodo que se afecta a la discrecionalidad y potestad del juez para dirigir el proceso.

6. La dación del artículo 159° del Código Tributario se dio mediante el Decreto Legislativo N° 1121 en el año 2012; y posteriormente, en el año 2014 se modificaron algunos de los requisitos establecidos en la norma.

Según su opinión, ¿Cuál es el impacto de la modificatoria y como incide en los derechos de los contribuyentes?

A pesar de la modificatoria, el porcentaje sigue siendo excesivo, además que considera el monto más intereses generados. Es una barrera irrazonable para el acceso a la justicia, justamente en un proceso donde se cuestiona el tributo que se debe garantizar. Además, en algunos casos puede corresponder otorgar una contracautela, pero esto solo debería ser evaluado y decidido por el juez competente.

FORMATO DE ENTREVISTA N° 03

Nombre: Dr. Jorge Danós Ordóñez

Existe controversia respecto de la aplicación del artículo 159° del Código Tributario, el cual regula el régimen cautelar tributario en procesos judiciales, estableciendo requisitos de concesión de medidas cautelares adicionales (contradictorio, contracautela real o personal), no reconocidos como requisitos de concesión por el régimen general procesal establecido (peligro en la demora, adecuación de la medida, apariencia de derecho).

Problema de investigación:

¿De qué manera el artículo 159 del Código tributario, que regula el régimen cautelar especial tributario en los procesos judiciales, incide en el derecho a la tutela judicial efectiva en el Perú?

1. En virtud a lo mencionado ¿Considera Ud. adecuada la regulación de dichos requisitos adicionales en la norma en mención?

SI NO

¿Por qué?

Porque entiendo que constituye una restricción al ejercicio del derecho constitucional a la tutela y una norma discriminadora para quien no cuenta con los recursos.

La contracautela exigida al contribuyente constituye una lesión al derecho fundamental a la tutela judicial, aunque haya sido rebajada al 60% del importe de la deuda.

2. ¿Considera Ud. que la Administración Tributaria posee un fundamento constitucional para la aplicación de la norma; y que este es proporcional a los requisitos impuestos en ella?

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

SI NO

¿Por qué?

Me remito a mi respuesta anterior. Conforme a un trabajo que he publicado con el Dr. Abad sobre la materia considero que la exigencia de contracautela es inconstitucional por violar los derechos a la tutela judicial y a la igualdad.

3. ¿Considera Ud., que la aplicación del artículo 159° del Código Tributario, es necesaria para cumplir con la finalidad de una recaudación tributaria eficaz por parte del Estado?

SI NO

¿Por qué?

Porque el juez es el que evalúa la verosimilitud (apariencia) del derecho alegado por el demandante y el peligro en la demora que podría significar que la administración tributaria cobre la deuda que es materia de impugnación antes de que el poder judicial pueda resolver la controversia.

¿Existe, según su opinión, alguna medida distinta a los requisitos impuestos mediante dicha norma para alcanzar el mismo fin?

4. Teniendo en cuenta la segunda variable de investigación, esta es definida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 763-2005-PA/TC: *“la tutela judicial efectiva es un derecho constitucional de naturaleza procesal en virtud del cual toda persona o sujeto justiciable puede acceder a los órganos jurisdiccionales (...)”* ¿Ud. Considera que el Artículo 159° del Código Tributario incide en el contribuyente en cuanto a su derecho a la tutela judicial efectiva?

SI NO

¿Por qué?

Indudablemente lo afecta, porque le supone una carga acceder a la posibilidad de obtener una medida cautelar y constituye un impedimento para quien no tenga dichos recursos.

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

5. El acceso a las medidas cautelares o tutela cautelar es un derecho contenido en la tutela judicial efectiva ¿Ud. Considera que el artículo 159° del Código Tributario, afecta al contribuyente, específicamente en cuanto a su derecho a acceder a una medida cautelar?

SI NO

¿Por qué?

Me remito a las respuestas anteriores.

6. La dación del artículo 159° del Código Tributario se dio mediante el Decreto Legislativo N° 1121 en el año 2012; y posteriormente, en el año 2014 se modificaron algunos de los requisitos establecidos en la norma.

Según su opinión, ¿Cuál es el impacto de la modificatoria y como incide en los derechos de los contribuyentes?

Solo trataron de amenguar el perjuicio al reducir al 60% el importe de la contracutela exigida en relación a la deuda tributaria impugnada. Cualquier porcentaje que se exija constituye una violación de los derechos que ya hemos referido.

FORMATO DE ENTREVISTA N° 04

Nombre: Dr. Jorge Picón Gonzáles

Existe controversia respecto de la aplicación del artículo 159° del Código Tributario, el cual regula el régimen cautelar tributario en procesos judiciales, estableciendo requisitos de concesión de medidas cautelares adicionales (contradictorio, contracautela real o personal), no reconocidos como requisitos de concesión por el régimen general procesal establecido (peligro en la demora, adecuación de la medida, apariencia de derecho).

Problema de investigación:

¿De qué manera el artículo 159 del Código tributario, que regula el régimen cautelar especial tributario en los procesos judiciales, incide en el derecho a la tutela judicial efectiva en el Perú?

1. En virtud a lo mencionado ¿Considera Ud. adecuada la regulación de dichos requisitos adicionales en la norma en mención?

SI NO

¿Por qué?

Considero que el hecho de establecer mecanismos de garantía, ciertos o financieros, para las medidas cautelares va en la línea de protección del interés público frente al interés privado y es totalmente valedero. Sin embargo, también considero que esto funcionaría bien si el procedimiento en instancia administrativa, la resolución de conflictos por parte de SUNAT y el Tribunal Fiscal, fuera certero y confiable, cosa que al día de hoy yo considero no existe, por tanto, en mi opinión la norma en análisis funcionaría solo si cumpliera esa condición.

Indudablemente el fundamento de la norma es otorgar protección a la Administración Tributaria, y al respecto considero que esto tiene ventajas y desventajas; las desventajas vendrían a raíz de una sobrecarga e indefensión hacia el contribuyente con los requisitos.

2. ¿Considera Ud. que la Administración Tributaria posee un fundamento constitucional para la aplicación de la norma; y que este es proporcional a los requisitos impuestos en ella?

SI NO

¿Por qué?

Bueno, lo que se conoce de hace muchas décadas es que las medidas cautelares se pueden utilizar de manera abusiva por parte de los contribuyentes y jueces, supuesto que sucedía en el Perú y por lo cual asumo nace la dación de la norma. Bajo la lógica mencionada en el supuesto anterior, considero que, si existieran dos instancias administrativas previas ponderadas, no serían excesivos los requisitos impuestos en ella.

Respecto del fundamento constitucional este responde a la recaudación fiscal efectiva de acuerdo al interés general del Estado.

3. ¿Considera Ud., que la aplicación del artículo 159° del Código Tributario, es necesaria para cumplir con la finalidad de una recaudación tributaria eficaz por parte del Estado?

SI NO

¿Por qué?

Si considero que responde a la línea de protección de la recaudación tributaria; no obstante, si la norma funciona de manera eficaz es difícil decirlo, ya que uno de los grandes problemas que he visto es que un contribuyente puede estar años discutiendo una deuda en sede administrativa, el Tribunal Fiscal, y al final desaparece y no se llega a cumplir con el pago. Es en base a estos supuestos que también nace la obligación del pago o garantía previa para efectuar una reclamación en sede administrativa, lo cual también se puede considerar un exceso.

4. Teniendo en cuenta la segunda variable de investigación, esta es definida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 763-2005-PA/TC: *“la tutela judicial efectiva es un derecho constitucional de naturaleza procesal en virtud del cual toda persona o sujeto justiciable puede acceder a los órganos jurisdiccionales (...)”* ¿Ud.

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

Considera que el Artículo 159° del Código Tributario incide en el contribuyente en cuanto a su derecho a la tutela judicial efectiva?

SI NO

¿Por qué?

Considero que no violenta el derecho patrimonial de los contribuyentes; sin embargo, es una medida discutible en el sentido que ya he mencionado, puesto que no se afectaría el derecho a la tutela de suponer que en las instancias previas se ha protegido el derecho de defensa y demás garantías del contribuyente.

5. El acceso a las medidas cautelares o tutela cautelar es un derecho contenido en la tutela judicial efectiva ¿Ud. Considera que el artículo 159° del Código Tributario, afecta al contribuyente, específicamente en cuanto a su derecho a acceder a una medida cautelar?

SI NO

¿Por qué?

Me remito a lo mencionado en la respuesta anterior, se puede considerar a la norma un exceso respecto del derecho a la tutela cautelar del contribuyente al no contar con un sistema administrativo donde se respeten las garantías del procedimiento.

6. La dación del artículo 159° del Código Tributario se dio mediante el Decreto Legislativo N° 1121 en el año 2012; y posteriormente, en el año 2014 se modificaron algunos de los requisitos establecidos en la norma.

Según su opinión, ¿Cuál es el impacto de la modificatoria y como incide en los derechos de los contribuyentes?

Cuando se ponen montos mínimos, es en función de proteger las deudas que se consideran de una cantidad considerable. Como se sabe, este tipo de medidas están dirigidas a las medianas y grandes empresas, por lo cual, que hayan bajado el monto mínimo para la exigencia de los requisitos no considero que tenga un impacto significativo; sin embargo, se puede considerar como un cambio positivo.

FORMATO DE ENTREVISTA N° 05

Nombre: Dr. Michael Zavaleta Álvarez

Existe controversia respecto de la aplicación del artículo 159° del Código Tributario, el cual regula el régimen cautelar tributario en procesos judiciales, estableciendo requisitos de concesión de medidas cautelares adicionales (contradictorio, contracautela real o personal), no reconocidos como requisitos de concesión por el régimen general procesal establecido (peligro en la demora, adecuación de la medida, apariencia de derecho).

Problema de investigación:

¿De qué manera el artículo 159 del Código tributario, que regula el régimen cautelar especial tributario en los procesos judiciales, incide en el derecho a la tutela judicial efectiva en el Perú?

1. En virtud a lo mencionado ¿Considera Ud. adecuada la regulación de dichos requisitos adicionales en la norma en mención?

SI NO

¿Por qué?

Ya que la finalidad de la recaudación tributaria encierra una verdad a medias, ya que las reglas establecidas mediante el artículo en análisis las considero como un atropello contra el debido proceso y el derecho de defensa de los contribuyentes. Considero que benefician a la Administración Tributaria porque instituye requisitos similares a la peligrosa regla de “paga primero y luego impugna”.

2. ¿Considera Ud. que la Administración Tributaria posee un fundamento constitucional para la aplicación de la norma; y que este es proporcional a los requisitos impuestos en ella?

SI NO

¿Por qué?

Está claro que las medidas cautelares buscan que cualquier ciudadano pretenda el amparo de sus derechos ante la autoridad judicial, y al limitarlas, se atenta contra

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

sus derechos fundamentales, además que en mi opinión la norma no supera el principio de razonabilidad y proporcionalidad.

3. ¿Considera Ud., que la aplicación del artículo 159° del Código Tributario, es necesaria para cumplir con la finalidad de una recaudación tributaria eficaz por parte del Estado?

SI NO

¿Por qué?

El régimen cautelar especial instaurado, genera una desprotección sistemática de los derechos de los contribuyentes, el cual no se justifica constitucionalmente al perseguir la finalidad pública de la recaudación. La alternativa de solución por proponer es la derogación y modificación del artículo 159° del Código Tributario, a fin de que el proceso seguido ante la Administración se rijan por las reglas generales del proceso cautelar.

4. Teniendo en cuenta la segunda variable de investigación, esta es definida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 763-2005-PA/TC: *“la tutela judicial efectiva es un derecho constitucional de naturaleza procesal en virtud del cual toda persona o sujeto justiciable puede acceder a los órganos jurisdiccionales (...)”* ¿Ud. Considera que el Artículo 159° del Código Tributario incide en el contribuyente en cuanto a su derecho a la tutela judicial efectiva?

SI NO

¿Por qué?

Como ya mencioné anteriormente uno de los derechos fundamentales que considero que el Decreto Legislativo N° 1121 que incorporó el artículo 159° del Código Tributario, vulnera y limita es el acceso a la tutela judicial efectiva y al debido proceso de los contribuyentes, al exigir una contracautela personal o real, cuyo importe sea un gran porcentaje del monto por el que se concede la medida cautelar.

5. El acceso a las medidas cautelares o tutela cautelar es un derecho contenido en la tutela judicial efectiva ¿Ud. Considera que el artículo 159° del Código Tributario, afecta al contribuyente, específicamente en cuanto a su derecho a acceder a una medida cautelar?

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

SI NO

¿Por qué?

Al considerar, tal como establece el Tribunal Constitucional, que la tutela cautelar constituye una manifestación implícita del debido proceso y a la vez está contenida en el derecho a la tutela judicial efectiva y su acceso.

6. La dación del artículo 159° del Código Tributario se dio mediante el Decreto Legislativo N° 1121 en el año 2012; y posteriormente, en el año 2014 se modificaron algunos de los requisitos establecidos en la norma.

Según su opinión, ¿Cuál es el impacto de la modificatoria y como incide en los derechos de los contribuyentes?

No considero que sea un impacto significativo, simplemente la autoridad advirtió el monto irracional y desproporcional que la norma establecía, y lo modificó en un pequeño porcentaje que conlleva a los mismos efectos

FORMATO DE ENTREVISTA N° 06

Nombre: Dr. Roger Zavaleta Rodríguez

Existe controversia respecto de la aplicación del artículo 159° del Código Tributario, el cual regula el régimen cautelar tributario en procesos judiciales, estableciendo requisitos de concesión de medidas cautelares adicionales (contradictorio, contracautela real o personal), no reconocidos como requisitos de concesión por el régimen general procesal establecido (peligro en la demora, adecuación de la medida, apariencia de derecho).

Problema de investigación:

¿De qué manera el artículo 159 del Código tributario, que regula el régimen cautelar especial tributario en los procesos judiciales, incide en el derecho a la tutela judicial efectiva en el Perú?

1. En virtud a lo mencionado ¿Considera Ud. adecuada la regulación de dichos requisitos adicionales en la norma en mención?

SI NO

¿Por qué?

Considero que con la dación de la norma hemos pasado de un extremo a otro, causada por una realidad consistente en el mal uso de las medidas cautelares para evitar el cobro de la deuda. Sin embargo, creo que los requisitos impuestos constituyen una drástica medida legislativa hacia el contribuyente.

2. ¿Considera Ud. que la Administración Tributaria posee un fundamento constitucional para la aplicación de la norma; y que este es proporcional a los requisitos impuestos en ella?

SI NO

¿Por qué?

Como ya mencioné, creo que hay una primera cuestión que cabe resaltar, y es que parece ser que el deficiente funcionamiento de nuestro sistema judicial y el abuso en la concesión de muchas medidas cautelares generó la creación del artículo 159. No obstante, este fundamento no justifica bajo ningún punto de vista regular

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

medidas que atenten y carguen excesivamente al contribuyente, negándole además el acceso a una tutela de derechos.

3. ¿Considera Ud., que la aplicación del artículo 159° del Código Tributario, es necesaria para cumplir con la finalidad de una recaudación tributaria eficaz por parte del Estado?

SI NO

¿Por qué?

La solución a mi parecer no ha atacado al problema de raíz, y, si bien sí ha frenado el abuso es porque casi se ha extinguido la posibilidad práctica de que cualquier contribuyente solicite una medida cautelar. La lógica es la misma de “muerto el perro se acabó la rabia”.

4. Teniendo en cuenta la segunda variable de investigación, esta es definida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 763-2005-PA/TC: *“la tutela judicial efectiva es un derecho constitucional de naturaleza procesal en virtud del cual toda persona o sujeto justiciable puede acceder a los órganos jurisdiccionales (...)”* ¿Ud. Considera que el Artículo 159° del Código Tributario incide en el contribuyente en cuanto a su derecho a la tutela judicial efectiva?

SI NO

¿Por qué?

Ya que se ha restringido severamente el derecho al acceso a la tutela cautelar a todos los contribuyentes, lo que acarrea que, constitucionalmente, se vea afectado de igual forma el derecho a la tutela judicial efectiva de los mismos.

5. El acceso a las medidas cautelares o tutela cautelar es un derecho contenido en la tutela judicial efectiva ¿Ud. Considera que el artículo 159° del Código Tributario, afecta al contribuyente, específicamente en cuanto a su derecho a acceder a una medida cautelar?

SI NO

¿Por qué?

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

El derecho constitucional a la tutela cautelar es un derecho de configuración legal, por lo que si bien es cierto que se pueden establecer determinados parámetros para su ejercicio. Sin embargo, el fin que persigue la Administración no justifica cualquier medida legislativa; como ha establecido el Tribunal Constitucional, solo son constitucionales aquellas medidas razonables y proporcionadas. Y en este caso es evidente que ello no ocurre, más aún teniendo en cuenta que el proceso contencioso administrativo tiene por función el control jurídico de los actos de la Administración, y la medida cautelar sirve para garantizar la eficacia de lo que se resuelva en dicho proceso.

6. La dación del artículo 159° del Código Tributario se dio mediante el Decreto Legislativo N° 1121 en el año 2012; y posteriormente, en el año 2014 se modificaron algunos de los requisitos establecidos en la norma.

Según su opinión, ¿Cuál es el impacto de la modificatoria y como incide en los derechos de los contribuyentes?

Considero que fue positiva la modificatoria hasta cierto punto, ya que se mantiene la restricción a solicitar una medida cautelar en un porcentaje alto.

FORMATO DE ENTREVISTA N° 07

Nombre: Dr. Walter Noriega Meléndez

Existe controversia respecto de la aplicación del artículo 159° del Código Tributario, el cual regula el régimen cautelar tributario en procesos judiciales, estableciendo requisitos de concesión de medidas cautelares adicionales (contradictorio, contracautela real o personal), no reconocidos como requisitos de concesión por el régimen general procesal establecido (peligro en la demora, adecuación de la medida, apariencia de derecho).

Problema de investigación:

¿De qué manera el artículo 159 del Código tributario, que regula el régimen cautelar especial tributario en los procesos judiciales, incide en el derecho a la tutela judicial efectiva en el Perú?

1. En virtud a lo mencionado ¿Considera Ud. adecuada la regulación de dichos requisitos adicionales en la norma en mención?

SI NO

¿Por qué?

Porque no evita el acceso a la tutela jurisdiccional efectiva, sino que regula su acceso estableciendo reglas para el ofrecimiento de la contracautela cuando se solicite su medida cautelar.

En mi opinión evita que la deuda en litigio se vuelva incobrable para el fisco luego de culminado el proceso judicial, pues según estadísticas oficiales solo se recuperaba el 0.5% de las deudas contenidas en los procesos que ganaba el Estado, ello porque antes de la modificatoria al artículo 159° del Código Tributario en casi la totalidad de los casos las medidas cautelares se concedían únicamente con una caución juratoria como contracautela.

