

UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO

FACULTAD DE DERECHO

ESCUELA DE DERECHO



**LA VULNERACIÓN DE LA TUTELA JURISDICCIONAL
EFECTIVA Y DE LOS ELEMENTOS DEL DERECHO AL DEBIDO
PROCESO POR LA APLICACIÓN DEL NUMERAL 5 DEL
ARTÍCULO 159 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**

TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO DE

ABOGADO

AUTOR

JOSE ANTONIO SALGADO GUEVARA

ASESOR

Mgtr. PERCY ORLANDO MOGOLLÓN PACHERRE

Chiclayo, 2019

DEDICATORIA

A Dios, por haberme dado el don de la vida, paciencia, inteligencia, sabiduría y fuerza necesaria para luchar por mis metas y regalarme todos los días la oportunidad de ser mejor.

A mis padres por darme la vida, además por ser tan fuertes y ser fuente de inspiración para alcanzar mis metas. Gracias por su esfuerzo e incondicionalidad, sin su apoyo no hubiese sido posible lograr mi mayor aspiración en la vida, de ser un profesional del Derecho

AGRADECIMIENTO

Agradezco a Dios, por darme la vida, la oportunidad valiosa, de conseguir mis metas trazadas.

A mi asesor, Mg. Percy Orlando Mogollon Pacherre por compartir su tiempo, dedicación y sabiduría para culminar esta investigación.

A la Dra. Katherine Alvarado Tapia, por contribuir con sus enseñanzas, en la elaboración de esta investigación.

RESUMEN

El TUO de la ley N°27584, concordante con lo señalado en el artículo 148 de la constitución Política del Perú tiene por finalidad el control jurídico por el poder judicial de las actuaciones de la Administración Pública, que no solo tiene por finalidad el control jurídico de la legalidad de la actuación administrativa, sino que también debe considerarse su aspecto subjetivo, es decir el fondo del acto administrativo. En ese sentido el solo hecho de recurrir al proceso contencioso administrativo no implica que los efectos inmediatos del acto administrativo cesen sino por el contrario para evitar que prosigan dichos efectos, conforme lo señala el artículo 40 del TUO, es posible la interposición de medidas cautelares tales como: de innovar y de no innovar, pues de no interponerse una medida cautelar el acto administrativo cuestionado en el proceso contencioso administrativo tendría aun efectos. Desde un primer momento todo el trámite para la concesión de una medida cautelar no presentaba mayores problemas, pero con motivo de la delegación de facultades otorgadas al Poder Ejecutivo el artículo 159° del Código Tributario fue modificado mediante el artículo 7° de la Ley N° 30230, ya de una interpretación literal del numeral 5 del artículo 159° del Código Tributario, se tiene que la Administración Tributaria al ser parte demandada en el proceso, ahora se atribuye funciones jurisdiccionales, pues en efecto la Administración Tributaria se pronunciará sobre la verosimilitud del derecho invocado y el peligro que involucra la demora del proceso, calificando anticipadamente los presupuestos generales de toda medida cautelar, y luego de dicho examen emitirá un pronunciamiento, provocando que el juez pueda sentirse vinculado ante tal pronunciamiento en donde puede tender a favorecer el interés público, sobre el interés privado del contribuyente, así mismo se le otorga dos momentos de defensa a la Administración Tributaria sobre la medida cautelar en una etapa anterior a su admisión y después de admitida, lo que afecta en definitiva derechos fundamentales consagradas en nuestra Constitución Política, como el derecho a la Tutela Jurisdiccional Efectiva y el Debido Proceso.

PALABRAS CLAVES: Tutela Jurisdiccional Efectiva, Derecho al Debido Proceso, Proceso Contencioso Administrativo, Medidas Cautelares, Derechos Fundamentales.

ABSTRACT

The TUO of Law No. 27584, in accordance with the provisions of article 148 of the Political Constitution of Peru, has the purpose of legal control by the judiciary of the actions of the Public Administration, which not only has the purpose of legal control of the legality of administrative action, but also its subjective aspect must be considered, that is to say the substance of the administrative act. In that sense, the mere fact of resorting to the administrative contentious process does not imply that the immediate effects of the administrative act cease but on the contrary to prevent these effects from continuing, as indicated in article 40 of the TUO, it is possible to interpose precautionary measures such as: to innovate and not to innovate, because of not interposing a precautionary measure the administrative act questioned in the administrative contentious process would still have effects. From the beginning, the entire procedure for the granting of a precautionary measure did not present major problems, but on the occasion of the delegation of powers granted to the Executive Branch, article 159 of the Tax Code was modified by means of article 7 of Law No. 30230, and from a literal interpretation of numeral 5 of article 159 of the Tax Code, the Tax Administration has to be a defendant in the process, jurisdictional functions are now attributed, because in effect the Tax Administration will rule on the likelihood of right invoked and the danger involved in the delay of the process, qualifying in advance the general budgets of any precautionary measure, and after such examination will issue a pronouncement, causing the judge to feel linked to such a pronouncement where it may tend to favor the public interest, on the private interest of the taxpayer, it is also granted two moments of defense to the Tax Administration on the precautionary measure at a stage prior to its admission and after admission, which ultimately affects fundamental rights enshrined in our Political Constitution, such as the right to Effective Jurisdictional Guardianship and Due Process.

KEYWORDS: Effective Jurisdictional Guardianship, Right to Due Process, Administrative Contentious Process, Precautionary Measures, Fundamental Rights.

ÍNDICE

DEDICATORIA.....	II
AGRADECIMIENTO.....	III
RESUMEN.....	IV
ABSTRACT.....	V
INTRODUCCIÓN.....	VIII
CAPÍTULO I.....	11
LA NATURALEZA JURÍDICA DEL PROCESO CAUTELAR.....	11
1.1. Definición de las medidas cautelares.....	11
1.2. Naturaleza jurídica.....	13
1.3. Características de las medidas cautelares.....	14
1.3.1. Instrumentalidad.....	14
1.3.2. Provisionalidad.....	16
1.3.3. Flexibilidad.....	16
1.4. Presupuestos.....	18
1.4.1. Fumus bonis iuris.....	18
1.4.2. Periculum in mora.....	19
1.4.3. Fianza o contracautela.....	20
1.5. El interés público como causa y medida de la actividad cautelar.....	21
1.6. Oposición a la medida cautelar.....	23
1.7. Las medidas cautelares en el proceso contencioso administrativo.....	24
1.7.1. El proceso contencioso como control jurídico en la administración de justicia.....	24
1.7.2. Clases de medidas cautelares admitidas en el proceso contencioso administrativo.....	26
1.8. Particularidad en la modificación del artículo 159° del Código Tributario.....	27
CAPÍTULO II.....	32
TUTELA JURISDICCIONAL EFECTIVA Y DERECHO AL DEBIDO PROCESO.....	32
2.1. Tutela procesal efectiva.....	32
2.2. Tutela jurisdiccional efectiva.....	34

2.2.1.	Concepto de tutela jurisdiccional efectiva.....	35
2.2.1.1.	Derecho de acción	38
2.2.1.2.	Derecho de contradicción	39
2.3.	Contenido de la tutela judicial efectiva.....	40
2.3.1.	Juez natural.....	41
2.3.2.	Acceso a la jurisdicción	43
2.3.3.	Derecho a la pluralidad de instancias.....	45
2.4.	Derecho al debido proceso.....	47
2.4.1.	Concepto del derecho al debido proceso	48
2.5.	Contenido del derecho al debido proceso	50
2.5.1.	El derecho a un juez imparcial.....	50
2.5.2.	El derecho a la motivación	51
2.5.3.	El derecho de defensa.	54
CAPÍTULO III		57
ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 159° NUMERAL 5 A LA LUZ DE LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA Y EL DERECHO AL DEBIDO PROCESO.....		57
3.1.	Posturas doctrinarias entorno a la actual regulación de las medidas cautelares prevista en el artículo 159° del Código Tributario	57
3.2.	Vulneración a la tutela judicial efectiva por la aplicación del artículo 159° numeral 5 del Código Tributario.....	61
3.3.	Vulneración a los elementos del debido proceso por la aplicación del artículo 159° numeral 5 del Código Tributario.....	68
3.4.	Postura personal entorno a la actual regulación del artículo 159° del código tributario.....	74
IV.- PROPUESTA NORMATIVA		79
CONCLUSIONES.....		83
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS		85

INTRODUCCIÓN

El artículo 159° del Código Tributario fue modificado mediante el artículo 7° de la Ley N° 30230, como parte del denominado Paquete Tributario de Reactivación Económica, siendo publicada en el Diario Oficial El Peruano el 12 de julio de 2014.

Con dicha modificación en el numeral 5 del artículo 159° del acotado código, se ha regula aspectos relativos a las medidas cautelares que los contribuyentes pueden solicitar en ejercicio del derecho a la Tutela Judicial Efectiva, en la que se pretenda suspender o dejar sin efecto actuaciones dictadas por el Ejecutor Coactivo dentro del procedimiento de cobranza coactiva y en general, para toda solicitud cautelar que tenga por objeto limitar cualquiera de las facultades de la Administración Tributaria previstas en el Código Tributario u otras leyes, todo esto en un proceso contencioso administrativo en vía judicial seguido contra actos de la Administración Tributaria y/o el Tribunal Fiscal.

Quedando expresado de la siguiente manera “Artículo 159.- MEDIDAS CAUTELARES EN PROCESOS JUDICIALES (...) 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 (...)*”.

De una interpretación literal del citado numeral, se tiene que la Administración Tributaria al ser parte demandada en el proceso, ahora se atribuye funciones jurisdiccionales, pues en se pronunciara sobre la verosimilitud del derecho invocado y el peligro que involucra la demora del proceso, calificando anticipadamente los presupuestos generales de toda medida cautelar, y luego emitirá un pronunciamiento sobre estos, provocando que de alguna manera el juez pueda sentirse vinculado ante tal pronunciamiento en donde puede tender a favorecer el interés público, sobre el interés privado del contribuyente.

Entonces tenemos de un lado aquel contribuyente que busca tutelar su pretensión principal por medio de la interposición de una medida cautelar y de otro lado tenemos a la Administración Tributaria quien ahora tendrá la condición de juez y parte.

Por ende, el hecho de que la Administración Tributaria sea “juez y parte” del procedimiento contencioso tributario, quiebra el equilibrio entre las partes del proceso y el juez, pues el contribuyente queda a merced de la decisión de su contraparte quien califica la procedibilidad de la medida cautelar.

Expuesto lo que sucede en la realidad, surge la siguiente interrogante: ¿De qué manera se vulnera la Tutela Judicial Efectiva y los elementos del debido proceso por la aplicación del artículo 159° numeral 5 del Código Tributario?

De acuerdo al problema formulado, se plantea, como objetivo general, determinar que la aplicación del artículo 159° numeral 5 del Código Tributario vulnera la Tutela Judicial Efectiva y el Derecho al Debido Proceso; y, como objetivos específicos los siguientes: (i) Analizar la Naturaleza del Proceso Cautelar, (ii) Examinar si el artículo 159° numeral 5 se convierte en una barrera de acceso a la Tutela Judicial Efectiva; y (iii) Proponer la reforma del Código Tributario en relación a lo prescrito en el artículo 159° numeral 5.

Por otro lado, para el desarrollo de este trabajo se ha empleado un método de investigación cualitativa, de tipo básica, para establecer relaciones teórico-doctrinarias del objeto de investigación y exploratoria correlacional, para examinar la viabilidad de la modificatoria legislativa que se plantea.

Teniendo como hipótesis de investigación la siguiente: En la etapa de calificación de la medida cautelar se vulnera la Tutela Judicial Efectiva y el derecho al Debido Proceso otorgándole un trato preferente a la parte demandada, calificando anticipadamente los presupuestos de procedibilidad, atribuyéndose funciones jurisdiccionales que tienen a favorecer el interés público, sobre el interés privado del contribuyente, esto en base a lo establecido en el artículo 159° numeral 5 del Código Tributario.

Este trabajo de investigación se encuentra subdividido en tres capítulos: el primer capítulo se denomina capítulo se denomina “la naturaleza jurídica del proceso cautelar capítulo”; el segundo capítulo “Tutela jurisdiccional efectiva y derecho al debido proceso y el último capítulo “análisis del artículo 159° numeral 5 a la luz de la tutela judicial efectiva y el derecho al debido proceso”.

Finalmente, con esta investigación pretendemos lograr una modificatoria del artículo 159 inciso 5 del Código Tributario, a fin de garantizar la tutela jurisdiccional efectiva y el derecho al debido proceso de los contribuyentes.

CAPÍTULO I

LA NATURALEZA JURÍDICA DEL PROCESO CAUTELAR

En este capítulo definiremos las medidas cautelares, la naturaleza jurídica de las medidas cautelares, características, así mismo hablaremos sobre el interés público como causa y medida de la actividad cautelar, también de la oposición a la medida cautelar, cuales son las medidas cautelares en un proceso contencioso administrativo, que tipo de proceso contencioso administrativo tenemos en Perú, finalmente trataremos la particularidad de la regulación del artículo 159° del Código Tributario.

1.1. Definición de las medidas cautelares

Previamente antes de ingresar a analizar la naturaleza de las medidas cautelares, es preciso señalar que las medidas cautelares no solo gozan de una regulación en el Código Procesal Civil, sino que, como lo manifestaremos más adelante, son un medio indispensable para evitar la demora del proceso principal, sobre ello el Tribunal Constitucional en el Expediente N°1209-2006-PA/TC-LIMA, en el Fundamento Jurídico N° 58 ha señalado que:

“(…)”Los instrumentos del instrumento” como ha denominado en célebre frase Calamandrei refiriéndose a las medidas cautelares, gozan hoy en día no sólo de regulación procesal y consenso en la doctrina como un medio indispensable para compensar los estragos que puede generar, ya sea por el transcurso del tiempo en los procesos judiciales, o la propia conducta procesal de las partes destinadas a dejar en la total ineficacia la decisión final en un proceso; sino que tras la constitucionalización de los derechos de justicia y en particular a partir de la relevancia constitucional de la

tutela judicial efectiva, las medidas cautelares deben ser consideradas auténticas garantías constitucionales al servicio de la efectividad del proceso y la justicia.”

Del mismo modo, el Tribunal Constitucional ha señalado en el expediente N° 0023-2005-PI/TC que “si bien la tutela cautelar no se encuentra contemplada expresamente en la Constitución, sin embargo, por su trascendencia para asegurar provisionalmente los efectos de la decisión jurisdiccional definitiva, y neutralizar los perjuicios irreparables que se podrían ocasionar por la duración del proceso, se constituye como una manifestación implícita del derecho al debido proceso, consagrado en el artículo 139, inciso 3, de la Constitución”

Por lo tanto, toda persona en ejercicio de la tutela jurisdiccional efectiva recurre al órgano encargado de administrar justicia a fin de que pueda resolver su Litis o contienda, pero puede suceder que exista dilaciones en el proceso, ante ello el actor peticiona una medida cautelar con la finalidad de garantizar el resultado final de su proceso y el cumplimiento de la sentencia, evitando que el peticionante se frustre por la demora del proceso.