2. ¿Considera Ud. que la Administración Tributaria posee un fundamento constitucional para la aplicación de la norma; y que este es proporcional a los requisitos impuestos en ella?

SI NO

¿Por qué?

En relación a esta pregunta comparto lo señalado por el Dr. Eduardo Sotelo, profesor de Derecho Tributario de la Universidad Católica del Perú, quien señala que respecto del artículo 159° del Código Tributario, existe por un lado la prerrogativa del Estado de generar una adecuada y justa distribución de las cargas tributarias sobre los ciudadanos que se basan en determinados principios como los principios tributarios tales como los de igualdad, capacidad tributaria, etc., y de otro lado el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, motivo por el cual entran en conflicto, pero dado que los motivos que generan dicha afectación se sustentan en criterios de razonabilidad y proporcionalidad el artículo 159° resulta teniendo un sustento constitucional.

3. ¿Considera Ud., que la aplicación del artículo 159° del Código Tributario, es necesaria para cumplir con la finalidad de una recaudación tributaria eficaz por parte del Estado?

SI NO

¿Por qué?

Lo que busca la norma es que se garantice la futura cobranza de la deuda tributaria en litigio. Esto es que finalizado el proceso la deuda se torne en incobrable, más aun teniendo en cuenta que por regla general el Estado gana alrededor del 90% de los procesos ante el Poder Judicial en materia tributaria o aduanera. De otro lado, tratándose de contribuyentes con deuda de hasta S/ 62,250 (15 UIT) se les permite que puedan solicitar una medida cautelar ofreciendo la caución juratoria como contracautela.

4. Teniendo en cuenta la segunda variable de investigación, esta es definida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 763-2005-PA/TC: “*la tutela judicial efectiva es un derecho constitucional de naturaleza procesal en virtud del cual toda persona o sujeto justiciable puede acceder a los órganos jurisdiccionales (...)*” ¿Ud. Considera que el Artículo 159° del Código Tributario incide en el contribuyente en cuanto a su derecho a la tutela judicial efectiva?

SI NO

¿Por qué?

La norma en cuestión no impide el derecho a la tutela judicial efectiva, pero sí regula aspectos vinculados a la contracautela que debe ofrecerse para solicitar una medida cautelar que detenga la ejecución de la deuda. En este sentido podría decirse que sí incide respecto de las deudas mayores a 15 UIT, pero no respecto de las deudas menores o de los pequeños contribuyentes quienes no se ven afectados en modo alguno.

5. El acceso a las medidas cautelares o tutela cautelar es un derecho contenido en la tutela judicial efectiva ¿Ud. Considera que el artículo 159° del Código Tributario, afecta al contribuyente, específicamente en cuanto a su derecho a acceder a una medida cautelar?

SI NO

¿Por qué?

Existe cierta afectación tratándose de deudas mayores a 15 UIT pero que guarda un adecuado sustento fáctico y técnico, respecto de las deudas menores a 15 UIT no se ven afectados de modo alguno. Al respecto cabe precisar que ningún derecho es absoluto y, por lo tanto, bajo determinados criterios de razonabilidad admite su restricción.

6. La dación del artículo 159° del Código Tributario se dio mediante el Decreto Legislativo N° 1121 en el año 2012; y posteriormente, en el año 2014 se modificaron algunos de los requisitos establecidos en la norma.

Según su opinión, ¿Cuál es el impacto de la modificatoria y como incide en los derechos de los contribuyentes?

Considero positivas las modificaciones efectuadas por cuanto estas apuntan al objetivo principal de evitar que las deudas tributarias en litigio judicial se vuelvan incobrables luego de culminado el proceso.

FORMATO DE ENTREVISTA N° 08

Nombre: Dr. Luis Mallap Barba

Existe controversia respecto de la aplicación del artículo 159° del Código Tributario, el cual regula el régimen cautelar tributario en procesos judiciales, estableciendo requisitos de concesión de medidas cautelares adicionales (contradictorio, contracautela real o personal), no reconocidos como requisitos de concesión por el régimen general procesal establecido (peligro en la demora, adecuación de la medida, apariencia de derecho).

Problema de investigación:

¿De qué manera el artículo 159 del Código tributario, que regula el régimen cautelar especial tributario en los procesos judiciales, incide en el derecho a la tutela judicial efectiva en el Perú?

1. En virtud a lo mencionado ¿Considera Ud. adecuada la regulación de dichos requisitos adicionales en la norma en mención?

SI NO

¿Por qué?

Porque a pesar que es una medida dada con la intención de propiciar la recaudación y asegurar la recuperación efectiva de la deuda, es desproporcionada y atenta contra la discrecionalidad del juez, sobre todo en procesos constitucionales como el amparo. Intrínsecamente estamos aceptando que los jueces conceden cualquier tipo de medida cautelar, sin tomar en cuenta los requisitos generales para su admisión.

En su opinión ¿protegen o benefician de alguna forma a la Administración Tributaria en el proceso judicial?

Evidentemente benefician a la Administración Tributaria.

2. ¿Considera Ud. que la Administración Tributaria posee un fundamento constitucional para la aplicación de la norma; y que este es proporcional a los requisitos impuestos en ella?

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

SI NO

¿Por qué?

Porque si bien es cierto, el deber de contribuir se puede inferir en nuestro texto constitucional del principio de solidaridad recogido por el artículo 43°, la ponderación entre la tributación y el derecho de propiedad o libertad de empresa, que pueden ser afectados por una medida de embargo, deben basarse en la razonabilidad y proporcionalidad de la afectación de estos últimos, de modo tal, que en nuestro sistema, tal decisión recae en los jueces y no en el ente administrativo, ni puede ser impuesta a los primeros por una norma.

3. ¿Considera Ud., que la aplicación del artículo 159° del Código Tributario, es necesaria para cumplir con la finalidad de una recaudación tributaria eficaz por parte del Estado?

SI NO

¿Por qué?

Porque, si un juez considera que la medida cautelar debe ser levantada en razón de la afectación de un derecho fundamental, es porque ha evaluado la concesión de la misma, bajo responsabilidad.

El juez, y no la administración, es el que tiene el deber de impartir justicia, por ello, esta disposición vacía de contenido las prerrogativas recogidas en el artículo 139° de la Constitución Política.

Podría admitir esta medida, en razón de nuestra realidad, pero no para los procesos constitucionales.

¿Existe, según su opinión, alguna medida distinta a los requisitos impuestos mediante dicha norma para alcanzar el mismo fin? **¿Cuál?**

Si, que se permita otorgar en garantía real el mismo bien embargado, como se hace en el procedimiento de fraccionamiento de una deuda.

En el caso de vehículos se debería levantar las órdenes de captura y también permitir el otorgamiento de la misma como garantía.

En el caso de dinero, debería permitirse cambiarla por otra medida.

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

En todos los casos, la contracautela no debería superar el 50 %. Asimismo, se podría considerar como depositario al mismo deudor, trasladándole responsabilidad penal sino pone a disposición los bienes de resultar vencido en un proceso judicial, conforme sucede con los depósitos sin extracción a nivel tributario.

4. Teniendo en cuenta la segunda variable de investigación, esta es definida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 763-2005-PA/TC: *“la tutela judicial efectiva es un derecho constitucional de naturaleza procesal en virtud del cual toda persona o sujeto justiciable puede acceder a los órganos jurisdiccionales (...)”* ¿Ud. Considera que el Artículo 159° del Código Tributario incide en el contribuyente en cuanto a su derecho a la tutela judicial efectiva?

SI NO

¿Por qué?

Porque he tenido casos en los que el deudor no tiene otro bien o dinero para ofrecerlos como garantía real u otorgar fianza.

5. El acceso a las medidas cautelares o tutela cautelar es un derecho contenido en la tutela judicial efectiva ¿Ud. Considera que el artículo 159° del Código Tributario, afecta al contribuyente, específicamente en cuanto a su derecho a acceder a una medida cautelar?

SI NO

¿Por qué?

Porque se crea un requisito adicional y se le impone su cumplimiento a un Juez.

6. La dación del artículo 159° del Código Tributario se dio mediante el Decreto Legislativo N° 1121 en el año 2012; y posteriormente, en el año 2014 se modificaron algunos de los requisitos establecidos en la norma.

Según su opinión, ¿Cuál es el impacto de la modificatoria y como incide en los derechos de los contribuyentes?

Bueno, se dieron cuenta que el monto de contracautela era excesivo y confiscatorio, pero aún sigue siendo una barrera.

FORMATO DE ENTREVISTA N° 09

Nombre: Dr. Francisco Ruiz de Castilla.

Existe controversia respecto de la aplicación del artículo 159° del Código Tributario, el cual regula el régimen cautelar tributario en procesos judiciales, estableciendo requisitos de concesión de medidas cautelares adicionales (contradictorio, contracautela real o personal), no reconocidos como requisitos de concesión por el régimen general procesal establecido (peligro en la demora, adecuación de la medida, apariencia de derecho).

Problema de investigación:

¿De qué manera el artículo 159 del Código tributario, que regula el régimen cautelar especial tributario en los procesos judiciales, incide en el derecho a la tutela judicial efectiva en el Perú?

1. En virtud a lo mencionado ¿Considera Ud. adecuada la regulación de dichos requisitos adicionales en la norma en mención?

SI NO

¿Por qué? Porque existe el interés superior del crédito tributario que tiene que ver con el financiamiento y existencia misma del estado. Por esta razón existen medidas procesales que privilegian al crédito tributario.

En su opinión ¿protegen o benefician de alguna forma a la Administración Tributaria en el proceso judicial?

2. ¿Considera Ud. que la Administración Tributaria posee un fundamento constitucional para la aplicación de la norma; y que este es proporcional a los requisitos impuestos en ella?

SI NO

¿Por qué? La respuesta es afirmativa. Se trata de deber de contribuir que constituye un bien protegido por la Constitución.

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

3. ¿Considera Ud., que la aplicación del artículo 159° del Código Tributario, es necesaria para cumplir con la finalidad de una recaudación tributaria eficaz por parte del Estado?

SI NO

¿Por qué? Ante la existencia del crédito tributario, la regla general es que el deudor debe de cumplir con el pago del tributo y cuanto mayor sea transcurso del tiempo para esta omisión entonces mayor deben ser las medidas procesales para proteger este crédito.

¿Existe, según su opinión, alguna medida distinta a los requisitos impuestos mediante dicha norma para alcanzar el mismo fin?

¿Cuál? No soy especialista en la materia así que no puedo contestar la pregunta.

4. Teniendo en cuenta la segunda variable de investigación, esta es definida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 763-2005-PA/TC: *“la tutela judicial efectiva es un derecho constitucional de naturaleza procesal en virtud del cual toda persona o sujeto justiciable puede acceder a los órganos jurisdiccionales (...)”* ¿Ud. Considera que el Artículo 159° del Código Tributario incide en el contribuyente en cuanto a su derecho a la tutela judicial efectiva?

SI NO

¿Por qué? Existe un crédito tributario no pagado por el deudor, tal como ha sido determinado en vía administrativa por parte del tribunal fiscal, de tal manera que el deudor está obligado al pago de la deuda. Por esta razón la deuda ya es exigible, incluso si el deudor continúa discutiéndola en sede judicial.

5. El acceso a las medidas cautelares o tutela cautelar es un derecho contenido en la tutela judicial efectiva ¿Ud. Considera que el artículo 159° del Código Tributario, afecta al contribuyente, específicamente en cuanto a su derecho a acceder a una medida cautelar?

SI NO

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

¿Por qué? El contribuyente, en el proceso judicial tiene derecho a discutir la deuda tributaria que en principio debe al estado. Pero este derecho no debería generar medidas procesales a favor del deudor debido al interés superior del crédito tributario.

6. La dación del artículo 159° del Código Tributario se dio mediante el Decreto Legislativo N° 1121 en el año 2012; y posteriormente, en el año 2014 se modificaron algunos de los requisitos establecidos en la norma.

Según su opinión, ¿Cuál es el impacto de la modificatoria y como incide en los derechos de los contribuyentes? No soy especialista en la materia y por esta razón no puedo opinar.

FORMATO DE ENTREVISTA N° 10

Nombre: Dr. Rubén Saavedra Rodríguez.

Existe controversia respecto de la aplicación del artículo 159° del Código Tributario, el cual regula el régimen cautelar tributario en procesos judiciales, estableciendo requisitos de concesión de medidas cautelares adicionales (contradictorio, contracautela real o personal), no reconocidos como requisitos de concesión por el régimen general procesal establecido (peligro en la demora, adecuación de la medida, apariencia de derecho).

Problema de investigación:

¿De qué manera el artículo 159 del Código tributario, que regula el régimen cautelar especial tributario en los procesos judiciales, incide en el derecho a la tutela judicial efectiva en el Perú?

1. En virtud a lo mencionado ¿Considera Ud. adecuada la regulación de dichos requisitos adicionales en la norma en mención?

SI NO

¿Por qué?

No considero adecuada ésta regulación, toda vez que se afecta el derecho a la tutela judicial efectiva, pues los embargos que pueda trabar la Administración Tributaria, luego de agotada la vía administrativa, podría afectar de manera considerable al contribuyente, siendo incluso que éstos daños se tornen en irreparables.

En su opinión ¿protegen o benefician de alguna forma a la Administración Tributaria en el proceso judicial?

Benefician a la Administración Tributaria, pues se han reducido de manera importante las solicitudes de medidas cautelares, y con ello no debe destinar persona a defender los intereses del Estado, además que puede ejercer las medidas de cobranza sin limitación alguna.

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

2. ¿Considera Ud. que la Administración Tributaria posee un fundamento constitucional para la aplicación de la norma; y que este es proporcional a los requisitos impuestos en ella?

SI NO

¿Por qué?

Considero que el fundamento constitucional de la Administración Tributaria radica en que ésta debe proveer los recursos económicos al Estado para el cumplimiento de sus fines, y el establecimiento de medidas cautelares orientadas a suspender el procedimiento de cobranza coactiva, pueden limitar el proceso de recaudación de tributos, sin embargo, considero que ello no justifica en absoluto que se deba afectar a todos los contribuyentes que acceden a la vía judicial, pues existen casos en los que la nulidad de la resolución emitida por el Tribunal Fiscal es evidente, por tanto, altamente probable obtener un resultado favorable en el proceso contencioso administrativo; sin embargo, a estos contribuyentes también se le afecta.

3. ¿Considera Ud., que la aplicación del artículo 159° del Código Tributario, es necesaria para cumplir con la finalidad de una recaudación tributaria eficaz por parte del Estado?

SI NO

¿Por qué?

No considero necesaria la regulación del artículo 159° del CT a fin de cumplir con la recaudación tributaria eficaz, debido a que una recaudación eficaz no debe asociarse a la idea de recaudar sin importa si el ciudadano se vea afectado en sus derechos fundamentales, debemos considerar que el artículo 74° de la Constitución delimita la potestad tributaria al respeto de los derechos fundamentales de la persona, entre ellos la tutela judicial efectiva.

¿Existe, según su opinión, alguna medida distinta a los requisitos impuestos mediante dicha norma para alcanzar el mismo fin?

¿Cuál?

No existen otras medidas para alcanza el mismo fin, sin embargo, estimo que se puede reducir el monto de la contracautela.

4. Teniendo en cuenta la segunda variable de investigación, esta es definida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 763-2005-PA/TC: *“la tutela judicial efectiva es un derecho constitucional de naturaleza procesal en virtud del cual toda persona o sujeto justiciable puede acceder a los órganos jurisdiccionales (...)”* ¿Ud. Considera que el Artículo 159° del Código Tributario incide en el contribuyente en cuanto a su derecho a la tutela judicial efectiva?

SI NO

¿Por qué?

En definitiva, el artículo 159° incide en el derecho a la tutela judicial efectiva, pues todos los ciudadanos deben ser afectados en tanto exista decisión judicial firme, al establecerse requisitos excesivos en el citado artículo, se genera que los contribuyentes se vean afectado patrimonialmente sin poder acceder a una medida cautelar que les proteja ante una inminente afectación cuando resulta altamente probable de obtener un resultado favorable en el proceso contencioso.

5. El acceso a las medidas cautelares o tutela cautelar es un derecho contenido en la tutela judicial efectiva ¿Ud. Considera que el artículo 159° del Código Tributario, afecta al contribuyente, específicamente en cuanto a su derecho a acceder a una medida cautelar?

SI NO

¿Por qué?

Considero que el artículo 159° si se afecta al contribuyente en su derecho a acceder a una medida cautelar, conforme lo hemos señalado en la pregunta anterior.

6. La dación del artículo 159° del Código Tributario se dio mediante el Decreto Legislativo N° 1121 en el año 2012; y posteriormente, en el año 2014 se modificaron algunos de los requisitos establecidos en la norma.

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

Según su opinión, ¿Cuál es el impacto de la modificatoria y como incide en los derechos de los contribuyentes?

Mediante Ley 30230, se han efectuado ajustes al citado artículo 159° los cuales han sido favorables para la protección del derecho de la tutela judicial efectiva y en general los derechos de los contribuyentes, debido a que se ha reducido la exigencia establecida por el Decreto Legislativo 1121, sin perjuicio de ello estimo que ésta montos aún son elevados en los casos en los que la probabilidad de obtener una decisión favorable es alta.

FORMATO DE ENTREVISTA N° 11

Nombre: Dr. Eduardo Sotelo Castañeda.

Existe controversia respecto de la aplicación del artículo 159° del Código Tributario, el cual regula el régimen cautelar tributario en procesos judiciales, estableciendo requisitos de concesión de medidas cautelares adicionales (contradictorio, contracautela real o personal), no reconocidos como requisitos de concesión por el régimen general procesal establecido (peligro en la demora, adecuación de la medida, apariencia de derecho).

Problema de investigación:

¿De qué manera el artículo 159 del Código tributario, que regula el régimen cautelar especial tributario en los procesos judiciales, incide en el derecho a la tutela judicial efectiva en el Perú?

1. En virtud a lo mencionado ¿Considera Ud. adecuada la regulación de dichos requisitos adicionales en la norma en mención?

SI NO

Si

¿Por qué?

La deuda tributaria es producto una obligación de derecho público. La Ley premune al crédito tributario de determinadas garantías para su cobro. Las medidas reguladas en el artículo 159 no están destinadas a proteger o beneficiar a la Administración Tributaria, sino a resguardar el recurso público que subyace a una disputa entre el Estado y deudor tributario; cuando, luego de seguir las respectivas etapas administrativas, se ha decidido en contra de los intereses de este último.

2. ¿Considera Ud. que la Administración Tributaria posee un fundamento constitucional para la aplicación de la norma; y que este es proporcional a los requisitos impuestos en ella?

SI NO

Si

¿Por qué?

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

El Tribunal Constitucional ha desarrollado los fundamentos del sistema tributario en el Estado Constitucional de Derecho y no solo reconoce la existencia del Deber de Contribuir, sino también de la presunción iuris tantum de que, con los impuestos, el estado persigue alcanzar fines constitucionales (STC 2727-2002-AA/TC). El Estado tiene el fin primordial de promover el bienestar general mediante los tributos. Los derechos fundamentales no son absolutos, y se aceptan reducciones razonables y ponderadas de ellos, en procura de lograr esos objetivos de bienestar general.

El fundamento

3. ¿Considera Ud., que la aplicación del artículo 159° del Código Tributario, es necesaria para cumplir con la finalidad de una recaudación tributaria eficaz por parte del Estado?

SI NO

SI

¿Por qué?

El balance y ponderación entre un sistema de recaudación eficiente y el respeto de la tutela jurisdiccional es delicado. No sé si existe alguna medida distinta de los requisitos impuestos mediante dicha norma para alcanzar el mismo fin, lo que queda claro es que dada la experiencia, los datos que surgen de la realidad y, de ellos, la constatación de los abusos que disposición como la caución juratoria ocasiona, me hacen pensar que este 159 es un mejor equilibrio.

¿Cuál?

4. Teniendo en cuenta la segunda variable de investigación, esta es definida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 763-2005-PA/TC: *“la tutela judicial efectiva es un derecho constitucional de naturaleza procesal en virtud del cual toda persona o sujeto justiciable puede acceder a los órganos jurisdiccionales (...)”* ¿Ud. Considera que el Artículo 159° del Código Tributario incide en el contribuyente en cuanto a su derecho a la tutela judicial efectiva?

SI NO

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

No entiendo muy bien la pregunta, incide, lo afecta, creo que sí, la vulnera, creo que no.

¿Por qué?

Una regla es general, y puede afectar a algunos. El problema es que dejar una válvula de escape (que el juez gradúe en el caso concreto si niega o acepta caución juratoria) quitaría toda eficacia a la regla, cuando, al contrario, la evidencia muestra 1) que el litigio más técnico legal en materia tributaria ya concluyó en la instancia administrativa; y que, 2) litigan en el poder judicial deudores tributarios de escala grande, normalmente, empresas, las cuales, tienen alta capacidad para diluir su responsabilidad sobre las deudas tributarias.

5. El acceso a las medidas cautelares o tutela cautelar es un derecho contenido en la tutela judicial efectiva ¿Ud. Considera que el artículo 159° del Código Tributario, afecta al contribuyente, específicamente en cuanto a su derecho a acceder a una medida cautelar?

SI NO

No

¿Por qué?

Lo dicho en 4.

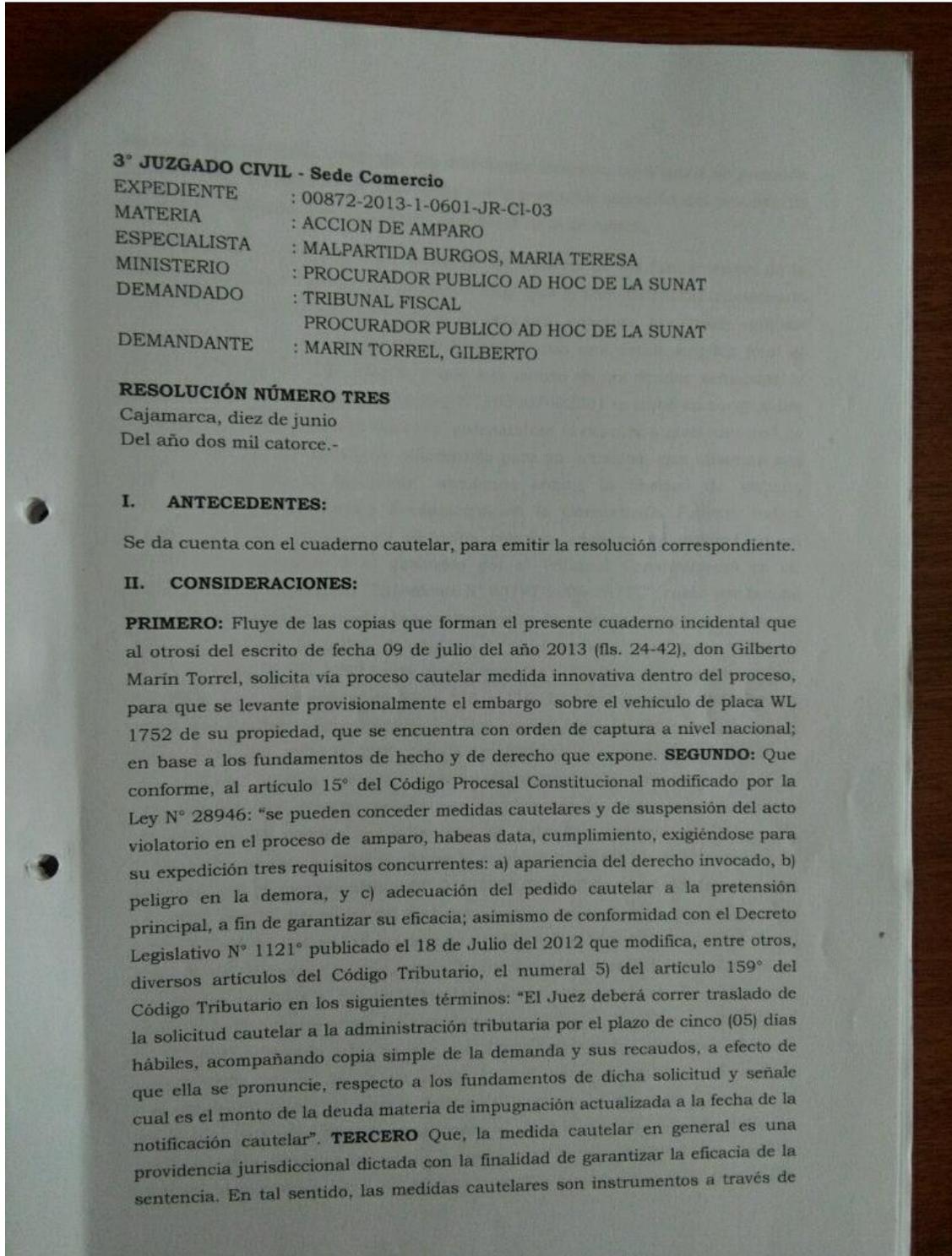
6. La dación del artículo 159° del Código Tributario se dio mediante el Decreto Legislativo N° 1121 en el año 2012; y posteriormente, en el año 2014 se modificaron algunos de los requisitos establecidos en la norma.

Según su opinión, ¿Cuál es el impacto de la modificatoria y como incide en los derechos de los contribuyentes?

Lo dicho en la entrevista de contienda vs. Giovanni Priori

ANEXO N° 06: RESOLUCIONES – CASOS

**CASO 1 (CAJAMARCA):
FALLO**



los cuales se pretende evitar que los derechos o intereses cuya tutela se pretende en el proceso puedan verse lesionados por la inevitable duración del proceso, de allí que su finalidad sea la de lograr la eficacia de la sentencia.

CUARTO: En el presente caso, conforme se advierte de los fundamentos de la demanda de folios 24 a 42, el recurrente alega que la administración tributaria le venía tramitando 09 procedimientos de cobranza coactiva, los cuales estaban acumulados en el expediente N° 1630601893, con una deuda exigible total al 18/04/2013 de S/. 254,538.00; y que con motivo de las deudas señaladas la SUNAT mediante resolución Coactiva N° 163007002321 le trabó embargo sobre el vehículo de su propiedad WL1752, ordenándose la captura a nivel nacional, lo que impide que pueda seguir utilizándolo para su actividad, que sustenta sus gastos personales y familiares, atentando contra la libertad de trabajo, contemplada como derecho fundamental en la Constitución Política. Indica además que los procesos de ejecución coactiva adolecen de nulidad en su notificación, conforme a lo dispuesto por el Tribunal Constitucional en su jurisprudencia vinculante: “Expediente N° 03797-2006-PA/TC”, razón por la cual ha solicitado medida cautelar innovativa dentro de proceso, para que se levante provisionalmente, la orden de captura a nivel nacional que recae sobre el vehículo de placa WL 1752 hasta que se resuelva el fondo acción constitucional;

QUINTO: Que, por escrito de folios 115 a 119, la Administración Tributaria a través de su Procurador Público Ad Hoc, señala que de conformidad con el numeral 5) del artículo 159° del Código Tributario absuelve traslado de la solicitud de medida cautelar interpuesta sosteniendo; que respecto a la verosimilitud del derecho señala que al observar los actos administrativos emitidos en el referido procedimiento de cobranza coactiva se llega a la conclusión que éste se llevó conforme lo establecido en el Código Tributario y la Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT de fecha 23 de setiembre de 2004; que la actuación del Ejecutor Coactivo se encuentra regulada por el artículo 116° del Código Tributario, que establece: “La Administración Tributaria, a través del Ejecutor Coactivo, ejerce las acciones de coerción para el cobro de las deudas exigibles a que se refiere el artículo anterior. Para ello el Ejecutor Coactivo tendrá, entre otras, las siguientes facultades: 1. Verificar la exigibilidad de la deuda tributaria a fin de iniciar el Procedimiento de Cobranza Coactiva”, Concluyendo que no existe vicio alguno que cause la nulidad del referido procedimiento, tanto así que el Tribunal Fiscal ya se pronunció respecto al argumento esbozado por el demandante y resolvió declarando infundada su queja en este aspecto. Menciona además que la verosimilitud del derecho invocado si bien no sugiere que el Juez evalué la fundabilidad de la pretensión

debe considerar por lo menos que la pretensión tiene un sustento jurídico que la hace discutible, por tanto, las medidas cautelares podrán concederse, siempre que se acredite la certeza de que el derecho que se reclama o invoca, existe real, legal y jurídicamente y que el sustento de la controversia se basa respecto al procedimiento de cobranza coactiva y que ha sido confirmada por el Tribunal Fiscal; con respecto al peligro en la demora, menciona que la deuda tributaria cuando se encuentra en etapa de exigibilidad debe ser cautelada a través de diferentes medidas tendientes a pagar el tributo que se está adeudando; que en el presente caso, habiendo el tribunal Fiscal confirmado la actuación de la Administración Tributaria y debido a que el contribuyente no presentó recurso de reclamo contra la Resolución de Pérdida de Fraccionamiento, la deuda tributaria se ha tornado en exigible dando origen a las acciones de coerción para su cobranza. Agrega que el contribuyente no acreditado con medio probatorio alguno la necesidad de que exista un peligro en la demora que lo perjudique, solo ha relatado hechos, los mismos que no tiene sustento alguno e imposibilitan a que el Juez sustente una medida cautelar; y que respecto a la contracautela, señala que el numeral 1) del artículo 159° del Código Tributario establece que para la concesión de una medida cautelar es necesario que el administrado presente una contracautela personal o real y que en ningún caso el Juez podrá aceptar como contracautela la caución juratoria.

SEXTO: Por lo que antes de analizar cada uno de los presupuestos de fondo de la medida cautelar solicitada, como son **la verosimilitud del derecho invocado, el peligro en la demora y respecto a la Razonabilidad de la medida**, previamente es necesario tener en cuenta, si el recurrente ha cumplido con lo que dispone el artículo 159 del Texto Unico Ordenado del Código Tributario, modificado por el Decreto legislativo 1121, que prescribe: “cuando el administrado, en cualquier tipo de proceso judicial solicite una medida cautelar que tenga por objeto suspender o dejar sin efecto cualquier actuación del Tribunal fiscal o de la Administración Tributaria(...), 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 juratoria”; La excepción a la regla señalada en el párrafo anterior, y que por tanto permitiría que se ofrezca contracautela juratoria de conformidad con el noveno párrafo del artículo 159° del Código Tributario, está referido a que la deuda impugnada no sea mayor a cinco (05) Unidades Impositivas Tributarias (UIT), que no es el caso; ya que de la revisión de la solicitud cautelar ofrecida por el demandante se tiene que la contracautela ofrecida es una caución juratoria, siendo improcedente dicho ofrecimiento por cuanto la deuda tributaria supera

las cinco (05) unidades impositivas tributarias (UIT), es decir, el monto de la deuda tributaria materia de impugnación a la fecha de notificación de la solicitud cautelar al 21 de enero del 2014, asciende a la suma de S/. 267,299.00 Nuevos Soles, por lo que al no haber cumplido el recurrente con el ofrecimiento de la contracautela como se encuentra previsto en el dispositivo legal invocado, resulta improcedente la medida cautelar solicitada.

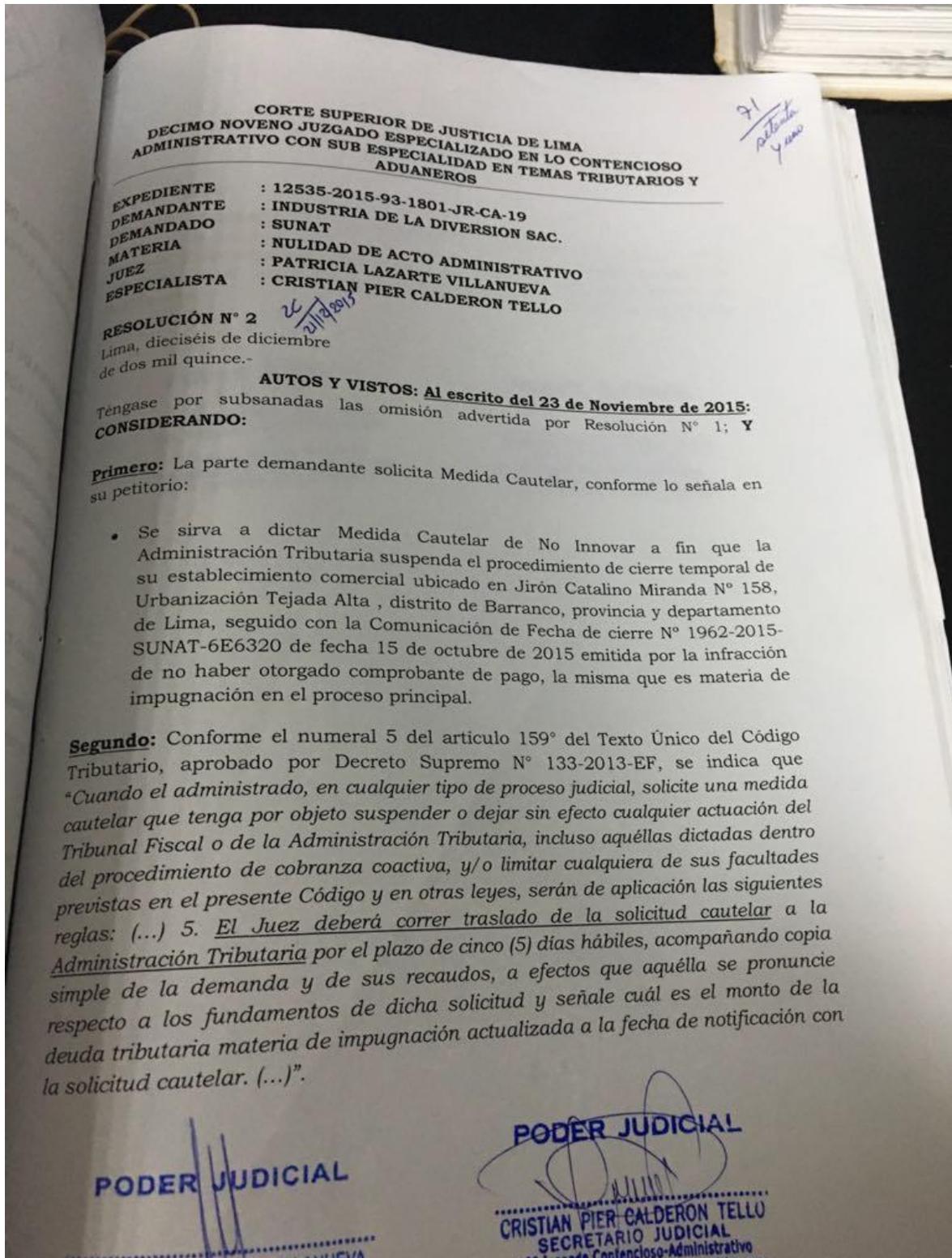
III. DECISIÓN:

Por tales consideraciones y de conformidad con las normas glosadas; **SE RESUELVE: DECLARAR IMPROCEDENTE** la medida cautelar innovativa, solicitada por Gilberto Marín Torrel a través de su escrito de fecha 09 de julio del 2013; consentida y/o ejecutoriada la presente, **ARCHÍVESE** en el modo y forma de ley. **Notifíquese.**