Así Monroy Gálvez (2003) la define a la medida cautelar como:

Una institución procesal a través del cual el órgano jurisdiccional, a propuesta de una de las partes asegura el cumplimiento de fallo definitivo (es decir, del que se va ejecutar), ordenándose adelante algunos efectos del fallo o asegurando que las condiciones materiales existentes a la interpretación de la demanda no sean modificadas” (p.17).

De la misma manera Colombo (1975) citado en Naveda (2005) nos dice que:

Son resoluciones jurisdiccionales provisionales, que se dictan *inaudita parte*, o con trámite sumario o de conocimiento limitado, con el fin de evitar el menoscabo inminente de derechos personales o patrimoniales. (p.158).

Así este es un detalle importante de las medidas cautelares ya que se ejecutan sin el conocimiento previos de la parte afectada, este último es quien luego tendrá el derecho a que se oponga a la medida cautelar.

Para Morales y otros (2005) conciben a las medidas cautelares como:

Instrumentos procesales que se solicitan para asegurar que el resultado de un proceso se haga efectivo. En buena cuenta, son instrumentos que aseguran la eficacia que lo resuelto por el juez, no será mera literatura, sino algo efectivo. (p.121).

Hinostroza, (2011) la define como conjunto de providencias cautelares emanadas judicialmente, a petición de parte o de oficio, por medio de las cuales se efectúa la prevención o aseguramiento procesales con carácter provisorio sobre bienes o personas para garantizar las resultas de un juicio.

Por ende, las medidas cautelares constituyen una garantía anticipada del cumplimiento o eficacia de la decisión judicial, pero esta desaparecerá o perderá vigencia al momento de que el juez dictamine el proceso principal.

1.2. Naturaleza jurídica

En lo que respecta a la naturaleza jurídica de las medidas cautelares el artículo 635° del Código Procesal Civil, establece que todos los actos procesales que tenga por finalidad la obtención de una medida cautelar, hacen a esta como un proceso autónomo ya que se formará un cuaderno especial.

Con ello se evidencia que la tramitación o procedimiento, del proceso cautelar es independiente del proceso principal (en el que se discute la pretensión que ha formulado el actor). Sobre el particular, la doctrina ha discrepado sobre la autonomía de las medidas cautelares, como Pérez (2012) afirma:

La discusión se inicia cuando Carnelutti desarrolla el sistema de las medidas cautelares como un proceso autónomo, que vendría a ser un “testium genus” frente al proceso de declaración y de ejecución basándose en “el alcance sustancial de la providencia cautelar. (p. 23-24)

Por su parte Calamandrei no se muestra desacuerdo con la construcción antes expuesta de Carnelutti y nos dice que “se resuelve en realidad en la clasificación de los mismos tipos de providencias, respecto de los cuales los varios tipos de acción o de proceso no son más que accesorios y no premisas” (Calamandrei, 2018, p.32)

A partir de estas dos posiciones la doctrina se pronuncia a favor o en contra de considerar si las medidas cautelares son un proceso autónomo.

Un sector de la doctrina “se muestran partidarios de la existencia de un proceso cautelar, y por lo tanto de su autonomía sin embargo Lancellotti consideras las medidas cautelares como un incidente del proceso de declaración y de ejecución, aunque se ha indicado que el primero que le negó fue Calamandrei basándose en la ineficacia practica de realizar tal distinción” (Pérez, 2012, p.24-25).

Prieto (1965) citado en Pérez (2012) sostiene que:

La doctrina española también a polemizado sobre el tema así tenemos a cierto sector mayoritario que se manifestó (...) “deseable dar al conjunto de dichas medidas el tratamiento unificado y autónomo que su importancia requiere (p. 25)

Un sector minoritario de la doctrina española, es la que defiende, la no autonomía de las medidas cautelares y las consideran un incidente, bien del proceso de declaración bien del proceso de ejecución, postura definida por Serra Domínguez citado por Pérez, que basándose en el carácter sistemático de las medidas cautelares y de la instrumentalidad de las mismas como nota esencial, hecho que las hace incompatible con la autonomía. (Pérez, 2012, p.26)

Sin embargo, soy de la idea que a través de las medidas cautelares no logramos ningún resultado autónomo e independientes, sino que solo aseguraremos la eficacia del proceso; por ende, no se puede hablar de medidas cautelares como algo independiente, ya que estará conectado siempre con el proceso principal.

1.3. Características de las medidas cautelares

Toda medida cautelar debe ser conducente, viable y que haga posible la tutela jurisdiccional efectiva que tanto busca el actor, pues la medida tiene un efecto inmediato que es asegurar la eficacia del proceso, instaurado ante el órgano que administra justicia; conforme al artículo 142° del Código Procesal Civil se presentan las características de la medida cautelar siendo lo siguientes: a) Importa un prejuzgamiento y es provisoria, b) Es instrumental y variable, características que desarrollaremos a continuación.

1.3.1. Instrumentalidad

Las medidas cautelares “son instrumentales, pues no constituyen un fin en sí mismas; cumplen una misión de aseguramiento en función de otros procesos” (Gallegos, 2006, p.46)

Por su parte Kielmanovich (2000) sostiene que:

Las medidas cautelares son instrumentales, por cuanto carece de un fin en sí mismas, y se encuentran subordinadas y ordenadas fundamentalmente a un proceso principal del cual dependen, en miras a asegurar el cumplimiento de la sentencia a dictarse en aquel. (p.42)

Domínguez (2005) afirma que:

Es instrumental porque sirve a la eficacia del proceso. Así como el proceso es instrumental respecto del derecho material, porque sirve para que este se cumpla o realice, la medida cautelar es instrumental respecto al proceso, porque asegura el cumplimiento del fallo definitivo. (p.410)

En la misma línea Monroy (2003) sostiene que:

Otro rasgo de la medida cautelar es su instrumentalidad. Esto significa que la medida es expedida para servir a otro objetivo más importante, no es un fin en sí misma. En este caso, la medida es un instrumento del fallo definitivo, está al servicio de él, existe sólo para asegurar su cumplimiento. (p.45)

Nuestro Tribunal Constitucional en el expediente N°2544-2009- PC/TC sostiene que “la medida cautelar está orientada en su carácter instrumental a asegurar la efectividad del derecho demandado en el marco de un debido proceso, no solo cuando se trate de procesos que adolecen de dilaciones indebidas o que no se resuelvan dentro de los plazos establecidos, sino también cuando se trate de la duración ordinaria de los procesos. Existen procesos que, por su duración, aunque para tramitarlo dentro de los respectivos plazos, puede constituir un serio peligro para la eficacia del proceso”

Por su parte nuestra Corte Suprema en el Expediente N°336-2002-Lima señala que “la instrumentalidad de la pretensión cautelar supone que el contenido de la decisión cautelar debe estar adecuada a la naturaleza de la pretensión principal, según el principio de congruencia”

Por lo tanto, la característica instrumental de las medidas cautelares es porque existe un proceso principal cuya finalidad y efectividad se asegura por medio de una medida cautelar, esta característica debe ser visto desde una doble perspectiva, la primera como la dependencia del proceso y la correlación de esta con las pretensiones

del proceso y una segunda en la influencia de la medida en el desarrollo del proceso principal.

1.3.2. Provisionalidad

Kielmanovich (2000) afirma que:

Las medidas cautelares se caracterizan, a su turno, por su provisionalidad, por lo que ellas habrán de subsistir hasta el momento en que la sentencia definitiva adquiera firmeza o ejecutoriedad verificándose su conversión luego, en todo caso, en ejecutorias, o mientras duren las circunstancias fácticas que las determinaron, pueden entonces así solicitarse su levantamiento en tanto esos presupuestos sufriesen alguna alteración. (43-44)

Rodríguez (2005) sostiene que:

Será provisoria porque puede modificarse o suprimirse en el curso del proceso; que la solución de la Litis no se consigue con medida cautelar, sino con la sentencia firme que se dicta en el proceso principal. (p.410)

La vivencia de un acto procesal es importante en el proceso ordinario civil así “las medidas cautelares son provisorias en la medida en que mantendrán su vigencia hasta que no se dicte sentencia con autoridad de cosa juzgada, u otra resolución o se produzca una circunstancia que, según la ley, la deje sin efecto” (Priori, 2016, p.694).

Por lo tanto, la provisionalidad es consecuencia del carácter instrumental pues las medidas cautelares ostentan una vida limitada en el tiempo, pues debe producirse un hecho futuro que en este caso una sentencia o una resolución que disponga el levantamiento de la medida cautelar.

1.3.3. Flexibilidad

Las medidas cautelares se caracterizan por su flexibilidad o mutabilidad, por lo que su requirente podrá pedir su ampliación, mejora o sustitución probando que la misma no cumple acabadamente con su función de garantía, y el afectado, su sustitución por otra menos gravosa, el reemplazo de los bienes cautelares por otros del mismo valor, o ya la reducción del monto por el que aquella fue trabada. (Kielmanovich, 2005, p.47).

En nuestro ordenamiento peruano, “el CPC refiere que la variabilidad es una de las características de las medidas cautelares. Antes que variabilidad es mejor hablar de sujeción a la cláusula *rebus sic stantibus*. Pues la variabilidad se refiere a un aspecto consecuencial, que responde a un aspecto más trascendente, que es el que las resoluciones cautelares se dictan en base a ciertas circunstancias, cuya variación, tienen una consecuencia en la propia resolución que ha sido conferida”. (Priori, 2016, p.696)

Como sostiene Priori (2016) existen una serie de circunstancias que pueden producirse por cualquiera de las siguientes razones que regula nuestro Código Procesal Civil:

- a) Aquella situación de hecho y/o de derecho en virtud de la cual el juez concluyó que no existía peligro en la demora ha variado, de manera tal que ahora dicho peligro si existe.
- b) Aquella situación de hecho y/o de derecho en virtud de la cual el juez concluyó que existía peligro en la demora ha variado, de manera tal que ahora dicho peligro no existe.
- c) Las circunstancias de hecho y/o de derecho que llevaron al juez a concluir que existía apariencia de fundabilidad de la pretensión planteada se han modificado, de manera tal que dicho apariencia ya no le parece tal.
- d) Las circunstancias de hecho y/o de derecho que llevaron al juez a concluir que no existe apariencia de fundabilidad de la pretensión planteada se han modificado, de manera tal que ahora considerada que si existe.

Las situaciones antes descritas deben fundarse en hechos nuevos o en circunstancias desconocidas al momento en las que se fundó originalmente, el pedido cautelar (p.697).

En la apelación N°577-2008- Lima expedida por la Primera Sala Civil permanente de la Corte Superior de Lima se señala “(...) la variación de la medida cautelar debe obedecer a un cambio de circunstancias que motivaron su concesión originaria, de determinada manera, por lo que dependiendo de ello el juzgado se encuentra facultado, a solicitud de parte, a modificar la medida cautelar concedida, de conformidad con lo previsto en el artículo 617° del Código Procesal Civil”

Así las medidas cautelares, están sujetas a la mutabilidad cuando hay una variación de las circunstancias concretas que le dieron origen y que se generan con

posterioridad a su concesión, claro, aunque con la posibilidad de que la medida cautelar inicialmente concedida, no sea la pertinente a la nueva situación factico jurídica que puede suceder a lo largo del proceso.

Una vez explicadas las características de las medidas cautelares es necesario desarrollar los presupuestos de esta.

1.4. Presupuestos

Conforme al artículo 611° del Código Procesal Civil, en adelante CPC, deben concurrir o conjugarse una serie de requisitos para que se admitida a trámite, pero tres de sus requisitos son los más importantes que son: 1) la verosimilitud del derecho (fumus boris iuris), 2) el peligro en la demora (periculum in mora) 3) también la presentación de la contracautela. Ahora procederemos a desarrollar cada uno de estos requisitos.

1.4.1. Fumus bonis iuris

Como bien lo manifiesta Peláez “esta expresión significa apariencia de derecho o verosimilitud de este y está referida a que la medida cautelar se concede al demandante o actor no porque ostente un derecho discutido y pleno sobre el objeto del proceso, sino, porque simplemente “prima facie”, es decir, preliminarmente su pretensión o derecho invocado parece amparable, situación que debe acreditarse sobre una prueba documental” (Peláez 2005 p.41)

El tiempo que toma el proceso se convierte en la mayor amenaza de su efectividad. La noción de peligro en la demora parte de esa constatación, y constituye no solo un presupuesto cuya presencia es necesario dictar una medida cautelar, sino que además es la justificación de su existencia (Calamandrei, 1996, p. 40).

El examen del peligro en la demora no debe ser realizada en sentido genérico o abstracto pues por el contrario debe ser examinado a partir del caso en concreto, es decir a sus especiales características que rodean al proceso.

Como señala Priori (2016):

El peligro en la demora está configurado por dos caracteres que son los que justifican el dictado de una medida cautelar: (i) El riesgo de daño jurídico está

causado por la demora del proceso; y (ii) El riesgo de daño jurídico deber inminente, lo que justifica la necesidad de dictar una medida cautelar, que tiene el carácter de urgencia. (p.682)

Así el peligro en la demora, como daño jurídico producido, es configurado por “la existencia de un peligro de daño jurídico, derivado del retardo de una providencia jurisdiccional definitiva” (Calamandrei, 1996, p. 40), este tipo de daño no es cualquier tipo de peligro, si no uno que significa un riesgo provocado por la demora del proceso.

Sobre el peligro en la demora inminente, el juez conforme a sus facultades debe realizar un examen para ver si “las circunstancias de hecho dan serio motivo de temer el evento dañoso; si el caso es urgente y si es necesario, por ello, actuar de manera provisoria” (Chiovenda, 2005, p.248).

Por lo tanto, conforme lo señala el recurso de apelación N°1466-2007 Lima “La finalidad del proceso cautelar consiste en asegurar la eficacia de una sentencia o resolución definitiva que debe de recaer en otro proceso, al cual se halla ligado necesariamente por un nexo de instrumentalidad. De ahí que la fundabilidad de la pretensión que constituye objeto de aquel no puede depender de un conocimiento exhaustivo y profundo de la materia controvertida en el proceso principal, sino de un conocimiento periférico o superficial dirigido a lograr una decisión de mera probabilidad respecto de la existencia del derecho discutido en dicho proceso. Para obtener una pretensión resolutive que estime favorablemente una pretensión cautelar, en consecuencia, resulta suficiente la comprobación de la apariencia o verosimilitud del derecho invocado (tradicionalmente denominado *fomus bonis iuris*) de modo tal que, según el cálculo de probabilidades, sea posible anticipar que el proceso principio se declarará la certeza del derecho”

1.4.2. Periculum in mora

Significa peligro en la demora hasta la obtención del fallo definitivo, este presupuesto deber ser apreciado con relación a la urgencia en obtener especial protección especial, ante el posible daño que puede significar esperar al dictado de la sentencia en el expediente principal. (Peláez. 2005, p .42).

En esa misma línea Calamandrei sostiene: “Declarar la certeza de la existencia del derecho es función de la providencia principal; en sede cautelar basta la que la

existencia del derecho aparezca verosímil, o sea, para decirle con mayor claridad, basta que, según un cálculo de probabilidades, se pueda prevé que la providencia principal declarará el derecho en sentido favorable a aquel que solicita la medida cautelar” (1996: p77).

Por su parte Priori (2016) sostiene que:

El artículo 611 del CPC utiliza el extendido termino de verosimilitud del derecho para referirse al presupuesto de verosimilitud de fundabilidad de la pretensión planteada en la demanda. Lo trascendentes es que la norma en comentario establece con claridad que la determinación del citado presupuesto, se hace teniendo en consideración dos cosas: (i) Lo expuesto por el soliciten de la medida cautelar y (iii) La prueba que haya acompañado el solicitante a su solicitud. Resulta indispensable por ello, el análisis tanto de lo alegado, así como de la prueba ofrecida para que el juez aprecie si en el caso concreto existe o no verosimilitud. (p.690).

La Primera Sala Civil de Lima en el Exp. N°362-2003 ha precisado que el texto modificado por el artículo 611 del CPC no solo limita la urgencia al peligro en la demora” sino incorpora a “la necesidad de la emisión de una decisión preventiva, por constituir peligro la demora del proceso o por cualquier otra razón justiciable. En ese sentido, se entiende al *periculum in mora* como el daño irreparable que podría ocasionarse al justiciable de no otorgarle preventivamente la pretensión cautelatoria.

Por lo tanto, el peligro en la demora es la valoración subjetiva y discrecional por parte del juez, sobre la apariencia del derecho ya que revisará los intereses, tutelados por el derecho, de manera totalmente sumaria y superficial porque el derecho se discute en el proceso principal.

1.4.3. Fianza o contracautela

Peláez afirma que “así como una medida cautelar constituye una ventaja para el demandante, quien a través de la medida obtiene un delante de la ejecución, este presupuesto supone que también como contraparte, el ejecutado obtenga la garantía que lo ponga a salvo de posibles abusos y que se asegure una indemnización por daños y perjuicios en caso de que la medida cautelar resulte injustificada, por innecesaria y/o maliciosa” (Peláez, 2005, p.42)

La contracautela se usa como sinónimo de caución y algunos refieren que es incluso una fianza, pero la contracautela“ (...) responde a un principio de equidad, al mantenimiento del equilibrio objetivo procesal, pues busca coordinar dos tendencias opuestas: por un lado se pretende neutralizar el posible daño que la realización de su ejecución cautelar pueda acarrear a la parte contraria, y por otro, se evita que, por el deseo de conceder una determinada tutela jurídica, se llegue a poner en condiciones de inferioridad a la otra parte” (Ledesma, 2013, p.110)

En ese orden de ideas la apelación N°318-2004, Corte Superior de Lima se señala que el objetivo de la contracautela es “asegurar al afectado con una medida cautelar del resarcimiento de los daños y perjuicios que pueda causar su ejecución”

Por lo tanto, la contracautela es la garantía que deben otorgar quienes solicitan la medida a fin de asegurar debidamente la reparación del daño que dicha medida cautelar puede ocasionar al que está afectado con ella.

Es importante hacer mención, antes de concluir este acápite que hay sujetos exceptuados a la obligación de prestar contracautela, así lo establece el artículo 614° del Código Procesal civil

Como son: el poder legislativo, Ejecutivo y Judicial, el Ministerio Público, los órganos constitucionales autónomos, los Gobiernos Regionales y Locales y las Universidades están exceptuados de prestar contracautela, También está exceptuado a quien se le ha concedido Auxilio Judicial”. (art. 614° CPC), pues existentes presunciones de estos sujetos como la solvencia económica, la insolvencia económica, la veracidad del derecho invocado.

1.5. El interés público como causa y medida de la actividad cautelar

El interés público es entendido como un conjunto de condiciones que permiten que todas y cada una de las personas y grupos sociales puedan desenvolverse y alcanzar su plena realización.

El Tribunal Constitucional en el fundamento 11 del EXP. N.° 0090-2004-AA/TC realiza presiones hacer del interés público pues este “tiene que ver con aquello que beneficia a todos; por ende, es sinónimo y equivalente al interés general de la comunidad. Su satisfacción constituye uno de los fines del Estado y justifica la

existencia de la organización administrativa. La administración estatal, constituida por órganos jerárquicamente ordenados, asume el cumplimiento de los fines del Estado teniendo en cuenta la pronta y eficaz satisfacción del interés público.”

El interés público cumple una doble función o finalidad. Por un lado, es la razón de la administración de justicia en general, y del dictado de las medidas cautelares en particular, en tanto con ello se persigue, cada vez más, el interés público fundamental de afianzar la justicia, y no solo el interés individual del particular en hacer exigible la sentencia. (Gallegos, 2006, p.68)

Por otra parte, se podría afirmar que el interés público constituye la medida y el límite con que las medidas cautelares han de ser decretadas, dado que aquel ha de prevalecer siempre. Para ello deberá observarse si su dictado resulta menos dañoso para la comunidad que su rechazo. (Gallegos, 2006, p.68)

Picasso (2013) sostiene que los organismos públicos no podrían decir que algo es de interés público por el simple hecho de que ellos como autoridad así lo establezcan, sino que están obligados a fundamentar y motivar los argumentos que demuestren objetivamente por qué en ese supuesto se afecta o no el interés público; crear una relación/conexión directa e inminente del hecho afectación.

Por lo tanto, dependerá de la discrecionalidad del juez, el logro que se dé un equilibrio con la administración de justicia y también la razonabilidad que han de ser concedidas las medidas cautelares, para así evitar, no alterar los fines propuestos en la constitución que se han propuesto para todos los ciudadanos.

De no estar en juego el interés público no existiría derecho a exigir que se dicte una medida cautelar en favor de un particular, por la sencilla razón que el interés público tiene mucho más valor que el interés particular, claro que esto no se debe entender como una arbitrariedad si no que debe sopesarse el perjuicio que pueda ocasionar el admitir a trámite una medida cautelar por sobre el interés público perseguido por el Estado.

1.6. Oposición a la medida cautelar

Una vez que hemos analizado los presupuestos de la medida cautelares, el juez conforme a sus facultades admitirá la medida cautelar; y como Viera (2009) nos dice que:

Se otorga sin conocimiento previo de la contraparte (inaudita altera parte) y sin posibilidad a que ejerza su derecho al contradictorio. Ello no significa que se elimina el derecho de contradicción de la contraparte, sino que se difiere para un momento posterior a la concesión de la medida cautelar porque de esa manera se garantiza la efectividad de la medida cautelar que se busca obtener. (p.171)

Ledesma (2008, p.19) nos dice:

“La medida cautelar es otorgada sin contradictorio y en forma inmediata. Frente a ello, y a fin de que no sea arbitraria la decisión que tome el juez se exige la presencia de ciertos elementos para concederla, como la verosimilitud del derecho y el peligro en la demora”

Así una vez admitida y ejecutada la medida cautelar, el trámite siguiente es el traslado de la medida cautelar al afectado con la medida cautelar a fin de poder ejercer su defensa, así como lo dice Guerra (2006):

La oposición es aquel mecanismo de defensa en sede cautelar que tiende a desvirtuar los presupuestos que dieron origen a la concesión de la medida cautelar, es decir, de que el juez tenga en el tapete la historia completa, la versión del afectado que acompañará medios probatorios de actuación inmediata que sustenten su posición y que cuestionará la verosimilitud del derecho, el peligro en la demora e inclusive la razonabilidad o adecuación (p. 724)

Viera (2009) sostiene que:

A través de la oposición, podrá solicitar al juez que reexamine la medida cautelar otorgada, aportando los hechos no declarados por el solicitante de la medida, planteando su posición jurídica del conflicto, demostrando la falsedad de los mismos e incorporando los medios probatorios adecuados que acrediten su posición. (p.17)

La ausencia de notificación al perjudicado con la medida cautelar como lo sostiene Ledesma (2008, p.153) “no significa que se vulnere el principio de contradicción. Este está presente en todo el desarrollo del procedimiento cautelar, lo que sucede es que el debate se posterga hasta ejecución de la medida. Esta postergación es atendible por las particularidades que encierra la fase cautelar que busca asegurar la eficacia del proceso, disponiendo actos materiales que neutralicen la amenaza o que disminuya o afecte en su totalidad el derecho reclamado por el actor”

1.7. Las medidas cautelares en el proceso contencioso administrativo

1.7.1. El proceso contencioso como control jurídico en la administración de justicia

El administrado ante la posibilidad de no estar conforme con lo resuelto por la máxima instancia administrativa, tiene la posibilidad de buscar resolver en sede judicial su controversia, en donde se presenta un escenario más imparcial y garantista para conocer estos temas, ahí es donde surge la necesidad de contar con un proceso contencioso administrativo como medio eficiente y eficaz para atender este tipo de peticiones.

Ahora bien, en doctrina se discute mucho en lo referente al nombre correcto para el procedimiento contencioso administrativo.

En ese orden de ideas la expresión lo contencioso administrativo es errónea en nuestro país: 1º) Porque responde a la denominación de los tribunales administrativos franceses, siendo que nuestro sistema es de tribunales judiciales; 2º) Porque, así como nadie habla de contencioso civil o contencioso comercial, tampoco tiene sentido hablar de contencioso-administrativo. Basta con hablar de proceso administrativo y derecho procesal administrativo. (Gordillo, 2006, p.305).

Así tenemos como primera acepción que “El proceso contencioso-administrativo, viene a ser el medio ordinario de control jurisdiccional de la Administración Pública, puesto que se ha reconfigurado como un sistema de "plena jurisdicción", destinado efectivamente a lograr una efectiva satisfacción procesal a las necesidades de tutela planteadas por los particulares” (Huapaya, 2006, p. 494).

Antes de la entrada en vigencia de la nueva Ley de Procedimiento Administrativo General Ley 27444, constituía un serio obstáculo de acceso a la jurisdicción puesto que el resto de inconductas administrativas no tenían un cauce procesal específico. Huapaya (2006) afirma:

En el ámbito exclusivo del proceso contencioso administrativo, hasta antes de la LPCA, nuestro contencioso administrativo era meramente revisor, con la consagración de un solo tipo de pretensión procesal, cuál era la de "invalidez e ineficacia de los actos administrativos". (p.507)

Esto es lo que se conoce como el proceso contencioso administrativo solo de nulidad. Sin embargo, surge la necesidad de entender si el proceso regulado por la ley 27584 es de plena jurisdicción o en su defecto de anulación.

Las diferencias entre plena jurisdicción” y “anulación es que ambos “recursos” del derecho comparado se estructuran en tres aspectos fundamentales, es así en lo referente a derechos protegidos.

Huapaya (2006) afirma que:

El recurso de plena jurisdicción procede para la defensa del derecho subjetivo, o sea, una pretensión exclusiva a un individuo.²⁷ b) En cambio, el recurso de anulación, o por exceso de poder, etc., procede para la defensa del interés legítimo, no del derecho subjetivo. (p.299).

Por su parte Gordillo (2006) precisa que:

En el procedimiento de plena jurisdicción, como lógica consecuencia de haber dos partes en el proceso, las cuales pueden ofrecer y producir prueba, etc., con una discusión amplia de los hechos y el derecho, las facultades del juez en la sentencia son amplias: Puede anular total o parcialmente el acto, disponer otra cosa en su lugar, otorgar indemnizaciones, etc. (p.299).

Huapaya (2006) precisa además que:

La LPCA entonces, viene a saldar cuentas con la necesaria adaptación del proceso contencioso-administrativo en función a los postulados de la tutela judicial efectiva, y por ende otorga los medios jurídico-procesales necesarios para otorgar tutela al particular frente a cualquier tipo de actuación

administrativa. Se supera así la concepción del proceso contencioso-administrativo como un proceso "impugnatorio" o "proceso al acto", para así adoptar una concepción de proceso de "plena jurisdicción". (p.496)

Una segunda diferencia es a las facultades del juez en la sentencia en el proceso de anulación.

En el procedimiento de anulación, por el contrario, debe tomarse en cuenta que la administración no ha sido parte en el proceso, que en él no ha existido apertura a prueba y por lo tanto no se ha podido hacer una normal producción de pruebas, que el propio recurrente no ha tenido suficiente intervención en el proceso. (Gordillo, 2006, p. 299).

Así tenemos que nuestro actual proceso contencioso administrativo es de jurisdicción plena es decir que revisará la forma y el fondo del acto administrativo dejando de lado aquel sistema que se dedicaba solo a revisar la legalidad del acto por parte de la administración pública.

En ese orden de ideas dentro de los requisitos para impugnar vía judicial un acto del tribunal fiscal. Es el requisito constitucional de "causar estado" o de agotamiento de las vías administrativas, como presupuesto procesal de la impugnación jurisdiccional de actos o resoluciones administrativas". (Huapaya, 2006). requisito de "causar estado" como un mero presupuesto procesal de los procesos contencioso administrativo.

1.7.2. Clases de medidas cautelares admitidas en el proceso contencioso administrativo

Las medidas cautelares del proceso contencioso administrativo, al igual que en el proceso ordinario civil pueden ser dictadas antes de iniciado el proceso o dentro del mismo proceso, siempre que tenga por finalidad asegurar la eficacia de la decisión final.

Así mismo tendrán los mismos requisitos exigidos en el Código Procesal Civil es decir la verosimilitud del derecho, el peligro en la demora y la contracautela, claro que requerirá de una mayor fundamentación ya que estará en juego el interés común.