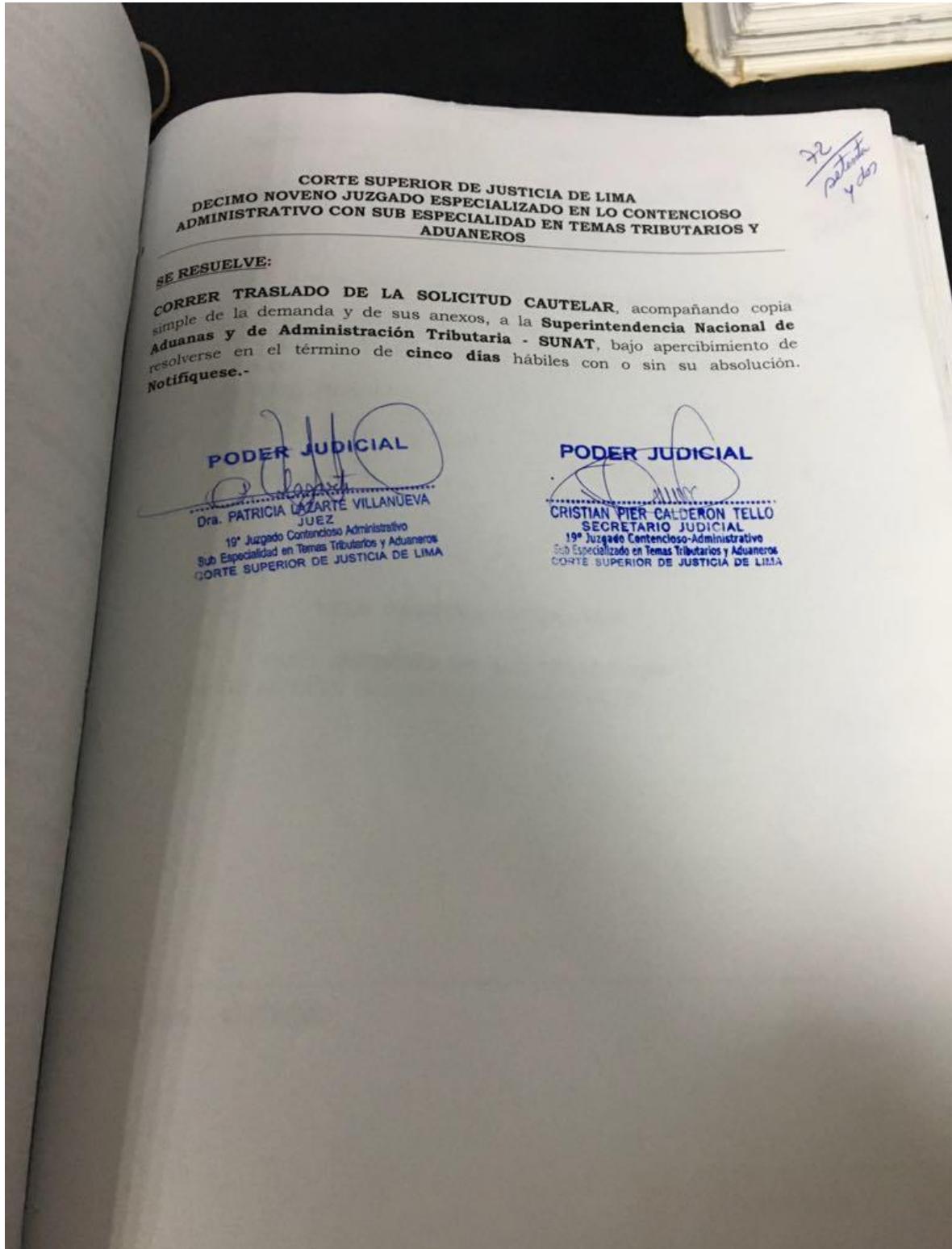

MAGDA TEBER...
SECRETARÍA JUDICIAL
C.A. MARÍA

“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

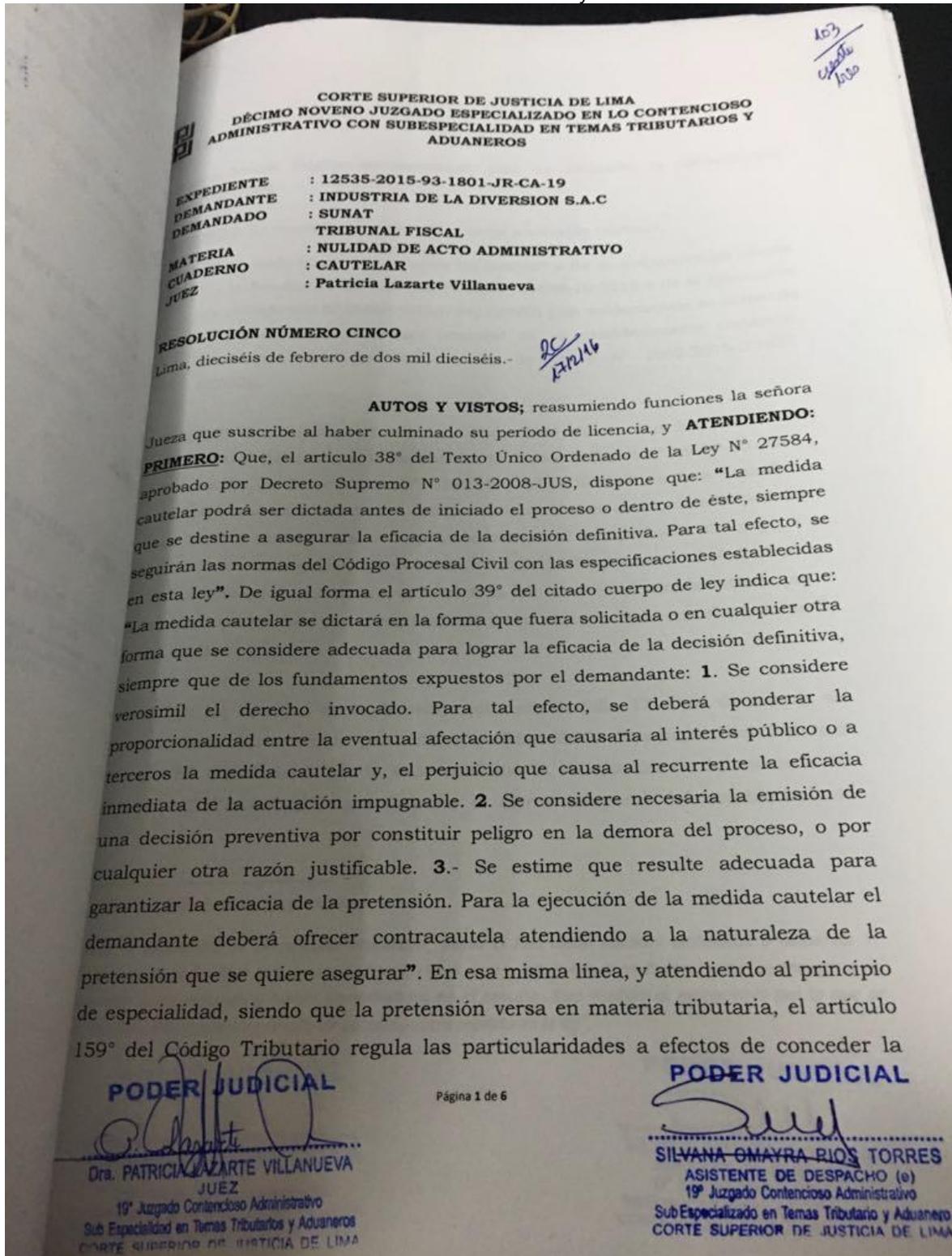
CASO 2 (LIMA):



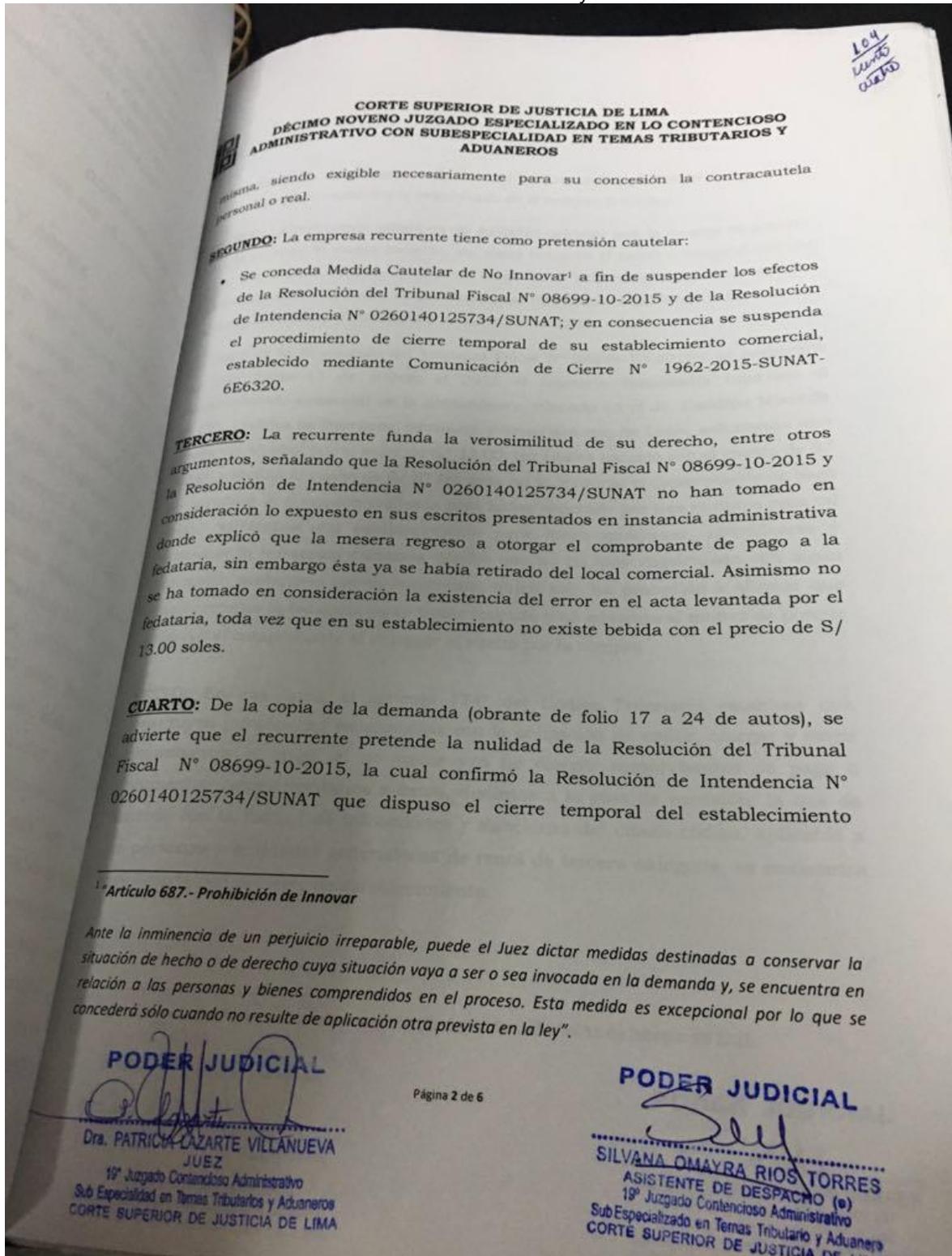
“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

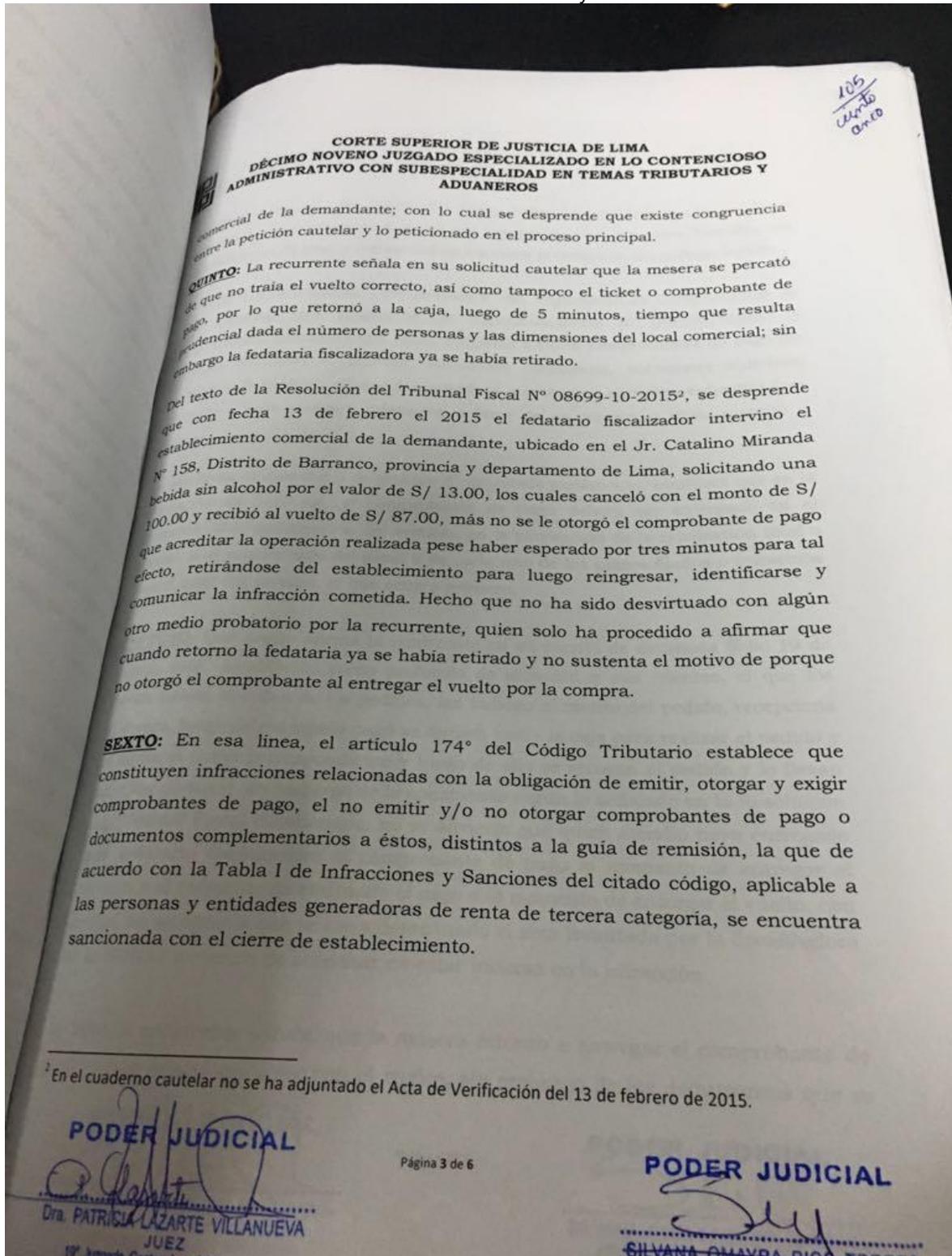


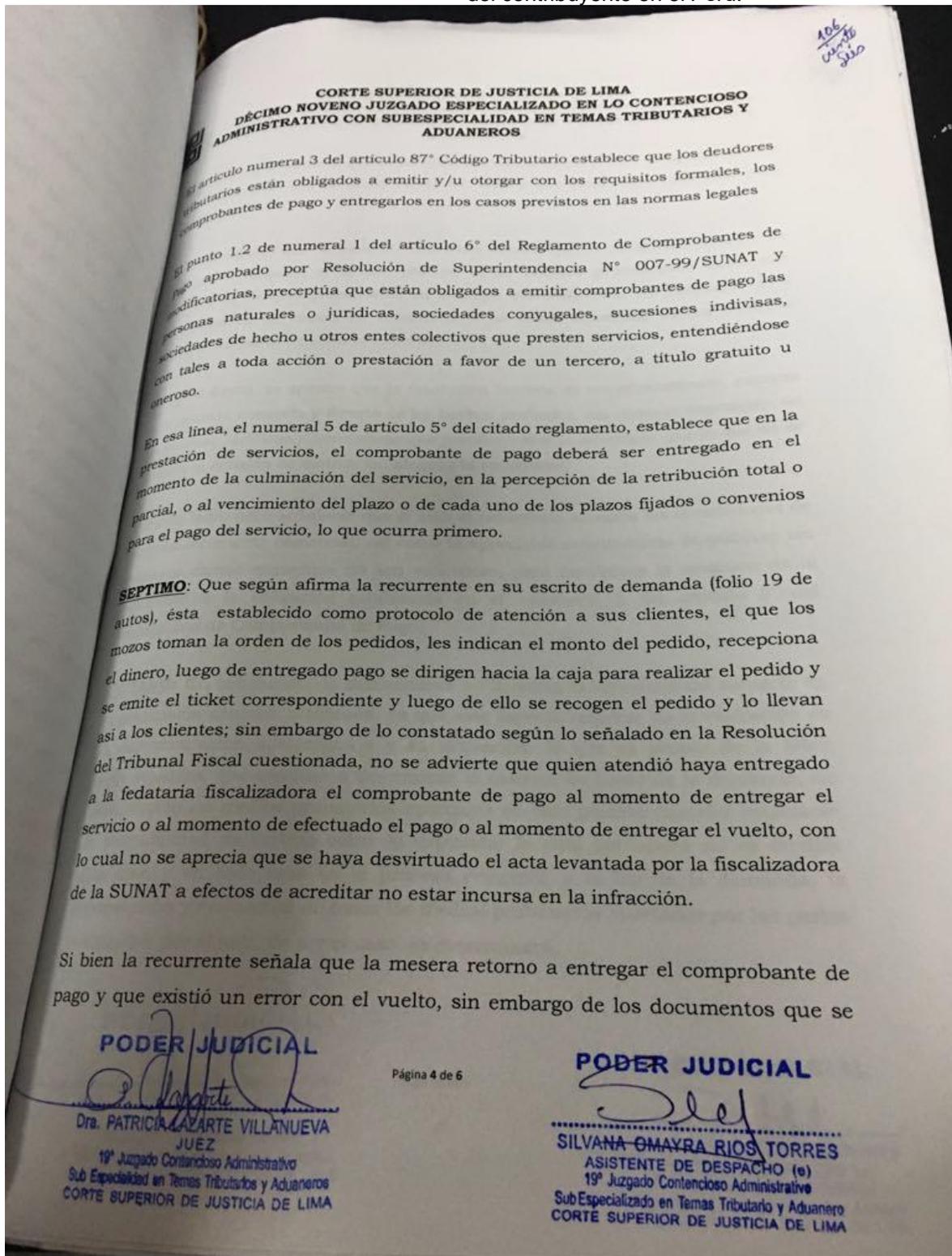
“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”



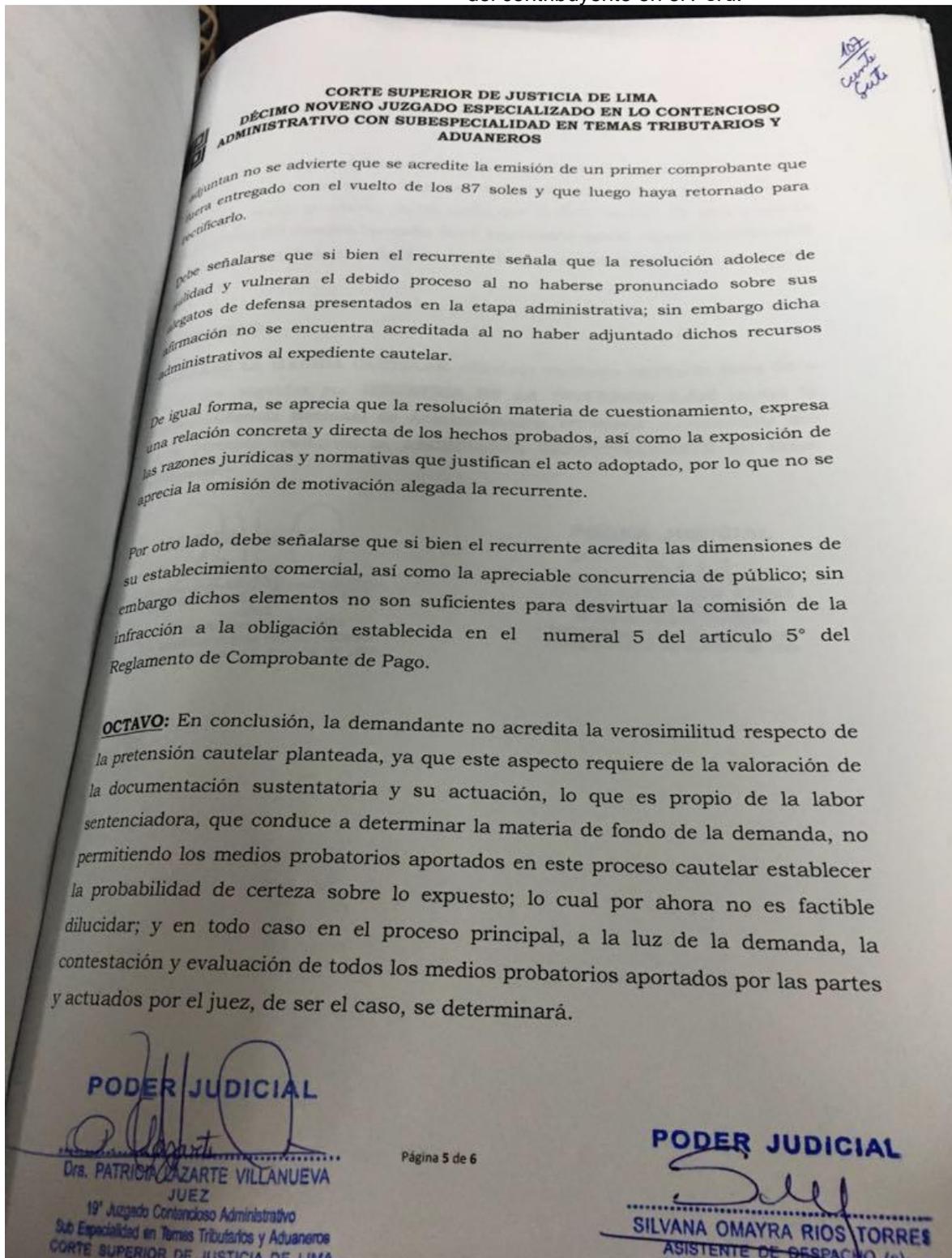
“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”



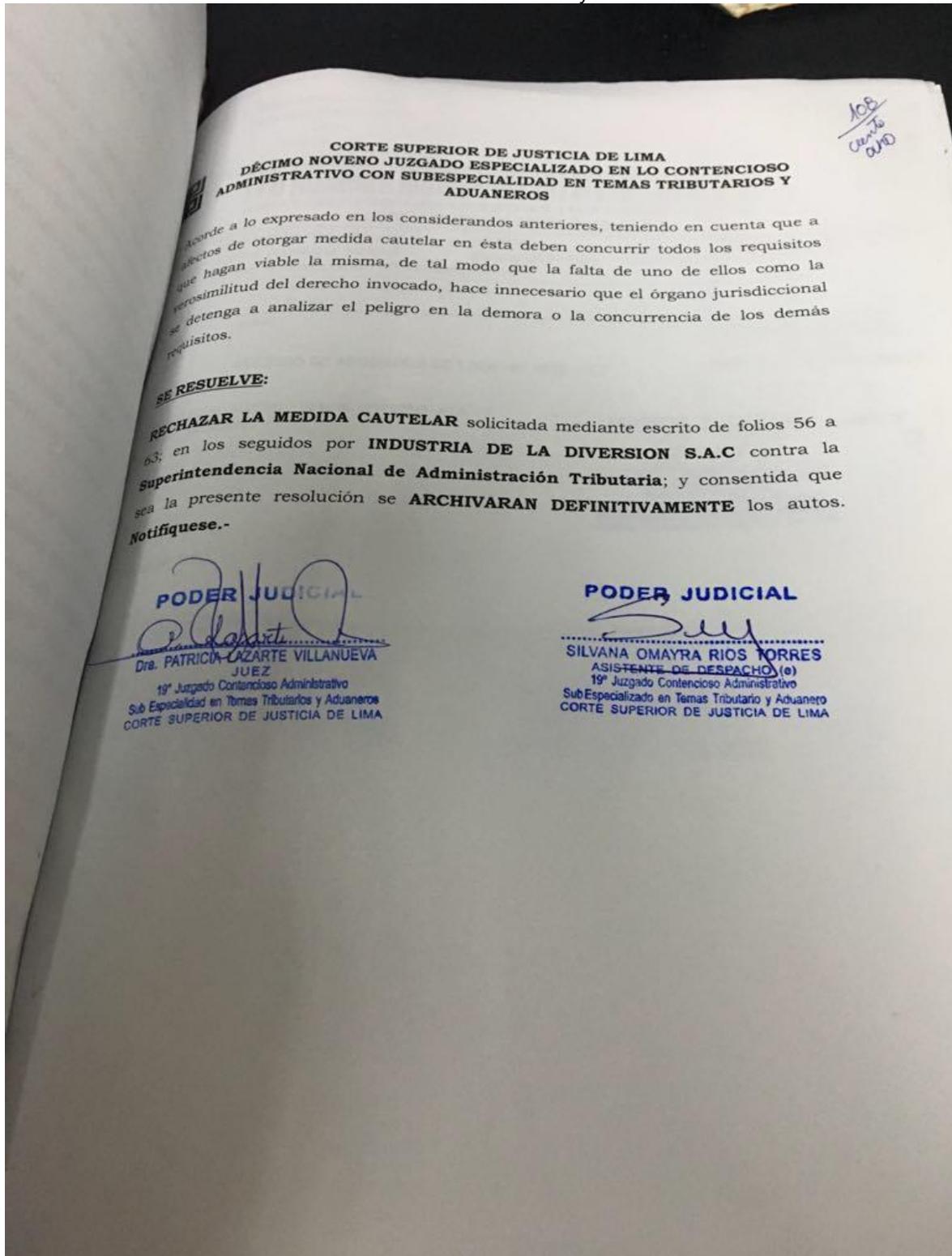




“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

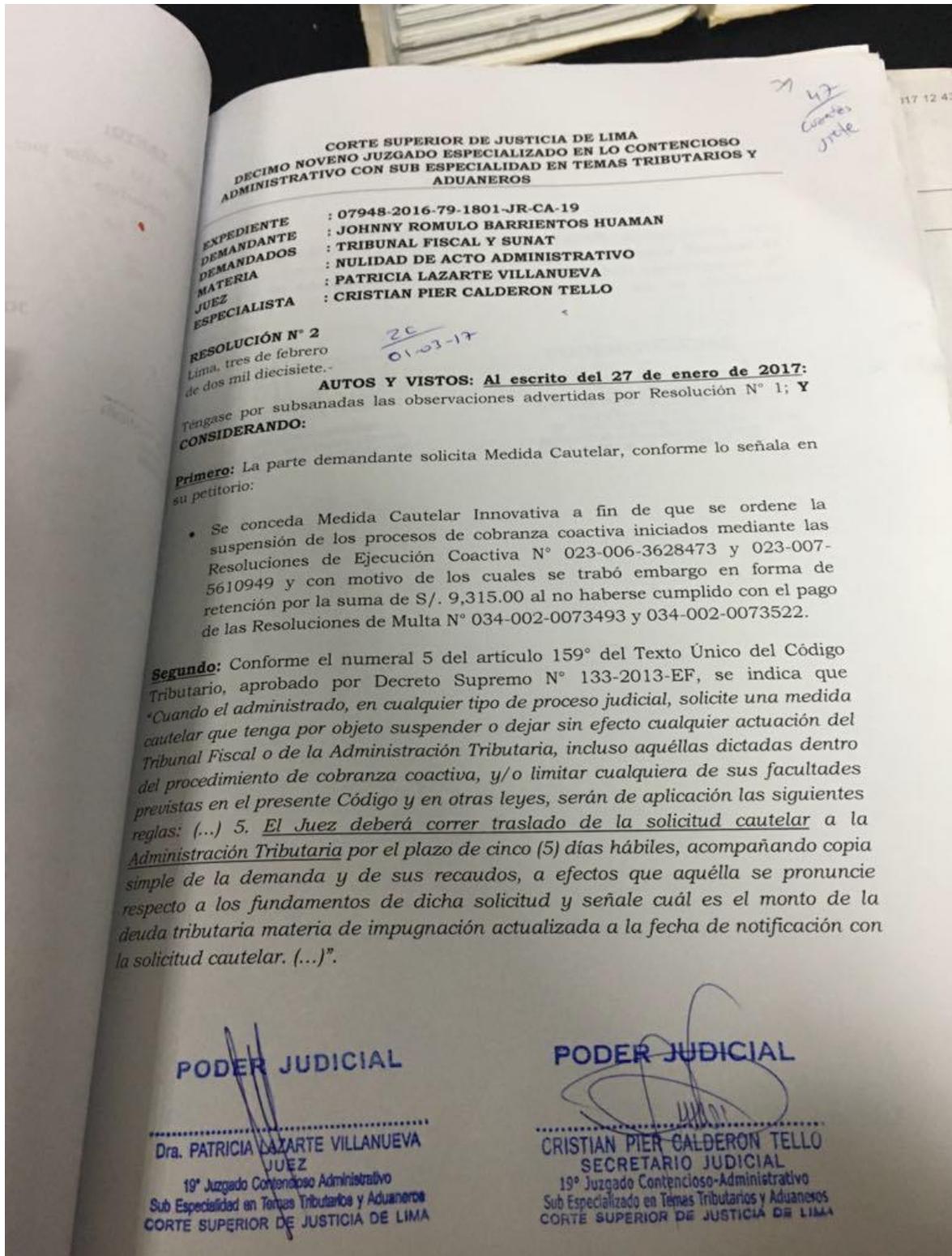


“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

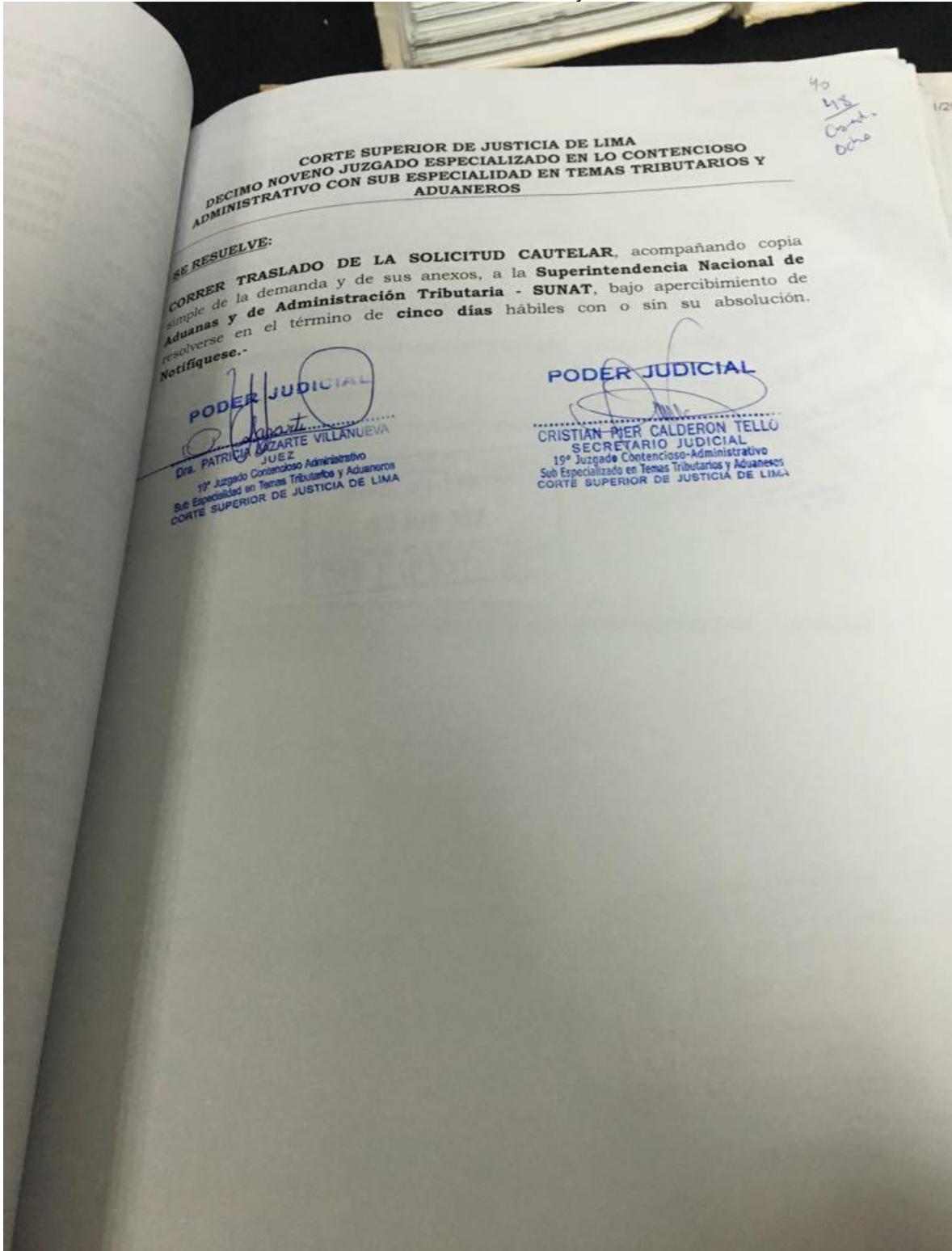


“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

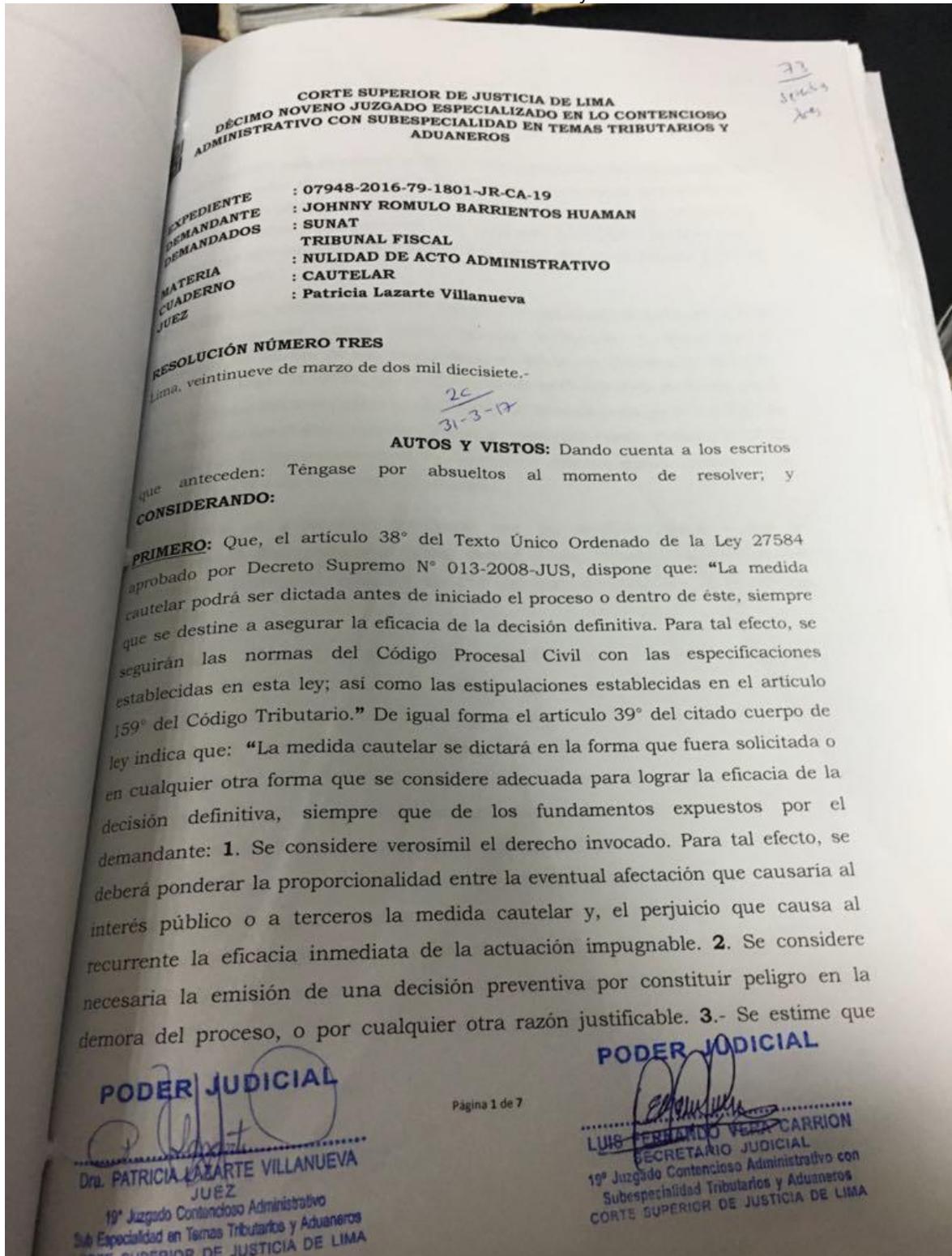
CASO 3 (LIMA):



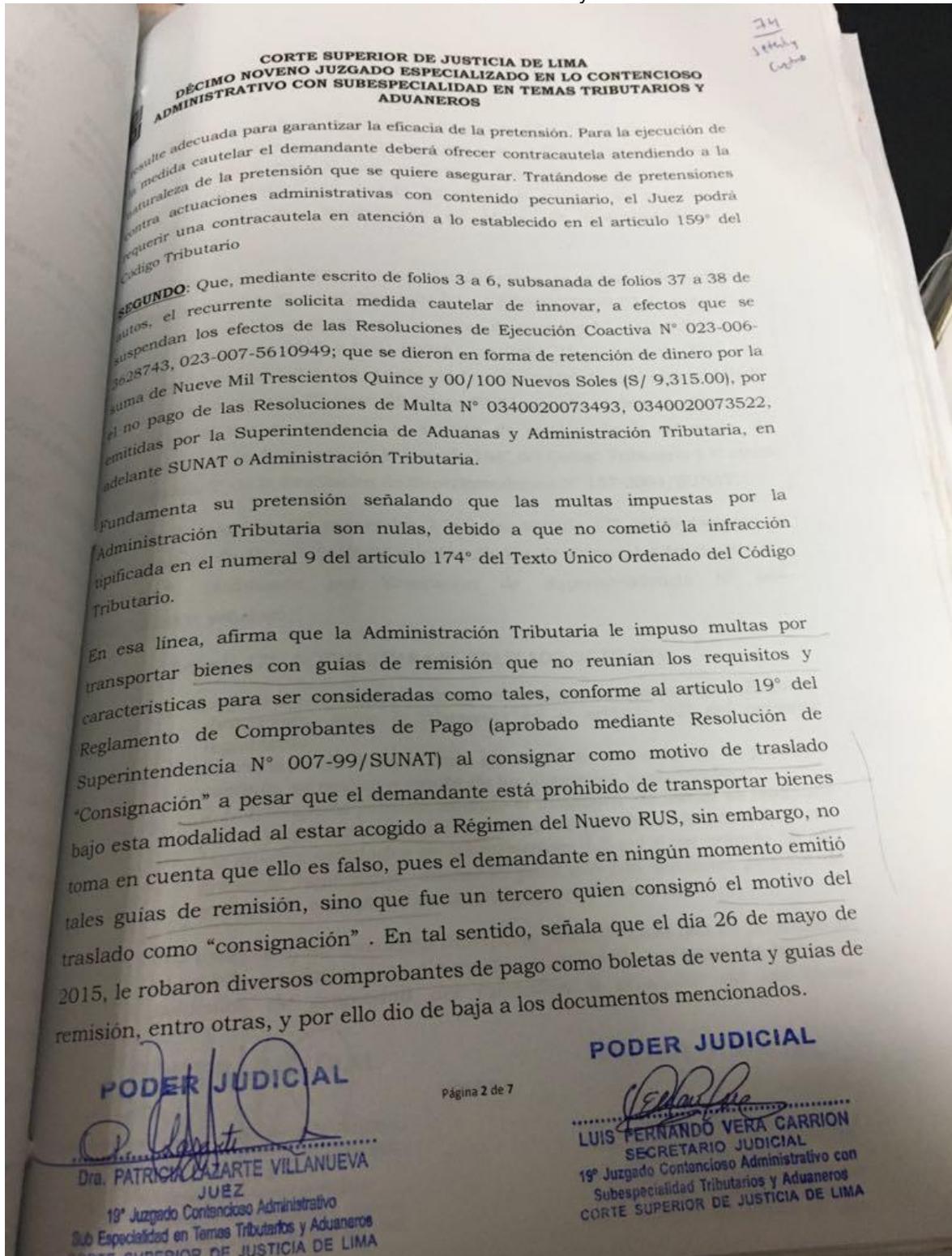
“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