Los tipos de medidas cautelares que pueden admitirse en este este proceso, como bien lo sostiene Rodríguez (2005):

Son especialmente procedentes en el proceso contencioso administrativo las medidas cautelares de innovar y de no innovar (Art.37° de la Ley N°27584). (p.333)

Ahora bien, es necesario realizar un análisis de cada una de estas medidas cautelares a fin de poder, así como lo sostiene Jiménez (2006):

La medida innovativa es una medida cautelar excepcional que tiende a alterar el estado de hecho o de derecho existente antes de la petición de su dictado; medida que se traduce en la injerencia del Juez en la esfera de libertad de los justiciables a través de la orden de que cese una actividad contraria a derechos o de que se retrotraigan las resultas consumadas de una actividad de igual tenor” (p.3)

Por otro la medida cautelar de no innovar, como bien lo sostiene Rodríguez, (2005):

La medida cautelar de no innovar tiene por finalidad conservar la situación de hecho o de derecho presentada o existente al momento de la interposición de la demanda, en relación a las personas y bienes comprendidos en el proceso. Esta medida es excepcional por lo que se concederá solo a cuento no resulte de aplicación otra prevista en la ley (Art. 687° del CPC). (p.453)

En definitiva, como se señala estas medidas admitidas en el proceso contencioso administrativo son excepcionales, pero ante un acto administrativo que se discute en el proceso contencioso administrativo son las más propias a solicitar, por encontrarse en juego el interés común que busca tutelar la Administración Pública y el interés particular que busca tutelar el solicitante de la medida cautelar.

1.8. Particularidad en la modificación del artículo 159° del Código Tributario

Como se había advertido en acápites anteriores, toda persona tiene derecho a acceder al órgano jurisdiccional y para ello va al mismo con su pretensión a reclamar justicia, pero puede suceder que busque tutelar dicha pretensión, con una medida cautelar, sobre el particular el artículo 159° del Código Tributario incorporado mediante Decreto Legislativo N° 1121 y modificado por la Ley N° 30230 (artículo 7), nos trae cierta singularidad sobre su regulación.

Es preciso en primer lugar, que cuando un contribuyente a agotado la vía administrativa previa, la resolución emitida por la administración tributaria o del tribunal fiscal es coactiva automáticamente pues la administración tributaria cuenta con la autotutela que le permite usar cualquier mecanismo para cobrar la deuda tributaria.

Pero puede suceder que por medio de una medida cautelar dictada en un proceso contencioso administrativo en materia tributaria se suspendan los efectos de la resolución que contiene la exigibilidad de la deuda tributaria, así como lo manifiesta Villanueva (2014, p.1004) “las resoluciones que ponen fin a la controversia tienen el privilegio de la ejecución coactiva, salvo que el contribuyente obtenga una medida cautelar que suspenda tal ejecución”

La regulación de las medidas cautelares en el proceso contencioso administrativo en materia tributaria no es nada armoniosa para la doctrina, pero antes que nada citaremos el artículo en análisis.

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 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.*

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 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

Así conforme está regulado el artículo 159 del Código Tributario esta modificación tiene un rasgo particular nuevo, sobre la contráctela, pues en un proceso contencioso administrativo el contribuyente solicita una medida cautelar cuyo objeto es: 1) suspender o dejar sin efecto cualquier actuación del Tribunal Fiscal, 2) suspender o dejar sin efecto cualquier actuación de la Administración Tributaria. 3) y/o limitar cualquier de sus facultades previste en el Código Tributario y en otras leyes, pero sucede que ahora se le exigirá contracautela y por un monto determinado de la deuda tributaria que se irá actualizando.

Como sostiene Huamaní (2015, p. 569) “(...) la contracautela es la caución o garantía ofrecida por el administrado que, solicitada una medida cautelar, en cumplimiento de la exigencia legal cuya pretensión es asegurar el eventual resarcimiento para los efectos negativos que pudieran generar la medida.”.

Gonzales & Villanueva (2014, p.271) nos dicen que: “en un primer análisis, se puede señalar que (...) no se ha tenido en cuenta la naturaleza jurídica de la contracautela, en tanto se ha constituido como una especie de garantía de pago, cuyo único fin sería el asegurar que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT pueda siempre hacerse cobro de las deudas determinadas a los contribuyentes, impugnadas ante el Poder Judicial, desnaturalizando de esta forma dicho instrumento procesal.

Agrega Huamaní (2015, p356) cuando al contribuyente “se le exige contracautela con determinadas y particulares reglas, a su normativa expresa nos remitimos (incluida la acción del juez de disponer la ejecución de la contracautela presentada, destinándose lo ejecutado al pago de la deuda tributaria materia del proceso), pero de ella resaltamos que no cabe como contracautela la caución juratoria, salvo excepcionalmente que la impugnación judicial trate de deudas tributaria cuyo monto total no supere las quince unidades impositivas tributarias”.

“Si se ofrece contracautela real, ésta deberá ser de primer rango y cubrir el sesenta por ciento (60 %) del monto por el cual se concede la medida cautelar actualizado a la fecha de notificación de la solicitud cautelar”

Sobre lo citado Gonzales & Villanueva (2014, p.274) nos dice que “al parecer el legislador ha previsto que la solución para garantizar la cobranza de la deuda al final del proceso judicial, pasa por constituir una garantía real solo de primer rango, sin tomar en cuenta si la referida garantía se encuentra en la capacidad de asegurar la deuda que se pretende cobrar, lo cual puede significar un imposible para el acceso a la justicia del contribuyente, y en consecuencia una vulneración a sus derechos fundamentales”

En la misma línea de ideas Villanueva (2014, p.1004) nos dice que “el contribuyente debe presentar una fianza personal o una garantía real por el importe íntegro de la deuda tributaria (...)” el artículo 159 del Código Tributario obliga a que el contribuyente asegure el 60% del pago de la deuda tributaria, siendo esto totalmente diferente a un proceso ordinario normal donde se puede dar caución juratoria como contracautela.

Pero en este acápite no criticaremos la regulación de las medidas cautelares en el proceso contencioso estrictamente tributario conforme está regulado en el artículo 159° del Código Tributario, ya que de eso nos ocuparemos más adelante para mayor detalle, pero a modo de idea inicial parece ser que el legislador ha tiene la intención de evitar acciones judiciales dilatorias y la obtención de medidas cautelar que afecten la ejecución de resoluciones administrativas que ya agotaron la vía administrativa.

Lo expuesto en este primer capítulo busca tener una idea más clara del tema y el problema principal, el mismo que será materia de debate en los siguientes capítulos, pues debe tenerse siempre presente que la naturaleza jurídica de las medidas cautelares es de un proceso autónomo, que siempre tiene conexidad con el proceso principal, que buscar garantizar la decisión final del proceso principal, además se debe tener presente que nuestro tipo de proceso contencioso administrativo en el Perú es uno de plena jurisdicción y que las clases de medidas cautelares admitidas en estos procesos son pocas.

CAPÍTULO II

TUTELA JURISDICCIONAL EFECTIVA Y DERECHO AL DEBIDO PROCESO

En el presente capítulo, se realizará una distinción entre tutela procesal efectiva, tutela jurisdiccional efectiva, desde un enfoque doctrinario, así mismo se hablará de la tutela jurisdiccional, desde su concepto, así como de su contenido como derecho fundamental, también hablaremos del derecho al debido proceso, desde su concepto hasta su contenido como derecho fundamental.

2.1. Tutela procesal efectiva

Considerando que a lo largo de este capítulo desarrollaremos las garantías constitucionales que se encuentran establecidas en la constitución es necesario analizar el artículo 4° del Código Procesal Constitucional, en el cual se hace mención a la tutela procesal efectiva, expresaremos de manera literal el mencionado artículo a fin de analizar su alcance.

Art. 4.-, del Código Procesal Constitucional:

“(...)Se entiende por tutela procesal efectiva aquella situación jurídica de una persona en la que se respetan, de modo enunciativo, sus derechos de libre acceso al órgano jurisdiccional, a probar, de defensa, al contradictorio e igualdad sustancial en el proceso, a no ser desviado de la jurisdicción predeterminada ni sometido a

procedimientos distintos de los previstos por la ley, a la obtención de una resolución fundada en derecho, a acceder a los medios impugnatorios regulados, a la imposibilidad de revivir procesos fenecidos, a la actuación adecuada y temporalmente oportuna de las resoluciones judiciales y a la observancia del principio de legalidad procesal penal”

De este modo, el Código Procesal Constitucional llega a crear un nuevo derecho denominado “tutela procesal efectiva”, el cual se encuentra previsto en una norma adjetiva.

Así, como lo manifiesta Landa (2002):

El derecho a la tutela procesal efectiva, reconocido en el artículo 4 del Código Procesal Constitucional y en el artículo 139.3 de la Constitución, es un *derecho genérico* o *complejo* que parte de una concepción garantista y tutelar para asegurar tanto el derecho de acceso a los órganos de justicia como la eficacia de lo decidido en la sentencia (p.15).

Sobre el debido proceso como bien lo manifiesta Landa (2002):

El derecho al debido proceso resulta, entonces, un derecho implícito del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, que supone tanto la observancia de los derechos fundamentales esenciales del procesado, como de los principios y reglas esenciales exigibles dentro del proceso. Este derecho contiene un doble plano pues, además de responder a los elementos formales o procedimentales de un proceso (juez natural, derecho de defensa, plazo razonable, motivación resolutoria, acceso a los recursos, instancia plural, etc.), asegura elementos sustantivos o materiales, lo que supone la preservación de criterios de justicia que sustenten toda decisión (juicio de razonabilidad, juicio de proporcionalidad, etc.). (p.16)

Por otro lado, sobre la Tutela Procesal Efectiva Torres (2014) señala que:

Le embarga una naturaleza de orden o rango constitucional adjetivo, esto es, que, vía lo juridizado por el Código Procesal Constitucional, es que crea dicha institución jurídica continente, ya que, contiene o engloba tanto al debido proceso, como a la tutela jurisdiccional efectiva. (p.190)

Por lo tanto, la tutela procesal efectiva, comprende al acceso a la justicia (tutela jurisdiccional), como el debido proceso, en un solo cuerpo jurídico procesal, pero además esta institución enumera una serie de supuestos que son taxativos, a los que deben adaptarse los procedimientos que tienen carácter jurisdiccional.

Sin embargo, el análisis no se queda allí, ya que como veremos más adelante se suele confundir el derecho a la tutela procesal efectiva y el derecho al debido proceso

2.2. Tutela jurisdiccional efectiva

En un Estado de Derecho no solo el Poder Judicial y el Tribunal Constitucional son los únicos encargados de administrar justicia, si nos todos los organismos jurisdiccionales excepcionales (Fuero Militar, organismos reguladores, etc.) lo que se busca al fin y al cabo es asegurar el derecho de todos los ciudadanos a obtener justicia.

Así lo ha manifestado el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 584-98-HC/TC fundamento jurídico 2 “que dentro del contexto general de la Constitución Política del Estado, según los arts. 154°, 181° y 182°, los órganos que tienen jurisdicción absoluta son: El Jurado Nacional de Elecciones, El Consejo Nacional de la Magistratura, el Tribunal Constitucional y los que tienen jurisdicción relativa, según el art. 139° inc.1) de la Ley Fundamental, son el Poder Judicial, el Fuero Militar y Arbitral. Es relativa la jurisdicción del Poder Judicial porque el art. 200° inc.2) de la Constitución anotada prescribe que sus decisiones son revisables, vía Acción de Amparo, cuando éstas emanan de un procedimiento irregular.

De hecho, “todo sujeto de derecho, sea persona natural o jurídica, concebido, patrimonio autónomo, órgano constitucional autónomo, órgano público despersonalizado o cualquier otro sujeto a quien el sistema jurídico le concede calidad de parte material dentro de un proceso puede solicitar la intervención del Estado, en mérito a contar con el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva de éste” (Monroy Gálvez, 1994, p. 526).

De Oliveira (2008) define a la tutela jurisdiccional como:

“El resultado de la actividad desarrollada por los órganos del Estado que ejercen la jurisdicción o que están autorizados para ello, con miras a la protección del patrimonio jurídico” (p.176)

El derecho a la tutela jurisdiccional deriva del concepto de jurisdicción, que en tanto este es un poder, pero a la vez un deber, porque el Estado no puede dejar de cumplir, ya que basta que un sujeto de derecho solicite, para que el Estado este obligado a otorgarle tutela jurídica.

Sin embargo, existe una bidimensionalidad del derecho a la tutela jurisdiccional, que manifiesta antes del proceso y durante el proceso, al respecto Sánchez (2007, p.2):

El derecho a la tutela jurisdiccional efectiva antes del proceso, consiste en aquel derecho que tiene toda persona como sujeto de derecho, de exigir al Estado provea a la sociedad de los requisitos o presupuestos materiales y jurídicos indispensables para solventar un proceso judicial en condiciones satisfactorias; asimismo, el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva durante el proceso, en cambio, contiene el haz de derechos esenciales que el Estado debe proveer a todo justiciable que participe en un proceso judicial.

Por consiguiente, el derecho a la tutela jurisdiccional, desde un punto de vista constitucional, “es decir, como expresión de uno de los derechos esenciales del hombre”, tiene manifestaciones concretas dentro del proceso desde la mira del justiciable, y se empieza a materializar en el proceso a través del derecho de acción y del derecho de contradicción (Monroy Gálvez, 1996, p. 245-249).

2.2.1. Concepto de tutela jurisdiccional efectiva

Una vez manifestado en ideas preliminares la tutela jurisdiccional, es necesario ahora delimitar su concepto, así pues, el derecho a tutela judicial efectiva, necesariamente deber tener como punto de partida la proscripción de la autotutela o justicia por mano propia, aspecto que esta expresa o implícitamente establecido como principio de orden público en toda sociedad civilizada. (Ticona, 1999, p.14)

Para Obando (2011, p152),

“(…) el derecho fundamental a la tutela jurisdiccional efectiva es un derecho público y subjetivo por el que toda persona, por el solo hecho de serlo, en tanto sujeto de derechos, está facultado a exigirle al Estado tutela jurídica plena, y cuyo contenido básico comprende un “complejo de derechos”: derecho de acceso a la justicia, derecho

al debido proceso, derecho a una resolución fundada en derecho y derecho a la efectividad de las resoluciones judiciales”.

Gonzales (1985) citado en Ortiz (2014) señala que: “Es el derecho de toda persona a que se le “haga justicia”; a que cuando se pretenda algo de otra, esta pretensión sea atendida por un órgano jurisdiccional, a través de un proceso con garantías mínimas” agrega que “Es el derecho público, subjetivo y abstracto que tiene toda persona, sea actor o emplazado que le faculta exigir del Estado un juzgamiento imparcial y justo, ante un juez competente, independiente y responsable, con el fin de que en un plazo razonable y en forma motivada se pronuncie sobre las pretensiones y, en su caso, se de plena eficacia a la sentencia”. (p.36)

Dicho de otra manera, el derecho a la tutela judicial efectiva es aquel derecho por el cual toda persona, como integrante de una sociedad, puede acceder a los órganos jurisdiccionales para el ejercicio o defensa de sus derechos o intereses, con sujeción a que sea atendida a través de un proceso que le ofrezca las garantías mínimas para su efectiva realización.