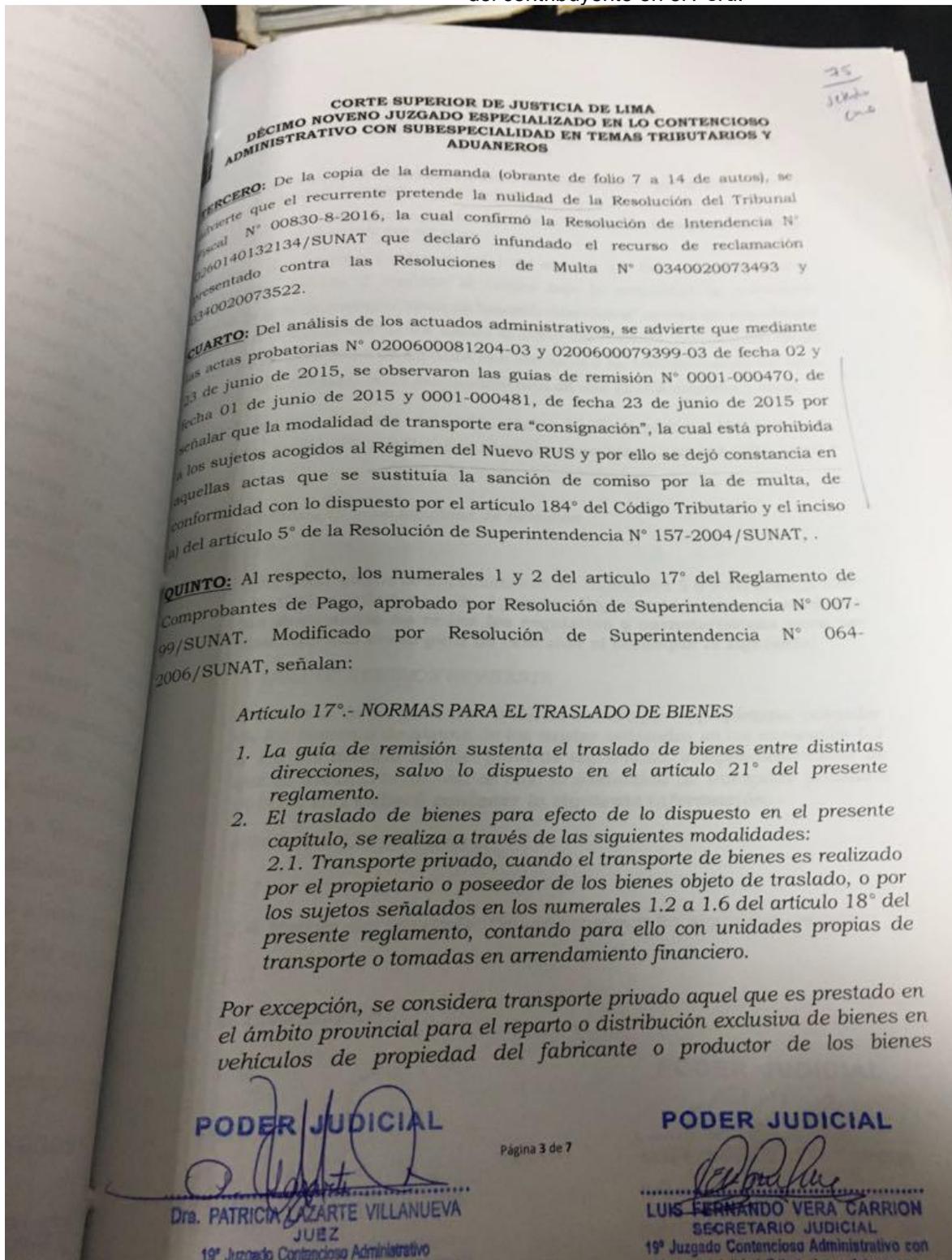


“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

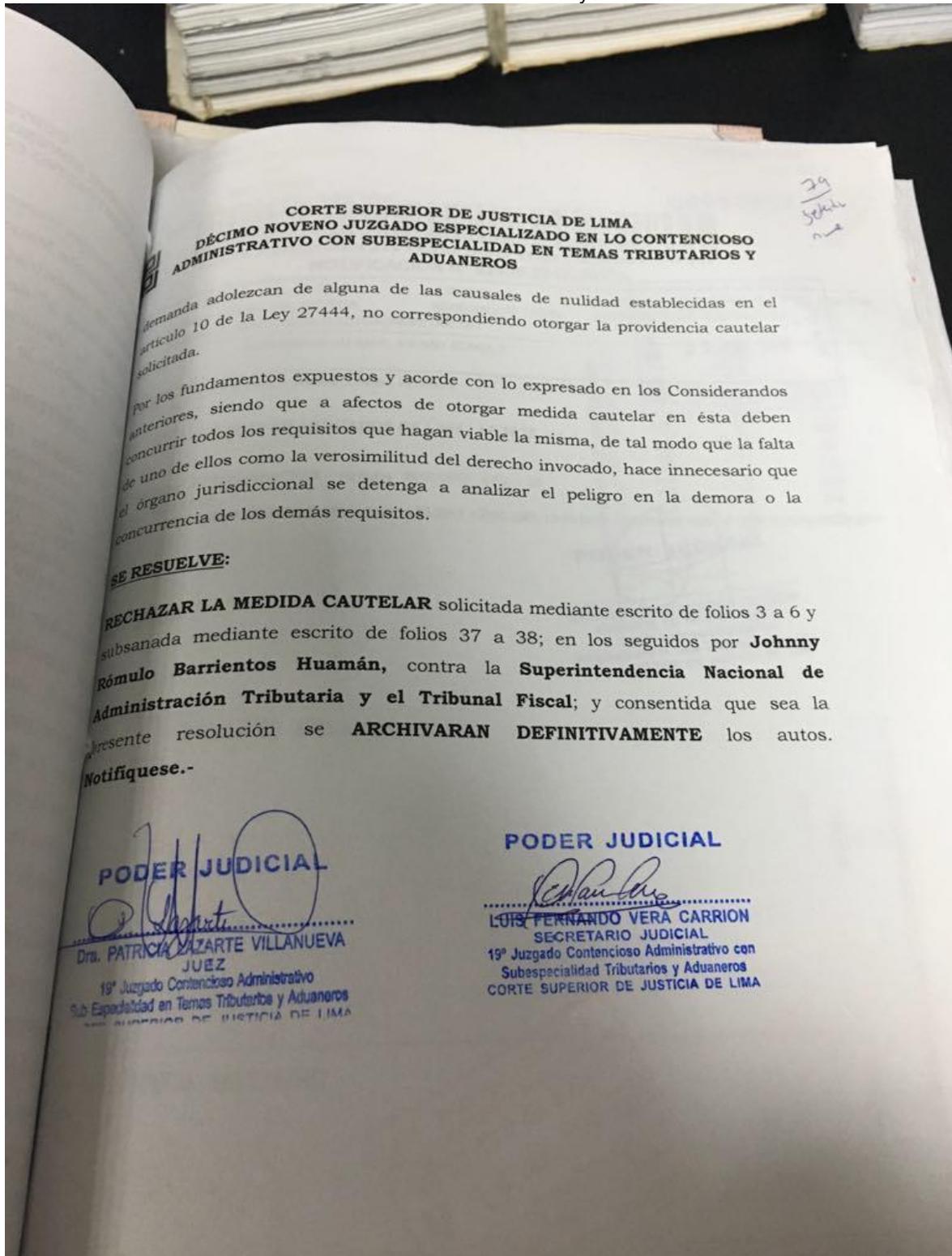


“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

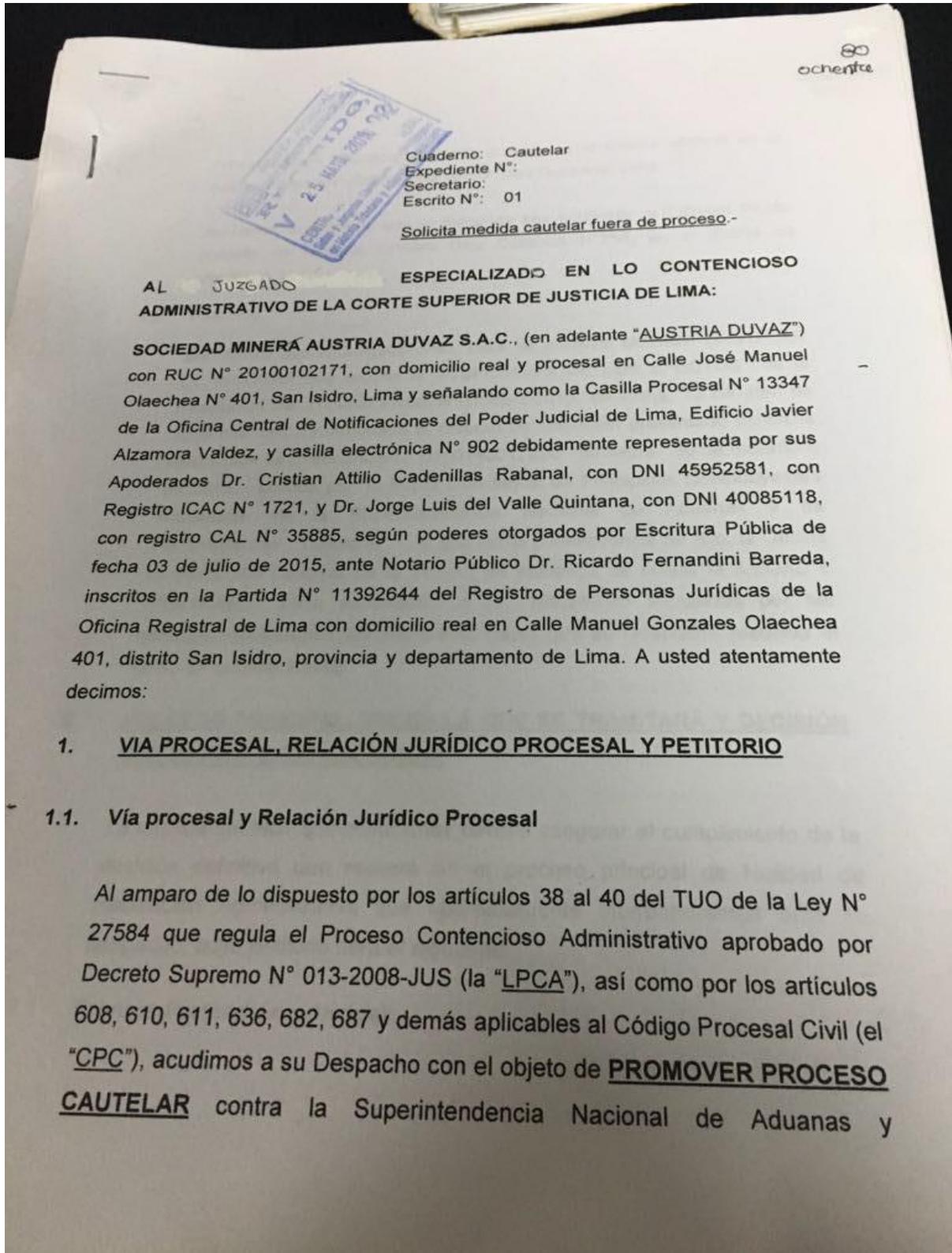


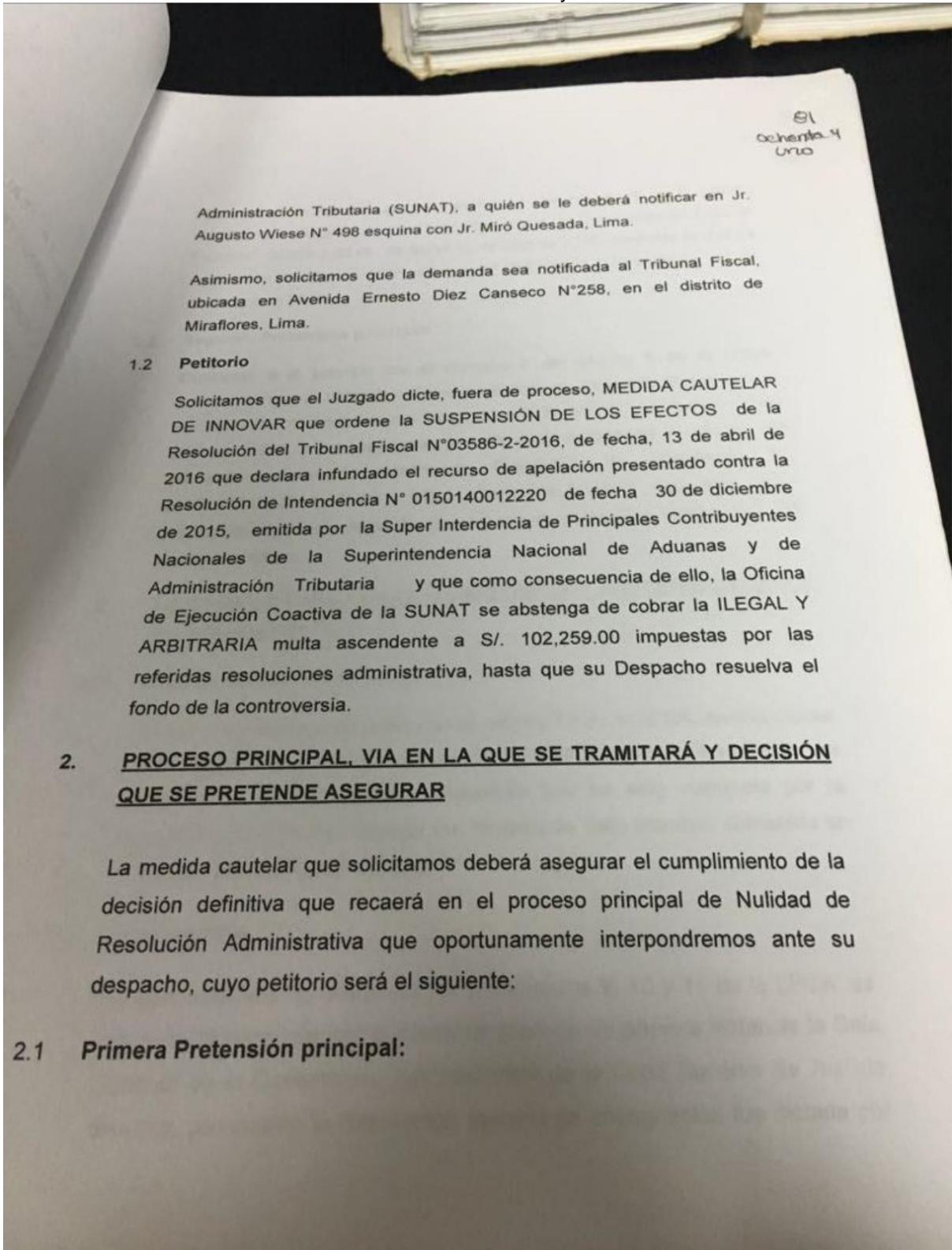


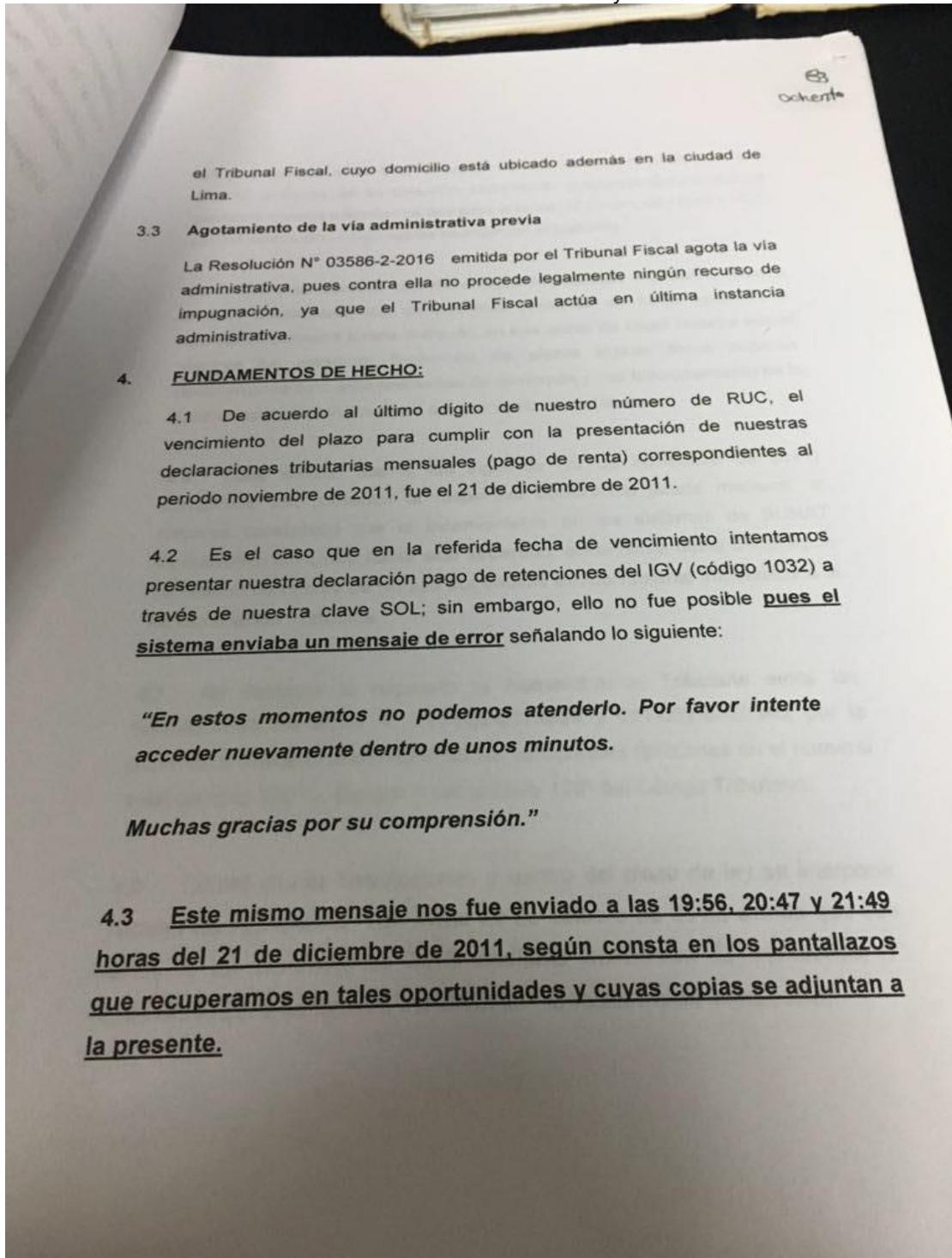
“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”



CASO 4 (LIMA):







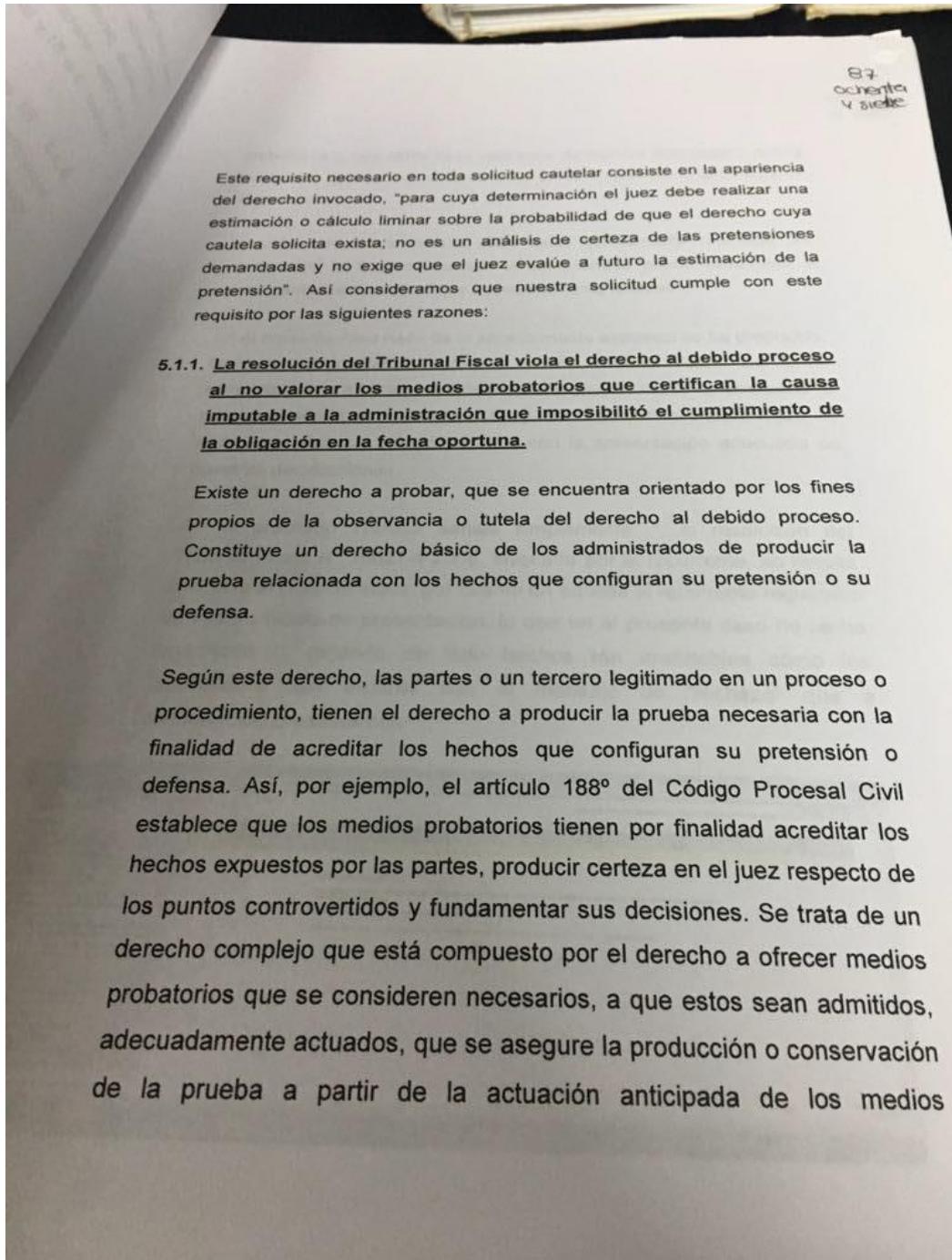
de mayor demanda” y sin embargo descarta arbitraria e ilegalmente de la aplicación de su propio criterio cuando señala con respecto a nuestros medios probatorios que “los mensajes de dicho sistema (fojas 6 a 8), los correos electrónicos enviados a la dirección webmaster@sunat.gob.pe (folios 3 a 5) y la Queja N° 10137393 (folio 2), no resulta atendible”.

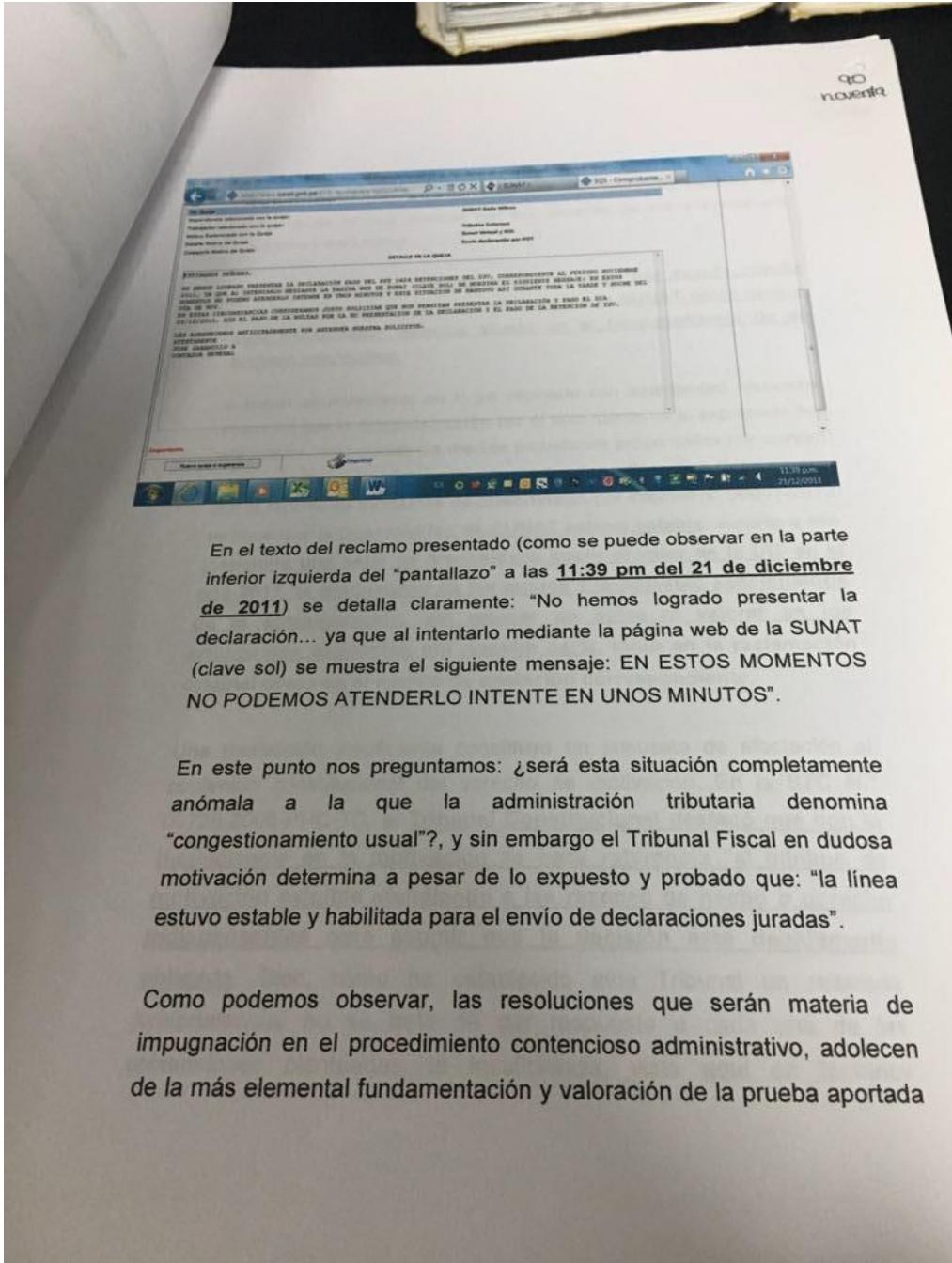
4.13 El argumento anterior denota un criterio completamente injusto e inequitativo que quebranta el más elemental de los principios jurídicos “a igual razón, igual derecho”, por cuanto si como ha quedado demostrado han existido problemas para el acceso al sistema, ello con los reportes de la página web (que son mencionados en la resolución impugnada) y de la propia queja formulada el día en que debió realizarse la presentación (21 de noviembre de 2011) resulta entonces inaudito que habiendo cumplido al día siguiente (22 de noviembre de 2011) al encontrarse recién subsanada la situación de, por decir lo menos “congestionamiento”, se pretenda aplicar una multa por hechos no imputables al contribuyente sino a la administración tributaria.

4.14 Consideramos Señores Jueces Superiores que el Tribunal Fiscal se ha equivocado de forma tremenda al resolver nuestra apelación y confirmar la multa impuesta a AUSTRIA DUVAZ toda vez que ha inobservado una serie de principios y garantías que regulan el procedimiento administrativo sancionador y ha ignorado sin motivación alguna argumentos muy válidos de defensa y medios probatorios planteados por nuestra empresa; por lo tanto, consideramos que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03586-2-2016 y la Resolución de Intendencia N° 0150140012220 son NULAS por los siguientes fundamentos que pasamos a exponer.