En ese orden de ideas Valdivia (2017), señala que:

“La tutela judicial efectiva conlleva un reclamo para que triunfe el Derecho u objetivamente lo justo, sea a favor de un ciudadano, de una parte, de la sociedad o a favor de toda la sociedad. No queda constreñida a un interés particular; aun cuando se busque la protección de un derecho individual. Tampoco está constreñida al derecho local, pues ya se ha escalado al nivel supranacional” (p. 7).

Así mismo como señala Chang (2014):

“El derecho a la tutela jurisdiccional efectiva es de carácter público y subjetivo, por cuanto toda persona [...], por el solo hecho de serlo, tiene la facultad para dirigirse al Estado, a través de sus órganos jurisdiccionales competentes; y exigirle la tutela jurídica plena de sus intereses. Este derecho se manifiesta procesalmente de dos maneras: el derecho de acción y el derecho de contradicción” (p. 4)

Así mismo debe entenderse que es el derecho de todo sujeto de derecho acceder al órgano jurisdiccional, que sus peticiones sean atendidas a través de un proceso que

reúna las garantías mínimas, tanto desde la perspectiva del demandante como del demandado. (Morales, 2011, p195)

Siendo esto así no es solamente un derecho procesal y un derecho constitucional, sino que es esencialmente es un derecho humano, un derecho fundamental, (...) consideramos que el derecho a la tutela jurisdiccional es un derecho público subjetivo y abstracto que tiene toda persona, que le faculta a exigir del Estado un juzgamiento, imparcial y justo, ante un juez competente, independiente y responsable, con el fin de que en un plazo razonable y en forma motivada se pronuncie sobre las pretensiones y medios de defensa propuestos oportunamente y, en su caso se dé plena eficacia a la sentencia. (Ticona, 1999, p.37)

Por su parte, el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N°01689-2014-AA/TC señala lo siguiente: “El artículo 139°, inciso 3), de la Constitución reconoce: 1) El derecho a la tutela jurisdiccional efectiva que supone tanto el derecho de acceso a los órganos de justicia como la eficacia de lo decidido en la sentencia, es decir, una concepción garantista y tutelar que encierra todo lo concerniente al derecho de acción frente al poder-deber de la jurisdicción (...)

Ahora bien, dado el concepto de tutela judicial efectiva, cabe preguntarse ¿en qué consiste esa eficacia?,

Como lo manifiesta Obando (2011):

“La eficacia es la obtención de una respuesta cierta y fundada en derecho con plenas consecuencias jurídicas” (p.143), si bien es correcto lo citado, hace falta complementar dicha definición, toda vez que la eficacia comprende algo más que obtener una resolución ajustada a derecho, como agrega Obando (2011): “(...) que lo decidido por la autoridad jurisdiccional tenga un alcance práctico y se cumpla, de manera que no se convierta en una simple declaración de intenciones” (p.146).

Es decir, es necesario que dichas consecuencias jurídicas se concreten en la realidad, de nada sirve obtener una respuesta fundada en derecho, si la misma resultará imposible de efectivizarse.

Siendo así el derecho a la tutela jurisdiccional es un derecho genérico (base) y contiene tres derechos específicos como son: 1) El derecho de acción, 2) El derecho de contradicción, 3) El derecho a un debido proceso.

2.2.1.1. Derecho de acción

El derecho de acción no es más que un acto de contenido estrictamente procesal, destinado a efectuar un reclamo a la autoridad jurisdiccional. Esta, una vez que toma conocimiento de tal petición, se encuentra obligada a iniciar un proceso judicial, el cual estará ajustado a la ley y al respeto de los derechos fundamentales que forman parte de un debido proceso (Angeludis, 2015. p.8)

La acción no es más que un acto de contenido estrictamente procesal destinado a efectuar un reclamo a la autoridad jurisdiccional, para que actué consecuentemente, contra un adversario a quien tendrá que emplazar para someterlo a las reglas del proceso judicial. (Gozaíni, 2004, p96)

Cobra naturaleza procesal porque, va más allá de la garantía que supone, tiene como finalidad la protección jurisdiccional. (Gozaíni, 2004, p97)

Por otro lado el derecho de acción es el mecanismo tutelador que el estado ofrece a los ciudadanos para hacer efectiva la norma sustantiva cuando no encuentra cumplimiento espontaneo y voluntario (...) La acción es aquel poder jurídico dirigido hacia el Estado para exigirle la tutela jurisdiccional a un situación jurídica relevante; poder, que por otro lado, por regla general, compete a su titular o a quienes estén directamente afectados por esa relación jurídica relevante, y excepcionalmente, al Estado en la defensa pública de los intereses de los ciudadanos. (Quiroga, 2008, p.61-62)

No obstante, el derecho de acción entendido como derecho de “acceso al servicio de la funcional jurisdiccional” (...) funciona como derecho de cierre del sistema, pues no es sino el derecho a la efectividad de los derechos a través de una garantía de tutela: la tutela jurisdiccional. (Gonzales, 2016, p.161)

En definitiva, el derecho de acción es un derecho fundamental, autónomo, público, de todo ciudadano para poder acercarse a los órganos jurisdiccionales para

solicitar tutela jurisdiccional, sin embargo, el derecho de acción no solo lo tiene atribuido el actor del proceso sino también lo tiene el demandado o emplazado en el proceso, pues este último tiene derecho a peticionar al juez que se rechace la pretensión solicitada por el actor.

Sin embargo, esto último no debe llevar a confundirse con el derecho de contradicción el cual procederemos a continuación a delimitar en que consiste.

2.2.1.2. Derecho de contradicción

El demandado por el Derecho de Contradicción, puede proponer sus medios de defensa que le convenga. (...) puede hacer uso del derecho de contradicción y propondrá sus defensas pertinentes, alegando y probando lo conveniente, y en todo caso requerirá la actividad jurisdiccional del Estado. (Ticona, 1999, p.99-100)

El derecho de contradicción, se justifica solo con el hecho de que el demandado pueda ser oído y disfrute de la oportunidad de defenderse si es el caso, pudiendo elegir guardar silencio, plantear defensas generales, atacar las pretensiones de la acción, formulando excepciones concretas o incluso allanarse a la demanda, si así lo considera conveniente, por supuesto siempre dentro de los parámetros que la ley procesal le provee. (Arévalo, 2013, p.15)

Además, el proceso es un medio pacífico de debate mediante el cual los antagonistas dialogan entre sí para lograr la resolución por una autoridad de los conflictos intersubjetivos de intereses que mantienen y cuya razón de ser se halla en la necesidad de erradicar las fuerza ilegítima en una determinada sociedad. (Velloso, 2004, p.12).

Así mismo es importante recalcar que ambos derechos tanto el derecho de acción como el derecho de contradicción se diferencian. Mientras que la acción puede ser usada en cualquier momento, cuando lo considere conveniente el actor, en cambio, la contradicción debe usarse cuando es emplazado judicialmente el sujeto de derecho, y dentro de los plazos establecidos para cada vía procedimental. No puede hacer uso de la contradicción en cualquier momento. (Godo, 2011, p.212)

Por otro lado, si se hace uso del derecho de contradicción es una suerte de imposición en la libertad del demandado. El derecho de contradicción carece de realidad, si es que alguien no ha hecho uso de su derecho de acción. Así mismo, el interés para obrar puede existir o no en el caso del demandante, pero es innegable que en el caso del demandado siempre existirá interés para obrar, ya que tendrá el interés de un pronunciamiento de fondo, para obtener su liberación respecto de la pretensión planteada por el demandante. (Godo, 2011, p.212)

En conclusión, el Derecho de Contradicción es un derecho autónomo, público que tiene el demandado, quien buscará desvirtuar lo dicho por el actor a fin de que el órgano jurisdiccional no tutele la pretensión del demandado.

El derecho al debido proceso como lo mencionamos en acápites anteriores

Como bien lo manifiesta Landa (2002):

El derecho al debido proceso resulta, entonces, un derecho implícito del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, que supone tanto la observancia de los derechos fundamentales esenciales del procesado, como de los principios y reglas esenciales exigibles dentro del proceso. Este derecho contiene un doble plano pues, además de responder a los elementos formales o procedimentales de un proceso (juez natural, derecho de defensa, plazo razonable, motivación resolutoria, acceso a los recursos, instancia plural, etc.), asegura elementos sustantivos o materiales, lo que supone la preservación de criterios de justicia que sustenten toda decisión (juicio de razonabilidad, juicio de proporcionalidad, etc.). (p.16)

Sin embargo, no se quiere dar por terminado lo señalado sobre el debido proceso ya que en acápites posteriores se desarrollará con mayor detalle.

2.3. Contenido de la tutela judicial efectiva

Conforme explica Rubio (1995, p.7):

El derecho a la tutela judicial efectiva tiene como contenidos específicos: 1) El libre acceso a la jurisdicción; 2) Las posibilidades de alegación y defensa; 3) La obtención de una resolución sobre la pretensión procesal deducida que sea motivada,

razonable, congruente y que esté basada en el sistema de fuentes; 4) el acceso a los recursos legalmente establecidos; y, 5) La ejecución de la resolución judicial firme.

En nuestro ordenamiento este derecho es de contenido complejo, que está determinado por una serie de derecho como tenemos: a) El derecho al acceso a los órganos jurisdiccionales o acceso a la justicia; b) El derecho a un proceso con las garantías mínimas; c) El derecho a una resolución fundada en derecho y, d) El derecho a la efectividad de las resoluciones judiciales.

De otro lado, Landa (2002), afirma que:

En relación a nuestra Constitución de 1993 los contenidos de la tutela jurisdiccional efectiva son: 1) Juez Natural: que a su vez tiene que tener Independencia e imparcialidad (139° Inc. 1 y 2 del Constitución), unidad Judicial, Predeterminación legal del órgano judicial, 2) Acceso a la Jurisdicción, 3) Derecho a la Instancia Plural (p.453 - 455).

2.3.1. Juez natural

Conforme a lo señalado el inciso 3) del artículo 139° de la Constitución Política del Perú de 1993, toda persona tiene derecho al juez natural, y lo expresa de la siguiente manera "ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos".

Como lo manifiesta García (2013, p. 316):

“Este derecho fundamental implica que quien resolverá un conflicto de intereses, esclarecerá una situación de incertidumbre jurídica, reprimirá actos antisociales y/o controlará la constitucionalidad de las normas sometidas a su conocimiento es decir, quien “dirá derecho” al impartir justicia será una autoridad anteriormente estatuida con una competencia determinada para tal fin, pero no en función de las actividades o colectividades a las que puedan pertenecer las personas sujetas a su conocimiento”

La garantía del Juez natural exige que el tribunal se halle establecido por ley, y que, en virtud de esa prelación normativa, el juez tenga competencia porque está nominado con anterioridad a los hechos que originan su jurisdicción para entender en una causa determinada. (Gozaíni, 2004, p.240).

En ese mismo orden de ideas es garantizado también este derecho por el artículo la Convención Americana sobre Derechos Humanos de 1969 (Pacto de San José) prevé en su artículo 8° de garantías judiciales, el que “(...) 1. *Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter*”.

La denominación de “juez natural” se debe aclarar en el sentido de especificar que se trata de jueces que son designados para ocuparse de determinados procedimientos, a los que se clasifica por razón de distintas variables que discriminan la competencia. (Gozaíni, 2004, p241)

Nuestro Tribunal Constitucional no ha tenido una postura determinada así, por ejemplo, en el caso Jorge Choque García (Expediente 04629-2009-PHC/TC, fundamento 3), ha señalado que:

“(...) en cuanto al derecho al juez predeterminado por ley, en reiterada jurisprudencia se ha precisado que éste, en tanto elemento del juez natural, está dirigido a evitar que un individuo sea juzgado por órganos jurisdiccionales de excepción o por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación”

El Tribunal Constitucional pone mayor hincapié en la premisa de que toda persona tiene derecho a ser juzgado por una autoridad previa y normativamente establecida como tal.

El Tribunal Constitucional en el Expediente N°1937-2006-PHC/TC, fundamento jurídico 2 nos dice que: “(...) comporta dos exigencias. En primer lugar, 1) *que quien juzgue sea un juez o un órgano que tenga potestad jurisdiccional*, garantizándose, así, la interdicción de ser enjuiciado por un juez excepcional; o por una comisión especial creada ex profeso para desempeñar funciones jurisdiccionales; o que dicho juzgamiento pueda realizarse por comisión o delegación; o que cualquiera de los poderes públicos pueda avocarse al conocimiento de un asunto que deba ser ventilado ante un órgano jurisdiccional. En segundo lugar, 2) *que la jurisdicción y competencia del juez sean predeterminadas por la ley*, por lo que la asignación de competencia judicial

necesariamente debe haberse establecido con anterioridad al inicio del proceso, garantizándose así que nadie pueda ser juzgado por un juez ex post facto o por un juez ad hoc.

Asimismo, que tales reglas de competencia, objetiva y funcional, sean previstas en una ley orgánica. La competencia jurisdiccional se halla sujeta a una reserva de ley orgánica, lo cual implica: *a) el establecimiento, en abstracto, de los tipos o clases de órganos a los que se va a encomendar el ejercicio de la potestad jurisdiccional, y b) la institución de los diferentes órdenes jurisdiccionales y la definición genérica de su ámbito de conocimiento litigioso.*

Dicha predeterminación no impide el establecimiento de sub especializaciones al interior de las especializaciones establecidas en la Ley Orgánica del Poder Judicial, máxime si el artículo 82.28, de la misma Ley Orgánica de Poder Judicial autoriza la creación y supresión de Distritos Judiciales, Salas de Cortes Superiores y Juzgados, cuando así se requiera para la más rápida y eficaz administración de justicia” (la negrita es nuestra).

Se puede concluir que el Tribunal Constitucional distingue dos elementos importantes sobre el Juez Natural: el primero, la exigencia de que el juzgador tenga potestad jurisdiccional, es decir que sea investida con esta atribución (juez predeterminado) y el segundo, la exigencia que la competencia del Juzgador este expresamente prevista con anterioridad por ley (juez competente).

En esencia, el derecho al Juez Natural consagrado inclusive por Convenios internacionales determina enfáticamente que nadie puede ser desviado de la justicia que le resulta ordinaria, natural, a la vez que dentro de la misma nadie puede ser derivado del juez que conforme a la ley de la materia le correspondería, de acuerdo a la determinación efectuada de modo previo y objetivo por la norma pertinente. (Quiroga, 2014, p 111)

2.3.2. Acceso a la jurisdicción

Implica el derecho de todos los sujetos de derecho al libre acceso a los órganos jurisdiccionales, para plantear sus peticiones concretas(pretensiones) sobre las cuales debe recaer un pronunciamiento fundado en Derecho, luego de cumplirse con los

requisitos que implica un proceso con todas las garantías (debido proceso), y que el pronunciamiento definitivo se haga efectivo. (Godo, 2000, p.200)

Las personas tienen derecho a que el poder público se organice de modo que el acceso a la justicia quede garantizado, lo que se logra con el derecho a la jurisdicción de los derechos por los tribunales o autoridades competentes (...) el acceso a la justicia se exige ante los órganos competentes, consistente en la posibilidad efectiva de que toda persona pueda requerir estrictamente y obtener tutela de sus derechos (...) (Nogueira, 2018, p.790-791)

En definitiva, es la posibilidad de acceder a los órganos jurisdiccionales, ya sea como demandante o demandado, con el propósito que se reconozca un interés legítimo. (Guevara, 2007, p39)

El Tribunal Constitucional en el Expediente N°0015-2005-PI/TC sostiene que: “17. (...) El derecho a la tutela jurisdiccional es un atributo subjetivo que comprende una serie de derechos, entre los que destacan el acceso a la justicia, es decir, el derecho de cualquier persona de promover la actividad jurisdiccional del Estado, sin que se le obstruya, impida o disuada irrazonablemente; y el derecho a la efectividad de las resoluciones judiciales.”

De la misma forma el Tribunal Constitucional en el Expediente N°00763-2005-AA en el fundamento jurídico N°8 señala lo siguiente: “8. (...) este Colegiado que cuando el ordenamiento reconoce el derecho de todo justiciable de poder acceder a la jurisdicción, como manifestación de la tutela judicial efectiva, no quiere ello decir que la judicatura, *prima facie*, se sienta en la obligación de estimar favorablemente toda pretensión formulada, sino que simplemente, sienta la obligación de acogerla y brindarle una sensata como razonada ponderación en torno a su procedencia o legitimidad”.

Así también El Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 00979-2014-PA/TC fundamento jurídico N°8: “8. (...) en lo que respecta a la tutela jurisdiccional efectiva, se ha afirmado que una de las manifestaciones esenciales de esta la constituye el acceso a la justicia, cuyo ejercicio garantiza que toda persona que tiene un conflicto de intereses puede acceder libremente al órgano jurisdiccional en busca de tutela”.

2.3.3. Derecho a la pluralidad de instancias

La Constitución peruana de 1993 junto al reconocimiento del derecho a la tutela judicial efectiva, en el que los distintos ordenamientos suelen subsumir el derecho a los recursos (139.3 Const. 1993), contempla expresamente el derecho a la pluralidad de instancia (139.6 Const. 1993). (...), en el marco del derecho a los recursos, ha vinculado al legislador a un concreto sistema de impugnación, sin negar, por lo tanto, una suerte de identificación entre el derecho al recurso y el principio de doble instancia. (Doig, 2004. p.190)

Como lo señala Sánchez (2000) nuestra constitución consagra en nuestro ordenamiento jurídico un doble pronunciamiento judicial, que se lleva a cabo en todo proceso judicial, salvo algunas excepciones, las cuales están legisladas de manera expresa en nuestra norma sustantiva, así mismo nuestra constitución consagra una serie de derechos fundamentales que todas las personas tienen.

Una garantía cuya finalidad trata de mantener y preservar el derecho al uso de este como recurso, como garantía cautelar donde los jueces una vez emitidas sus resoluciones finales tengan una posible revisión ulterior si así lo solicite la parte afectada, puesto que la doble instancia es para él un derecho subjetivo y público, inherente taxativamente dentro de un principio a la libre impugnación. (Quiroga & otros, 2011)

En efecto el asegurar una (posible) ulterior instancia (mucho más que la motivación de las resoluciones judiciales) en cuanto permite llevar a conocimiento de otros juez lo resuelto por el primero, es una suerte de “garantía de las garantías” o sea y en buena cuenta una garantía del debido proceso mismo, porque es el más efectivo vehículo para, por un lado, evitar el ejercicio arbitrario del poder por parte del primer juez y, por otro, para permitir corregir (lo antes posible) los errores del mismo y así evitar que sobre los resuelto se forme irremediamente cosa juzgada. (Ariano, 2015, p.666)

Sin embargo, la pluralidad de instancia deber ser entendida como un mecanismo que tiende a asegura la decisión justa de un proceso, ya que el ser humano siempre está en la búsqueda de la verdad de los hechos que configuran su controversia, que al no

encontrar respuesta en el juez ordinario de primera instancia recurre a impugnar su decisión.

El mecanismo de revisión debe ser uno tal que permita evaluar el desempeño procedimental como material del órgano que conoció un conflicto determinado y para cuya solución ha emitido la decisión. Se exige al menos los siguientes componentes. Primero, que se prevea la posibilidad de pedir la revisión de una decisión.

A esta posibilidad normalmente se le conoce con el nombre de “recurso”. Así, es mediante un recurso que se activa la etapa revisora de un proceso. Segundo, que un tal recurso habrá al menos una etapa procesal más para que un órgano distinto y en una instancia distinta, revise la decisión inicialmente adoptada.

Se exige que a la etapa de revisión concurren las partes del proceso y no solamente quien alega el vicio o irregularidad que supuestamente hace injusta a la decisión recurrida. Se trata de conseguir en una instancia distinta la confirmación o la modificación de la decisión inicialmente tomada por el órgano decisor, y en ella ha de intervenir no sólo la parte que solicita la revisión (Castillo, 2011, p.10).

En lo que respecta a los tratados internacionales la pluralidad de instancias se encuentra consagrada en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de las Naciones Unidas, en el artículo 14, inciso 5 refiere lo siguiente

5. Toda persona declarada culpable de un delito tendrá derecho a que el fallo condenatorio y la pena que se le haya impuesto sean sometidos a un tribunal superior, conforme a lo prescrito por la ley.

La Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), que en su artículo 8, numeral 2, literal h expresa lo siguiente:

Artículo 8. Garantías Judiciales (...) 2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías

mínimas: (...) h) derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior.

Sobre el derecho a la pluralidad de la instancia el Tribunal Constitucional en los expedientes N°3261-2005-PA; 5108-2008-PA y 5415-2008-PA ha sostenido que éste tiene por objeto garantizar que todo justiciable “tenga la oportunidad de que lo resuelto por un órgano jurisdiccional sea revisado por un órgano superior de la misma naturaleza, siempre que se haya hecho uso de los medios impugnatorios pertinentes, formulados dentro del plazo legal”.

Así también el Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 4235-2010-PHC/TC, recordó que el derecho a la pluralidad de la instancia " 9. (...) tiene por objeto garantizar que las personas, naturales o jurídicas, que participen en un proceso judicial tengan la oportunidad de que lo resuelto por un órgano jurisdiccional sea revisado por un órgano superior de la misma naturaleza, siempre que se haya hecho uso de los medios impugnatorios pertinentes, formulados dentro del plazo legal"

En lo que respecta al contenido del derecho a la pluralidad de instancia, el Tribunal Constitucional en el EXP. N.º 00121-2012-PA/TC establece que se trata de un derecho fundamental que "tiene por objeto garantizar que las personas, naturales o jurídicas, que participen en un proceso judicial tengan la oportunidad de que lo resuelto por un órgano jurisdiccional sea revisado por un órgano superior de la misma naturaleza, siempre que se haya hecho uso de los medios impugnatorios pertinentes, formulados dentro del plazo legal".

En conclusión, la doble instancia garantiza el derecho del justiciable a que su decisión sea sometida nuevamente a revisión, a efecto de verificar si la decisión se encuentra resuelta conforme a derecho.

2.4. Derecho al debido proceso

Es de precisar en cuando al derecho al debido proceso, “el derecho a la tutela judicial efectiva no solo es la base del derecho al debido proceso, sino que, por ello, lo procede, los estructura y lo evalúa (...) el derecho a la tutela judicial efectiva tiene como finalidad principal la obtención de una resolución fundada en derecho, nos siendo las garantías procesales o el derecho al proceso debido sino meros instrumentos para llegar precisamente a la tutela que la resolución judicial. (Chamorro,1994, p.211).

Así pues, a menudo se suele confundir el debido proceso con la tutela judicial efectiva o tutela jurisdiccional, hay que apreciar que, al margen de su naturaleza y evidente relación, se trata de atributos con perfiles y alcances distintos. No en vano la propia Constitución se ha preocupado con distinguir ambos atributos en el artículo 139°, inciso 3, y en efecto, se trata de dos institutos perfectamente distintos o con características propias, es por ello que procederemos a desarrollar el derecho al debido proceso como manifestación del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva.

2.4.1. Concepto del derecho al debido proceso

El debido proceso es apreciado como principio general del derecho, como garantía constitucional y como derecho fundamental. Para quienes sostienen que es principio general señalan que el proceso justo inspira todo el ordenamiento jurídico-político y no requiere de un reconocimiento positivo para que pueda reducir sus efectos; sin embargo, para el sector que califica como derecho fundamental le atribuye no solo funciones propias de un principio general sino que trasciende, a valores superiores que provienen de la dignidad del ser humano y del logro de una sociedad justa y libre, además tampoco requiere de una positiva para existir (Ledesma, 2016,p.24).

Hay que destacar que el debido proceso no solamente es un canal que hace viable y factible el ejercicio de otros derechos, sino también es un parámetro que encuadra o limita el accionar de quien tiene autoridad, buscando así evitar el abuso del poderoso sobre el más débil. Ello le proporciona un rol vital en la configuración y consolidación de todo Estado Social y Democrático de Derecho en general, y de una Jurisdicción Constitucional eficaz en particular (Saldaña, 2005, p.38)

En la Doctrina se sostiene, que el debido proceso tiene dos dimensiones; una procesal y otra sustancial.

La dimensión procesal es aquella que engloba las instituciones jurídicas necesarias para obtener un proceso formalmente valido, por ejemplo, juez natural, derecho de defensa, cosa juzgada, derecho a probar, la prohibición de la reforma en peor, etc. Por otra parte, nos encontramos con la dimensión sustancial del debido proceso. En ese sentido, nuestra ha afirmado que ella se vincula directamente con el principio de razonabilidad y proporcionalidad de los actos de poder, los que determinan

la prohibición de cualquier decisión arbitraria, sin importar si esta fue emitida dentro o fuera de un proceso o procedimiento (Chanamé, 2015, p914- 915).

De este modo un acto será arbitrario, y por tanto lesivo del derecho fundamental a un debido proceso sustantivo, si no se sujeta a parámetros de razonabilidad; es decir, si su fin no es lícito en tanto vulnera un derecho o bien de mayor jerarquía que el que pretenden protegerse y los medios para alcanzarlos no son proporcionales en tanto no respeten los principios de adecuación, necesidad y proporcionalidad en estricto. (Chanamé, 2015, p915).

Por su parte el Tribunal Constitucional ha acogido el derecho al debido proceso en muchas sentencias, pero de las cuales citaremos algunas de ellas para comprender mejor este derecho en el Expediente N° 200-2002-AA/TC en el fundamento Jurídico “3. El debido proceso implica el respeto, dentro de todo proceso, de los derechos y garantías mínimas con que debe contar todo justiciable, para que una causa pueda tramitarse y resolverse en justicia. Tal es el caso de los derechos al juez natural, a la defensa, a la pluralidad de instancias, acceso a los recursos, a probar plazo razonable, etc.”

Así también el Tribunal Constitucional en el expediente N°0766-2000-AA/TC “2. (...) entiende el Tribunal Constitucional que la entidad demandada afectó el derecho constitucional al debido proceso sustantivo, ya que no valoró debidamente los medios de prueba ofrecidos y actuados en el procedimiento administrativo.” El Tribunal sostiene en esta sentencia que la valoración de los medios probatorios que fueron actuados en un proceso administrativo debe ser razonable es decir respetándose el debido proceso sustancial. Así también el Tribunal Constitucional en el expediente N°895-2000-AA/TC “(...) No se han observado escrupulosamente los principios de razonabilidad y proporcionalidad en cuanto componentes del derecho innominado al debido proceso sustantivo (...)”

En definitiva, el derecho al debido proceso es una garantía procesal, en la cual se le da al individuo el derecho de ser juzgado con el debido respeto de sus derechos y mirando también los principios constitucionales, el cumplimiento de este derecho permite tener seguridad de los resultados del proceso y sobre todo aseguran la equidad y rectitud del proceso.

El debido proceso, como derecho continente, es estudiado desde sus diversas manifestaciones: el derecho de defensa, el derecho a la prueba, el derecho a la jurisdicción predeterminada por ley (juez natural), el derecho a un juez imparcial, el derecho a un proceso preestablecido por la ley, el derecho a la motivación, el derecho a la presunción de inocencia, el derecho a la pluralidad de instancias, el derecho de acceso a los recursos, el derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable, el derecho a la cosa juzgada, (Landa, 2012, p.8) el derecho de defensa.

Elementos del Debido Proceso que procederemos a desarrollar en los siguientes acápites, precisando además que se tomará en cuenta solo alguno de elementos ya que lo que se busca en esta investigación es analizar las medidas cautelares en el proceso contencioso administrativo estrictamente tributario, con la aclaración ya hecha procederemos a desarrollar cada elemento del contenido del Derecho al Debido Proceso.

2.5. Contenido del derecho al debido proceso

2.5.1. El derecho a un juez imparcial

La imparcialidad sirve para asegurar que el juez sea un tercero ajeno a las partes y a los intereses en litigio y que se someta exclusivamente al ordenamiento jurídico. La sujeción estricta a la Ley impone que la libertad de criterio en que se estriba la independencia judicial no se orientada a priori por simpatías o antipatías personales o ideológicas, por convicciones incluso por prejuicios o, en definitiva, por motivos ajenos a la aplicación del Derecho. (Ruiz & Carazo, 2013, p.265-266)

En ese orden de ideas la imparcialidad exige que el juez que ha de conocer y satisfacer la pretensión sea imparcial. No existe justicia sin independencia e imparcialidad del juez (...) el derecho de todas las personas a que su causa sea oída por un tribunal independiente e imparcial (...) independencia no solo frente a las partes. Porque los ataques pueden provenir de las presiones ejercidas por los otros poderes del estado o de los grupos de presión. (Gonzales, 2016, p.164,167-168)

Como señala Nogueira (2008) “la independencia e imparcialidad se distinguen porque la primera se conecta con la potestad jurisdiccional, mientras la imparcialidad se predica del ejercicio de la función jurisdiccional, ambas tienen distintos momentos de aplicación, la independencia despliega su eficacia en un momento previo al ejercicio de

la función jurisdiccional, mientras que la imparcialidad tiene lugar en el momento procesal, vale decir, en el desarrollo de la función jurisdiccional". (p. 801-802)

Por otro lado, considerando que la función judicial del juez es aplicar la ley, la responsabilidad que tiene es solo esta, que se traduce en justicia cuando emite la sentencia para el caso concreto, habiendo dispuesto resolución equitativa, ecuánime y prudente. (Gozaíni, 2004, p253).