FUNDAMENTOS DE LA SOLICITUD CAUTELAR

1. Verosimilitud del derecho invocado

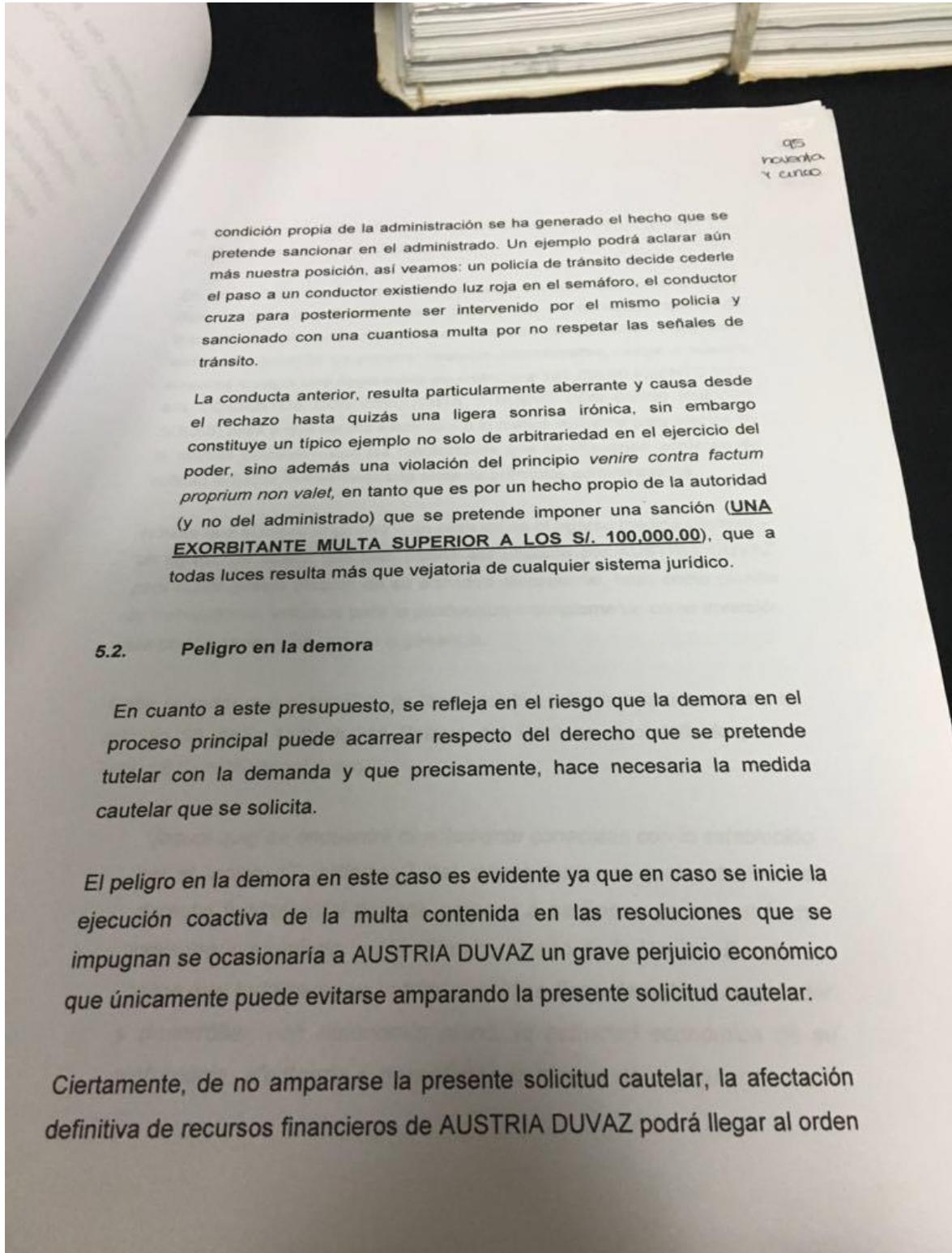


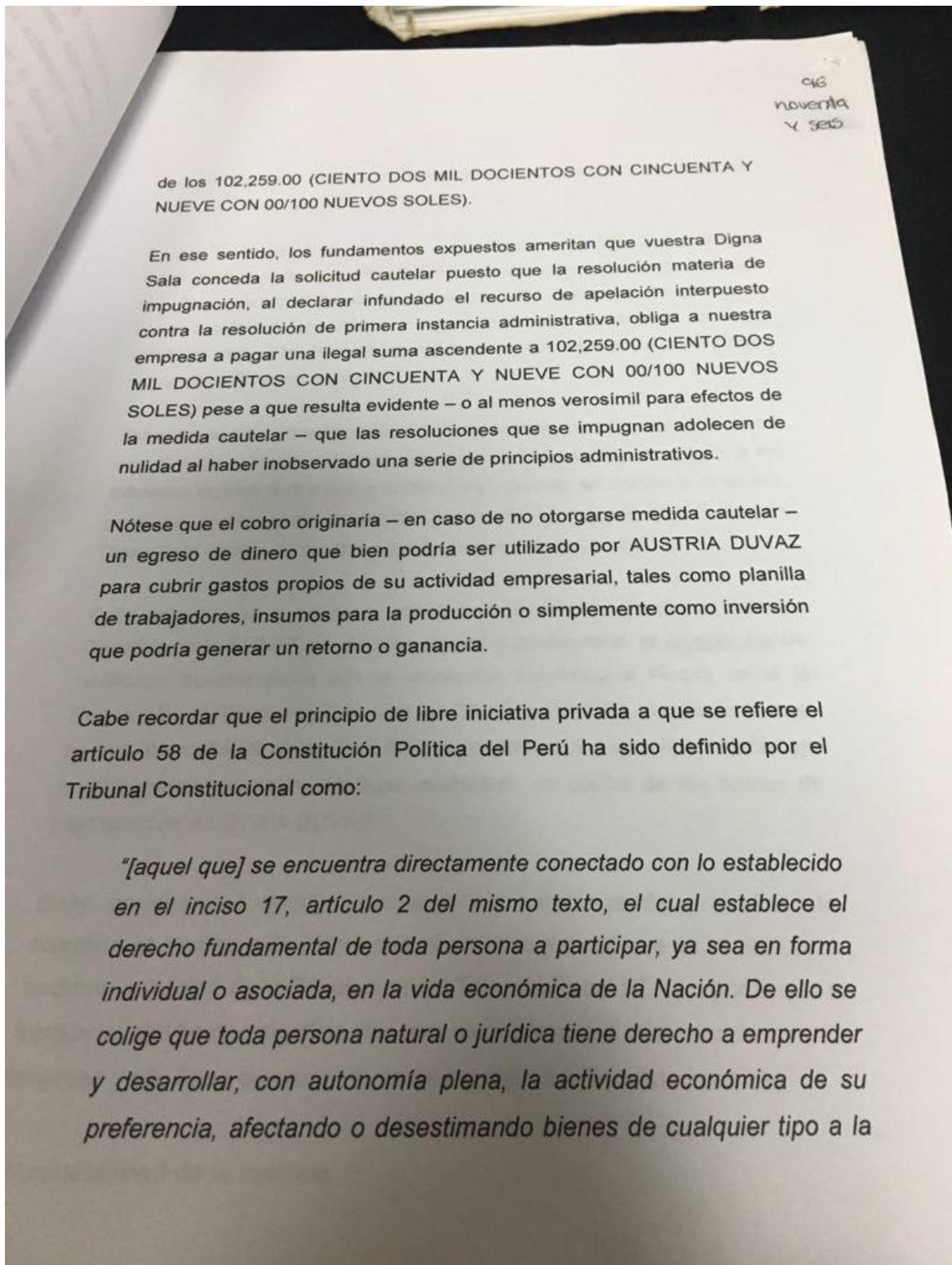


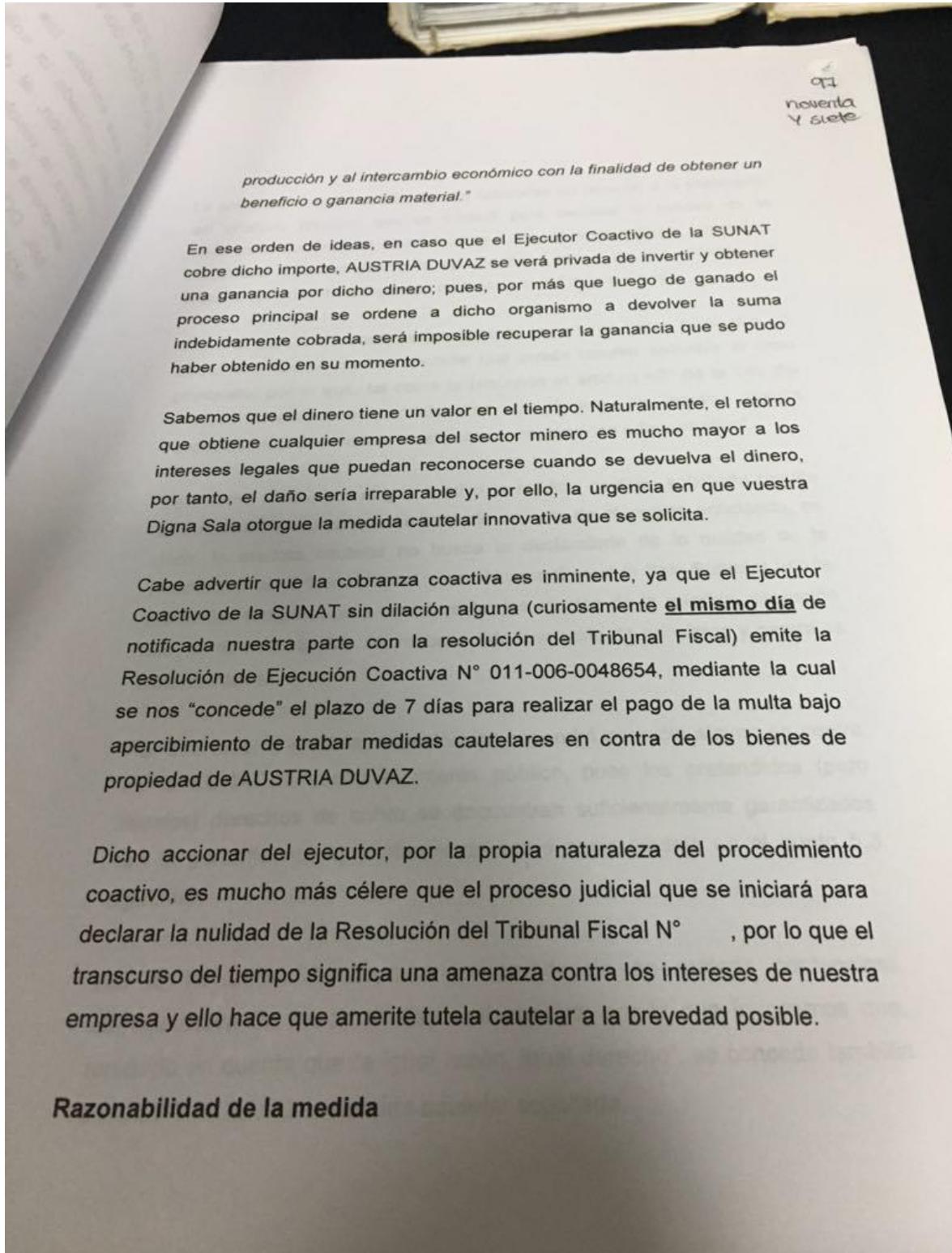
En el texto del reclamo presentado (como se puede observar en la parte inferior izquierda del “pantallazo” a las **11:39 pm del 21 de diciembre de 2011**) se detalla claramente: “No hemos logrado presentar la declaración... ya que al intentarlo mediante la página web de la SUNAT (clave sol) se muestra el siguiente mensaje: EN ESTOS MOMENTOS NO PODEMOS ATENDERLO INTENTE EN UNOS MINUTOS”.

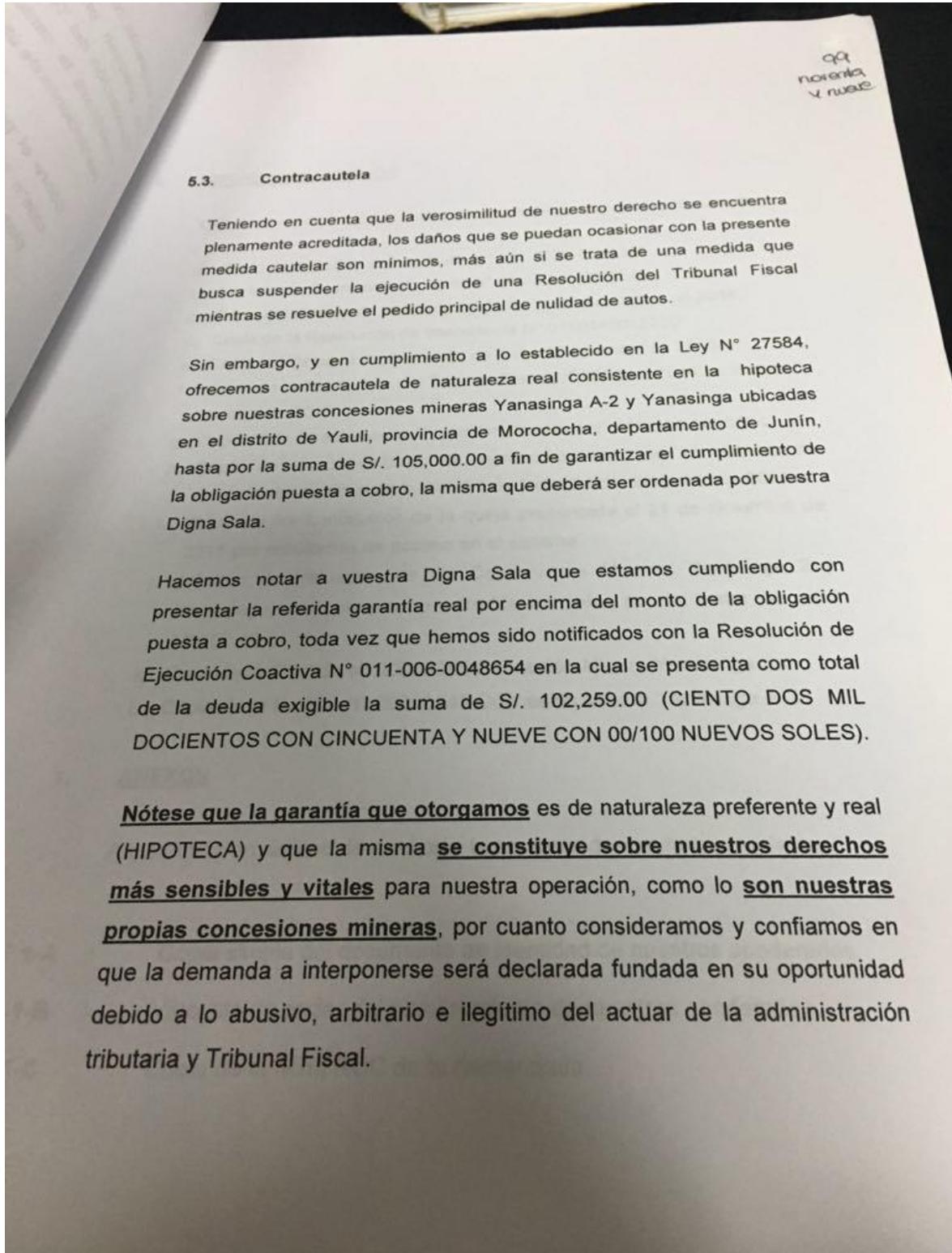
En este punto nos preguntamos: ¿será esta situación completamente anómala a la que la administración tributaria denomina “congestionamiento usual”?, y sin embargo el Tribunal Fiscal en dudosa motivación determina a pesar de lo expuesto y probado que: “la línea estuvo estable y habilitada para el envío de declaraciones juradas”.

Como podemos observar, las resoluciones que serán materia de impugnación en el procedimiento contencioso administrativo, adolecen de la más elemental fundamentación y valoración de la prueba aportada

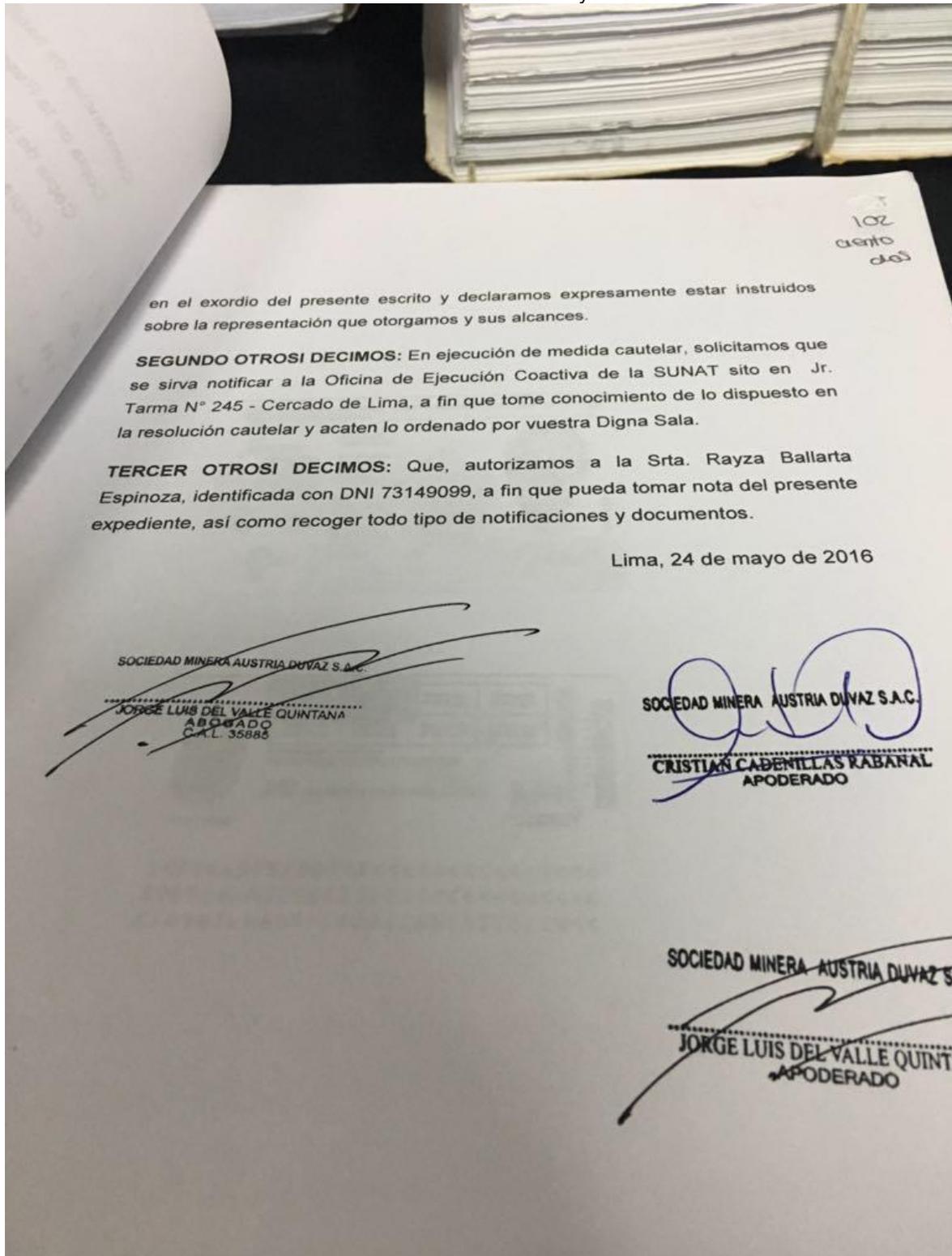






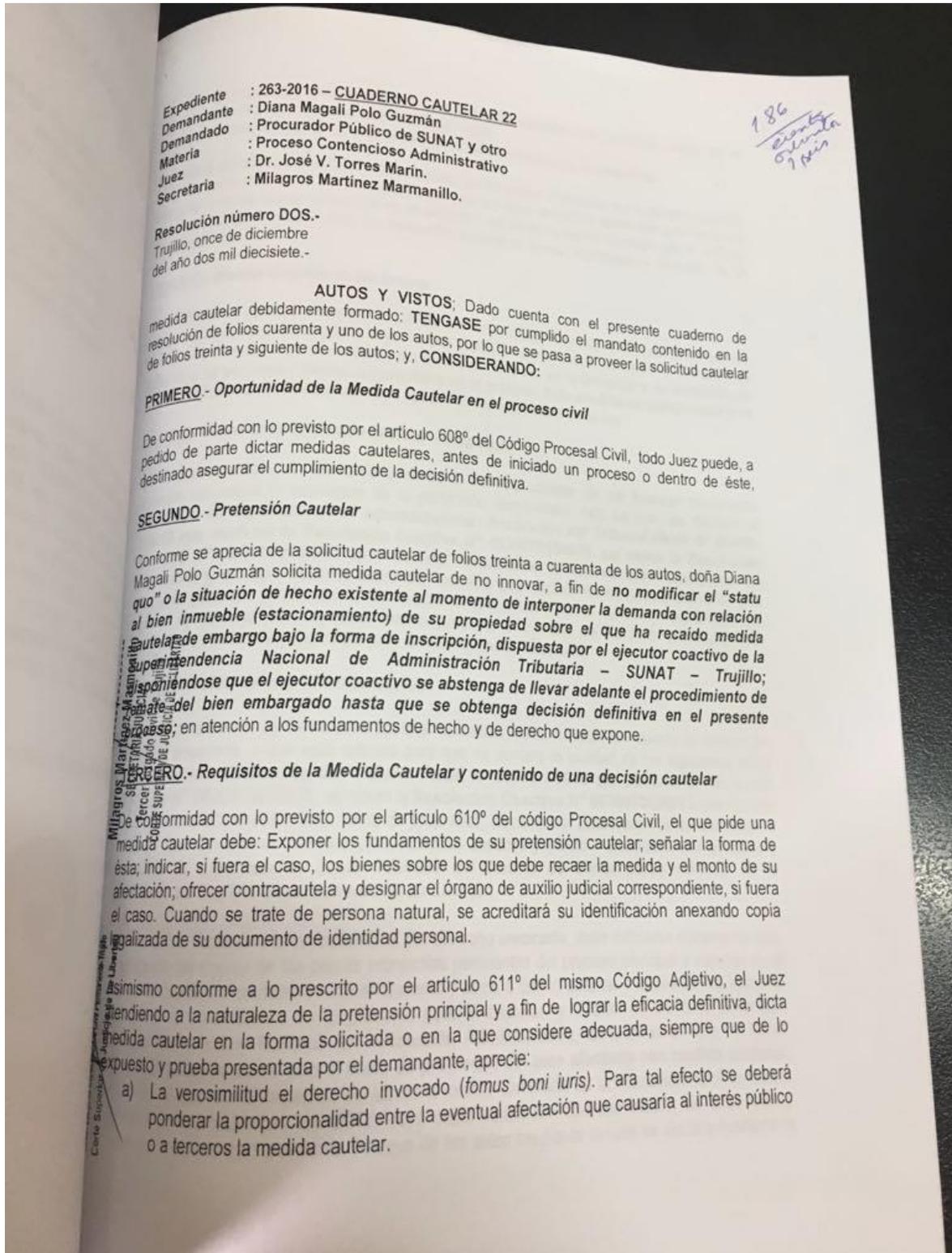


“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

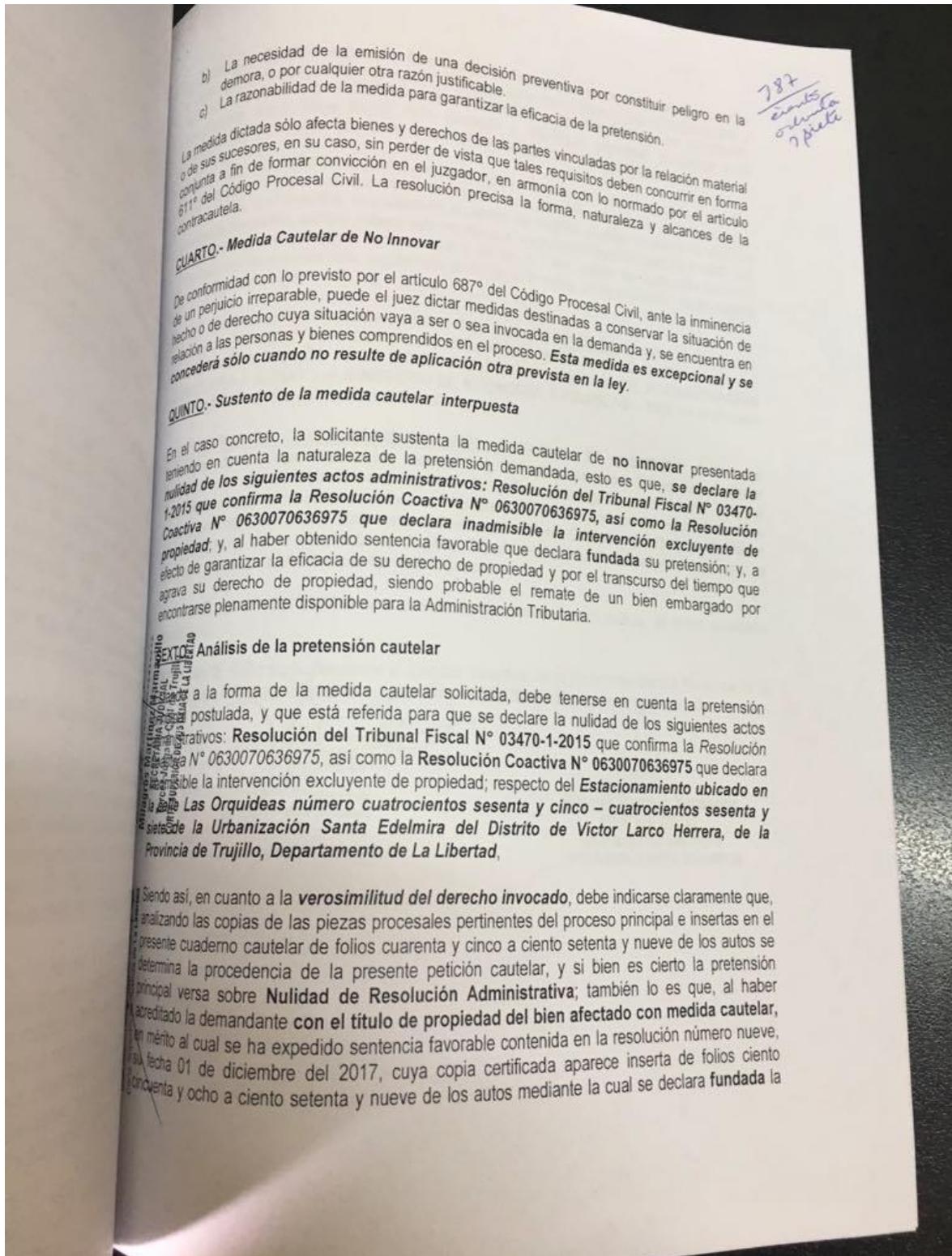


CASO 5 (TRUJILLO):

FALLO



“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”



“La Incidencia del Artículo 159° del Código Tributario en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva del contribuyente en el Perú.”