La independencia y la imparcialidad del juzgador no sólo constituyen principios y garantías de la administración de justicia, sino también una garantía para quienes acuden a los órganos jurisdiccionales en busca de justicia. Al respecto, el Tribunal Constitucional en el Expediente N°0023-2003-AI/TC, Fundamento Jurídico sostuvo, que "debe tomarse en cuenta que si bien, prima facie, la imparcialidad e independencia son garantías consustanciales y necesarias para una correcta Administración de Justicia, estas deben entenderse, a su vez, como garantías para los imputados (garantía a ser juzgado por un Tribunal independiente e imparcial), configurándose, de este modo, su doble dimensión.

2.5.2. El derecho a la motivación

El artículo 139° inciso 5 de la Constitución Política del Perú en su inciso 5 se regula la motivación de las resoluciones judiciales en todas las instancias.

Esta garantía procesal es válida e importante para todo proceso judicial. El juez está sometido a la constitución y leyes, además debe apoyarse en la ley, y en los hechos probados en juicio. Los jueces están pues constitucionalmente obligados a fundamentar sus resoluciones y sentencias, basada en los fundamentos de hecho y derecho. (Chanamé, 2015, p.924)

Por ende, la motivación de las sentencias cumple múltiples finalidades: a) Permite el control de la actividad jurisdiccional por parte de la opinión pública, cumpliendo así con el requisito de publicidad. b) Hace patente el sometimiento del Juez al imperio de la Ley, c) Logra el convencimiento de las partes sobre la justicia y corrección de la decisión judicial, eliminando la sensación de arbitrariedad y estableciendo razonabilidad, al conocer el por qué concreto de su contenido; y d) Garantiza la posibilidad de control de la resolución judicial por los tribunales superiores que conozcan de los correspondientes recursos. (Picó, 1997, p.64).

Así el derecho del justiciable le alcanza para reclamar del estado no solo tutela judicial efectiva sino también para exigir que la misma termine materializada en una declaración de certeza que tenga razonabilidad y explicitud en su fundamentación (...) la motivación de todas las resoluciones judiciales, cualquier sea la instancia en que ello se produzca, impone la necesidad de una justicia profesional y especializada y, por ende, tecnificada en el más amplio sentido de la palabra. (Quiroga, 2011, p.783 - 784)

La exigencia de la motivación solo se satisface con una adecuada fundamentación del derecho, vale decir, que en la propia resolución se evidencia de manera cuestionable su razón de ser en una aplicación razonada de las normas aplicables al caso. (Nogueira, 2008, p.818)

Por lo tanto, en todo estado constitucional y democrático de derecho la motivación debida de las decisiones de las entidades públicas sea o no de carácter jurisdiccional, es un derecho fundamental que forma parte del contenido esencial del derecho a la tutela procesal efectiva, por tanto, toda decisión que carezca de motivación adecuada, suficiente y congruente, constituirá una decisión arbitraria siendo inconstitucional. (Quiroga, 2014, p.137)

El Tribunal Constitucional en el Expediente N°728-2008-PHC/TC, Fundamento Jurídico N°7, más conocida como el caso Giuliana Llamuja el Tribunal Constitucional desarrolló los distintos supuestos del contenido constitucionalmente protegido del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales estaba compuesto de los siguientes elementos:

a) **Inexistencia de motivación o motivación aparente.** Está fuera de toda duda que se viola el derecho a una decisión debidamente motivada cuando la motivación es inexistente o cuando la misma es solo aparente, en el sentido de que no da cuenta de las razones mínimas que sustentan la decisión o de que no responde a las alegaciones de las partes del proceso, o porque solo intenta dar un cumplimiento formal al mandato, amparándose en frases sin ningún sustento fáctico o jurídico.

b) **Falta de motivación interna del razonamiento.** La falta de motivación interna del razonamiento [defectos internos de la motivación] se presenta en una doble dimensión; por un lado, cuando existe invalidez de una inferencia a partir de las premisas que establece previamente el Juez en su decisión; y, por otro lado, cuando

existe incoherencia narrativa, que a la postre se presenta como un discurso absolutamente confuso incapaz de transmitir, de modo coherente, las razones en las que se apoya la decisión. Se trata, en ambos casos, de identificar el ámbito constitucional de la debida motivación mediante el control de los argumentos utilizados en la decisión asumida por el Juez o Tribunal; sea desde la perspectiva de su corrección lógica o desde su coherencia narrativa.

c) **Deficiencias en la motivación externa;** justificación de las premisas. El control de la motivación también puede autorizar la actuación del juez constitucional cuando las premisas de las que parte el Juez no han sido confrontadas o analizadas respecto de su validez fáctica o jurídica. Esto ocurre por lo general en los casos difíciles, como los identifica Dworkin, es decir, en aquellos casos donde suele presentarse problemas de pruebas o de interpretación de disposiciones normativas.

Si el control de la motivación interna permite identificar la falta de corrección lógica en la argumentación del juez, el control en la justificación de las premisas posibilita identificar las razones que sustentan las premisas en las que ha basado su argumento. El control de la justificación externa del razonamiento resulta fundamental para apreciar la justicia y razonabilidad de la decisión judicial en el Estado democrático, porque obliga al juez a ser exhaustivo en la fundamentación de su decisión y a no dejarse persuadir por la simple lógica formal.

d) **La motivación insuficiente.** Se refiere, básicamente, al mínimo de motivación exigible atendiendo a las razones de hecho o de derecho indispensables para asumir que la decisión está debidamente motivada. Si bien, como ha establecido este Tribunal en reiterada jurisprudencia, no se trata de dar respuestas a cada una de las pretensiones planteadas, la insuficiencia, vista aquí en términos generales, sólo resultará relevante desde una perspectiva constitucional si es que la ausencia de argumentos o la “insuficiencia” de fundamentos resulta manifiesta a la luz de lo que en sustancia se está decidiendo.

e) **La motivación sustancialmente incongruente.** El derecho a la debida motivación de las resoluciones obliga a los órganos judiciales a resolver las pretensiones de las partes de manera congruente con los términos en que vengán planteadas, sin cometer, por lo tanto, desviaciones que supongan modificación o alteración del debate procesal (incongruencia activa).

f) **Motivaciones cualificadas.** - Conforme lo ha destacado el Tribunal, resulta indispensable una especial justificación para el caso de decisiones de rechazo de la demanda, o cuando, como producto de la decisión jurisdiccional, se afectan derechos fundamentales como el de la libertad. En estos casos, la motivación de la sentencia opera como un doble mandato, referido tanto al propio derecho a la justificación de la decisión como también al derecho que está siendo objeto de restricción por parte del Juez o Tribunal.

2.5.3. El derecho de defensa.

El inciso 14 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú establece dos garantías:

“14. El principio de no ser privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso. Toda persona será informada inmediatamente y por escrito de la causa o de las razones de su detención. Tiene derecho a comunicarse personalmente con un defensor de su elección y a ser asesorada por este con un defensor de su elección y a ser asesorada por este desde que es citada o detenida por cualquier autoridad.”

En virtud de este mandato legal se garantiza que los justiciables, en la protección de sus derechos y obligaciones, cualquiera que sea su naturaleza (civil, mercantil, penal, laboral, etc.), no queden en estado de indefensión. Por lo que la norma constitucional reconoce derecho a la defensa y a la asistencia de Letrado. Es un derecho que se reconoce de forma incondicionada (...), y es una garantía técnica que ampara a todos los que comparezcan ante cualquier jurisdicción, sin perjuicio de que las propias normas procesales permitan en razón de simplicidad o escasa entidad de determinados procedimientos la comparecencia personal. (Gonzales, 2001, p.186).

La igualdad de las partes en el proceso judicial es una garantía fundamental del Principio de Equidad que preserva el Debido Proceso legal donde compete al juzgador el equilibrio de la posición objetiva con que las partes se aproximan al proceso judicial. Por eso el Estado tiene la obligación de procurar la defensa letrada a la parte que carezca de las misma o que no pueda costearse. (Quiroga, 2014, p.147)

Así mismo este derecho exige que las partes cuenten con medios parejos de ataque y defensa, ya que para evitar el desequilibrio entre las partes es necesario que ambas dispongan de las mismas posibilidades y cargas del acto y del demandado en la alegación y prueba de los hechos controvertidos para lograr la plenitud del resultado probatorio. (Picó, 1997, p.132)

En suma, el derecho de defensa busca evitar la indefensión del investigado o procesado. Al respecto es pertinente traer en colación lo resuelto por el Tribunal Constitucional en el Expediente N°02728-2007-PA/TC específicamente en el fundamento jurídico N° 7, que “ (...) el derecho de defensa establece una prohibición de estado de indefensión de la persona frente a un proceso o procedimiento que afecte un derecho o interés del mismo. Este derecho no se satisface un derecho o interés del mismo. Este derecho no se satisface en el mero aparente cumplimiento de una ritualidad de notificar a la persona sobre la existencia de un proceso, sino con el desarrollo de todas diligencias idóneas a efectos de una comunicación válida y oportuna sobre la existencia de un proceso. De lo contrario, este derecho fundamental se convertiría en la garantía de una mera formalidad procedimental que la vaciará de un real contenido, lectura contraria a la naturaleza de los derechos fundamentales en cuanto mandatos de optimización”.

Así mismo, el Tribunal Constitucional en Expediente N°05085-2006-PA/TC en el fundamento jurídico N° 5 sostuvo que “5. (...) el derecho de defensa constituye un derecho fundamental de naturaleza procesal que conforma, a su vez, el ámbito del debido proceso, y sin el cual, no podría encontrarse la garantía de este último. Por ello, en tanto derecho fundamental, se proyecta como principio de interdicción para afrontar cualquier indefensión y como principio de contradicción de los actos procesales que pudieran repercutir en la situación jurídica de alguna de las partes, sea en un proceso o procedimiento, o en el caso de un tercero con interés.”

Por otro lado Tribunal Constitucional en el expediente N°05175-2007-PHC/TC ha señalado que el derecho a la defensa comporta en estricto el derecho a no quedar en estado de indefensión en cualquier etapa del proceso penal, el cual tiene una doble dimensión: una material, referida al derecho del imputado o demandado de ejercer su propia defensa desde el mismo instante en que toma conocimiento de que se le atribuye la comisión de determinado hecho; y otra formal, que supone el derecho a una defensa

técnica; esto es, al asesoramiento y patrocinio de un abogado defensor durante todo el tiempo que dure el proceso.

Para ahondar un poco más en lo señalado por el Tribunal Constitucional como lo sostiene Nogueira (2008):

La defensa material consiste en la posibilidad de formular planteamientos y alegaciones que considere oportunos, así como su derecho intervenir en todas las actuaciones judiciales y en las demás actuaciones del procedimiento. (p.830)

San Martín (2003) sostiene que la defensa es siempre necesaria, aun al margen o por sobre la voluntad de la parte, para la validez del proceso.

Hernández (2013) sostiene que “la regulación del derecho de defensa al concebirse como un derecho de rango fundamental, atribuido a las partes de todo proceso, podemos decir que se puede materializar básicamente en la necesidad de que estas sean oídas, en el sentido de que puedan alegar y puedan demostrar para conformar la resolución judicial, y en que conozcan y puedan rebatir sobre todos los materiales de hecho y de derecho que puedan influir en la resolución judicial” (p.25)

De lo expuesto en este segundo capítulo, nos permitirá entender el grado de afectación al contenido de la tutela judicial efectiva, los elementos del derecho al debido proceso (como integrante de la tutela judicial efectiva); con la actual regulación del numeral 5 del artículo 159° del Código Tributario, análisis que se realizará en el capítulo III.

CAPÍTULO III

ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 159° NUMERAL 5 A LA LUZ DE LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA Y EL DERECHO AL DEBIDO PROCESO

En este último capítulo se expresará las Posturas doctrinarias entorno a la actual regulación de las medidas cautelares prevista en el artículo 159° del código tributario, para luego hablar de la vulneración a la Tutela Judicial Efectiva por la aplicación del artículo 159° numeral 5 del Código Tributario, así como de la vulneración a los elementos del Derecho al Debido Proceso, y finalmente la postura personal del auto entorno a la actual regulación del artículo 159° numeral 5 del Código Tributario.

3.1. Posturas doctrinarias entorno a la actual regulación de las medidas cautelares prevista en el artículo 159° del Código Tributario

Una vez estudiado el contenido de la Tutela Judicial Efectiva y el Derecho al Debido Proceso, es oportuno examinar la postura de la doctrina, entorno a la actual regulación de las medidas cautelares previstas en el artículo 159° del Código Tributario.

En ese sentido desde una apreciación constitucional Abad Yupanqui (2015) refiere que “la norma incorpora un régimen cautelar especial aplicable única y exclusivamente respecto al Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria que contempla un contradictorio previo de carácter obligatorio, así como el establecimiento de una contracautela rígida como presupuesto para la concesión de la medida cautelar”, esta rigidez de las medidas cautelares debe respetar los principios y derechos constitucionales que sustentan su regulación, de no suceder esto la norma puede ser cuestionada.

Abad Yupanqui (2015) sostiene que la vigente regulación del artículo 159° del Código tributario “interviene prima facie en el derecho a la igualdad, ya que se trata de un privilegio a favor del Estado que carece de justificación objetiva y razonable, pues no supera el test de razonabilidad y proporcionalidad”.

El referido autor realiza el test de razonabilidad a fin de verificar si la norma es constitucional, sobre dicho test, llega a la conclusión de que la misma no supera en absoluto el examen de Idoneidad, debido a que existen otras alternativas menos lesivas para garantizar el derecho de defensa del Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria, como el cobro de las deudas tributarias:

Estas alternativas son las siguientes:

- 1) El uso del recurso de oposición a la admisión de la medida cautelar, mecanismo que actualmente es aplicable en el proceso contencioso administrativo, puesto que como se ha dicho en acápite anteriores, la medida cautelar inaudita parte, no implica desconocer el derecho de defensa del afectado con la misma, si no que dicha defensa se hará posteriormente.
- 2) La facultad del juez a fin de que dispense el contradictorio previo cuando las circunstancias de hecho y de derecho del caso así lo ameriten, atendiendo a la urgencia y a la eficacia que se busca garantizar.
- 3) Disponer como facultad del juez que prescinda de dichos requisitos (el notificarle previamente a la Administración Tributaria con la solicitud de la medida cautelar) siempre verificando las circunstancias concretas de cada caso que así lo amerite, donde el mismo podrá requerir la contracautela que considere a su criterio necesaria para garantizar la concesión de la medida cautelar concedida y así no perjudicar a la otra parte.

En efecto, el artículo 159° del Código Tributario, no posibilita atender ninguna situación de urgencia para tal regulación, puesto que el legislador a privilegiado de manera exclusiva la defensa previa de la Administración Tributaria con la medida cautelar.

Bardales (2016) refiere que “se discute acerca de la constitucionalidad o no del régimen especial en materia cautelar en mención. Por ejemplo, se discute si la aplicación de dicho régimen afecta el derecho a la tutela judicial efectiva, derivado del traslado de la solicitud cautelar a la autoridad tributaria. Así, se indica que se afectaría la

eficacia del resultado del proceso judicial, porque el preaviso posibilitaría la ejecución inmediata de los actos impugnados”.

Uno de los mecanismos más usados por la administración tributaria, es el embargo de bienes del deudor tributario a fin de cobrar la acreencia tributaria y ejecutar de manera inmediata el acto administrativo; de darse el embargo sobre los bienes del deudor tributario, este tendrá pocas posibilidades de ganar en un proceso judicial, ya que a través del traslado de la medida cautelar a la Administración Pública, esta última tendrá conocimiento de lo que realmente busca el contribuyente en el proceso judicial más aun con la aplazamiento de los efectos del acto administrativo a través de la medida cautelar.

Bardales (2013) refiere que “se afecta innecesariamente también al Estado, pues, en caso de que el contribuyente obtenga un resultado favorable definitivo, se le devolverá lo ejecutado coactivamente con intereses moratorios a la fecha efectiva de devolución. Este monto puede ser exorbitante, si consideramos que los procesos judiciales toman tiempo en ser resueltos y ejecutados”.

García (2013), señala que la norma “generará una demora significativa en la dación de la medida cautelar que pudiera originar, en la práctica, que ésta devenga en inútil o ineficaz, pues durante el trámite de la solicitud cautelar el ejecutor coactivo de la SUNAT podría llevar adelante la ejecución y hacerse cobro del tributo supuestamente adeudado sin que el Juez aún pueda emitir la medida cautelar”. De efectuarse alguna acción sobre el patrimonio del contribuyente por el ejecutor coactivo, implicará consecuencias negativas en el proceso, más si es la administración tributaria busca proteger a como dé lugar la deuda tributaria

Por su parte Fernández (2013) señala que se ha regulado "un procedimiento destinado a desincentivar indebidamente la interposición de medidas cautelares en contra de la Administración Tributaria. Es, por ello, una norma violatoria del derecho a un debido proceso y del derecho a la tutela judicial efectiva”. Pues si tenemos en cuenta los descrito en la norma, la finalidad de esta es desincentivar, la interposición de medidas cautelares en contra de la Administración Tributaria, sin embargo, no se ha tenido presente que esta, afectaría derechos fundamentales.

Ono (2015) refiere que “el artículo 159 del Código Tributario, modificación que en buena cuenta determina que si el contribuyente (...), debe necesariamente pagar la deuda o presentar carta fianza bancaria o hipoteca por el monto de la deuda tributaria materia de controversia, dado que sin la carta fianza o hipoteca, el Juez está prohibido de emitir una medida cautelar que evite el cobro de la deuda por parte de la Administración Tributaria”. Esto significa que aquel contribuyente que no tiene posibilidades para pagar la deuda tributaria (con la que no está de acuerdo), o patrimonio suficiente para que la garantice, no podrá acceder a petitionar justicia ante el órgano jurisdiccional.

Zavaleta (2013) refiere que el artículo 159 del Código Tributario es inconstitucional en tanto restringe la posibilidad de solicitar una medida cautelar fuera del proceso y no permite una tutela de urgencia, vulnerando el derecho a la tutela procesal efectiva pues existen otras medidas menos lesivas para asegurar el cobro de la deuda tributaria en caso que el Estado resulte vencedor.

Asimismo, Zavaleta (2013) agrega que la norma no supera el examen de proporcionalidad puesto que no permite atender a ninguna situación de urgencia, privilegiando de manera exclusiva la defensa previa del afectado con la medida. En efecto, el contradictorio previo obligatorio sacrifica de manera absoluta la urgencia y eficacia de las medidas cautelares, desnaturalizando su esencia.

Por su parte Ono (2015) agrega que “cualquier abuso que pudiera haber existido en la emisión de medidas cautelares en favor los contribuyentes debió corregirse con los mecanismos de control de la función jurisdiccional”. Pues son los jueces quienes tienen la facultad discrecional de admitir o no las medidas cautelares, pero no debe ser un impedimento mayor para la concesión de las medidas cautelares, el incluir más requisitos a los regulados en las medidas cautelares en general.

Ahora bien en relación al numeral 5 del artículo 159° del Código Tributario Villa (2012), sostiene que antes de que se dicte la medida cautelar se deba correr traslado con la solicitud por cinco (5) días hábiles al Procurador del Ministerio de Economía (a cargo de la defensa del Tribunal Fiscal) y/o al Procurador de la SUNAT y, luego de absuelto el traslado o en su rebeldía, el Juez resolverá lo pertinente consideramos que es inconstitucional, por cuanto se está imponiendo un trámite engorroso e inconducente para la tramitación de la solicitud cautelar. En principio, el

trámite de la solicitud cautelar dejará de ser “*inaudita pars*” con lo que perderá sorpresa y efectividad la medida cautelar que pudiera dictar el Juez.

Tamani (2014) tiene una apreciación totalmente distinta. Refiere que se debe exigir el contradictorio previo entre las partes como regla general en el proceso cautelar, pero resulta controversial que la excepción a la regla de la *in audita altera pars* haya sido promovida por la propia Administración Tributaria.

Una vez expuestas las ocho posturas doctrinarias sobre la vigente regulación de las medidas cautelares en el Código Tributario, no podemos asumir aún una postura personal, por cuanto queda pendiente analizar el artículo 159° numeral 5 del Código Tributario, a fin de verificar si constituye o no esta regulación una afectación a la Tutela Judicial Efectiva y el Derecho al Debido Proceso.

3.2. Vulneración a la tutela judicial efectiva por la aplicación del artículo 159° numeral 5 del Código Tributario.

La Ley del Proceso Contencioso Administrativo, hace una remisión de la regulación de las medidas cautelares del Código Procesal Civil.

Siendo las medidas cautelares desde nuestro punto de vista, el primer paso para suspender los efectos de un acto administrativo, pues con ello logramos frenar, si cabe el termino, de alguna manera los efectos inmediatos que trae consigo la emisión del acto administrativo emitido por la Administración Tributaria.

Se debe de tener en cuenta que conforme a lo señalado en el Artículo 192.- en lo referente a la ejecutoriedad del acto administrativo, los actos administrativos tendrán carácter ejecutivo, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que estén sujetos a condición o plazo conforme a ley.

La ejecutividad del acto administrativo, es la exigibilidad de lo resuelto, a fin de que los administrados, cumplan con lo decidido de manera inmediata, la ejecución forzada es parte importante de ese poder que ostenta la administración.

Pues imaginemos el siguiente caso en concreto:

Un contribuyente que es notificado por SUNAT sobre una resolución de determinación de deuda tributaria sobre impuesto a la renta correspondiente al año

2012, en el plazo de Ley el contribuyente acredita con medios probatorios que dicha determinación de deuda tributaria no es la correcta, a pesar de dichos argumentos el contribuyente pierde en sede administrativa (SUNAT), no contento con dicha decisión apela ante el Tribunal Fiscal, como última instancia en etapa administrativa, el Tribunal Fiscal no comparte el criterio del contribuyente y falla a favor de SUNAT, sin embargo no deja consentir dicha decisión y procede a impugnar la decisión de SUNAT y el Tribunal Fiscal ante el Poder Judicial.

Ya en sede judicial la causa se tramita como Proceso Contencioso Administrativo, sin embargo, para garantizar la decisión final de la sentencia el contribuyente solicita una medida cautelar de no innovar (clase de medida cautelar estudiada en el capítulo I del presente trabajo) siendo la más idónea a fin de suspender los efectos de los actos administrativos emitidos por SUNAT y el Tribunal Fiscal.

Al sustentar su solicitud cautelar tiene que acreditar los presupuestos de las medidas cautelares como la verosimilitud del derecho, el peligro en la demora y la contra cautela, así como los demás requisitos especiales previstos en el artículo 159° del Código Tributario, después de cumplidos dichos requisitos conforme al numeral al 5 del artículo 159 del Código Tributario:

"(...) 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. (el resaltado es nuestro)

En efecto, es la Administración Tributaria quien debe manifestarse sobre la verosimilitud del derecho, el peligro en la demora y la contracautela como requisitos de procedibilidad de la medida cautelar, desnaturalizando totalmente el procedimiento, debido a que se trasgrede el principio *inaudita et altera pars*, es a través de este principio que el Juez, toma la decisión de amparar o denegar la petición cautelar, sin oír a la parte

contraria (esto es sin notificarle de tal pedido), exigencia que resulta obvia a fin de que no se frustre tanto la finalidad de la medida cautelar como su eficacia.

Como ya se ha mencionado nuestro ordenamiento jurídico permite la dación de medidas cautelares sin necesidad de que el juez tenga en consideración los motivos que pueda alegar la contraparte para un pronunciamiento, lógicamente, contrario al pedido cautelar.

En ese sentido la notificación previa a la Administración Tributaria a fin de que se manifieste sobre los requisitos de la medida cautelar desnaturaliza el proceso cautelar y en definitiva afecta el derecho a Tutela Judicial Efectiva. por las siguientes razones que detallare a continuación:

Acceso a la justicia

El derecho a la tutela judicial efectiva es el derecho fundamental a través del cual, cualquier persona recurre ante el órgano jurisdiccional, proceso donde deben respetarse las garantías mínimas establecidas por la Constitución Política del Perú.

Este derecho se encuentra expresamente reconocido en el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución. De esta manera, el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva comprende como ya se ha mencionado en acápites anteriores, el derecho a la efectividad de la sentencia.

Sobre el particular el T.C. ha señalado en el expediente acumulado N°0015-2001-AI, N°0016-2001-AI y N°004-2002-AI, de fecha 30 de enero de 2004; fundamento jurídico 11 “el derecho a la efectividad de las resoluciones judiciales garantiza que lo decidido en una sentencia se cumpla, y que la parte que obtuvo un pronunciamiento de tutela, a través de la sentencia favorable, sea repuesta en su derecho y compensada, si hubiere lugar a ello, por el daño sufrido”

En este contexto, resulta necesario asegurar que el tiempo de duración del proceso no perjudique al justiciable, asegurar la eficacia adelantada de la decisión definitiva. Este mecanismo es la tutela cautelar, mecanismo que evita que la duración del proceso no perjudique al recurrente, garantizando la efectividad de las decisiones judiciales que se emitan en el proceso.

Así, se considera a la tutela cautelar como parte del derecho a la tutela procesal efectiva, en tanto que se constituye como el mecanismo, para evitar que la duración en

el tiempo del proceso termine perjudicando al recurrente, protegiendo, además, la efectividad de las decisiones judiciales que se emitan en el proceso.

En el mismo sentido, Priori (2006, p134-135) señala que “el derecho a la tutela cautelar es un derecho que tiene carácter de fundamental. Si bien no existe en nuestra Constitución, expresamente enunciado el derecho a la tutela cautelar, el carácter fundamental de dicho derecho puede extraerse directamente lo establecido en el artículo 139 numeral 3 de la Constitución (...). En ese sentido, el reconocimiento expreso que hace nuestra Constitución del derecho a la tutela jurisdiccional (efectiva) lleva implícito el reconocimiento al derecho tutela cautelar, derecho que forma parte del contenido esencial de aquel.”

El artículo 139 inciso 3 de la Constitución reconoce los derechos al debido proceso y la tutela jurisdiccional. Dentro del contenido de este último se encuentra el acceso a la justicia, derecho por medio del cual se reconoce el derecho de toda persona para acudir a los órganos jurisdiccionales a fin de hacer valer cualquier tipo de pretensión.

Este elemento de la Tutela Judicial Efectiva, se ve reflejado cuando el contribuyente quien no está de acuerdo con la decisión de la Administración Tributaria, decide impugnar esta decisión ante la vía judicial, para ello recurre ante el órgano jurisdiccional a fin de que este analice la legalidad del acto administrativo, así como el fondo del mismo, esto se debe a que nuestro sistema actual del procedo contencioso administrativo como ya se ha mencionado en el primer capítulo de esta investigación es un proceso de Plena Jurisdicción.

Ahora a fin de analizar la vulneración del derecho al acceso a la justicia, es necesario aclarar cuál es la naturaleza del acto tributario emitido por la SUNAT.

Gamba (2012) ha precisado que “todo acto tributario es por su naturaleza un acto administrativo, en la medida que se trata de una manifestación externa de una entidad perteneciente la Administración Pública, con la particularidad que ésta proviene de un órgano designado por el ordenamiento jurídico para recaudar y fiscalizar una prestación de naturaleza tributaria. Ambas categorías se encuentran dentro de una relación género especie”

De la definición esbozada se podría concluir que todo acto tributario es un acto administrativo pero que no todo acto administrativo es un acto tributario, el artículo 1° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 27444, define al acto administrativo como “las declaraciones de las entidades que, en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta”.

En ese sentido, los actos administrativos emitidos por la SUNAT, son declaraciones jurídicas que producen efectos jurídicos sobre los contribuyentes. Estos efectos se aprecian a través de la auto tutela, la misma que es definida como:

El privilegio excepcional [de la Administración Pública] de poder resolver sus propias situaciones jurídicas mediante el simple recurso de declarar su propio derecho e imponerlo a su vez a los particulares de manera directa y sin necesidad de intermediación judicial algún. (Ugarte, 2009, 32-33)

Conforme lo establece el artículo 216° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 27444, la interposición de cualquier recurso, excepto los casos en que una norma legal establezca lo contrario, no suspenderá la ejecución del acto impugnado (párrafo 216.1), en el mismo sentido la Ley del Proceso Contencioso Administrativo en su artículo 25° refiere que la admisión de la demanda no impide la vigencia ni la ejecución del acto administrativo, salvo que el juez mediante una medida cautelar o la ley, dispongan lo contrario.

En el mismo sentido a concluido SUNAT en su INFORME N.° 022-2017-SUNAT/5D0000 “en general, la sola admisión de la demanda contencioso administrativa no impide la vigencia ni la ejecución del acto administrativo impugnado; siendo necesario para que proceda dicho impedimento que la ley así lo disponga, o el juez mediante una medida cautelar”

Por consiguiente, el hecho de que el contribuyente recurra al órgano jurisdiccional no significa que suspende el carácter ejecutivo del acto administrativo emitido por la Administración Tributaria, debido a que la sola interposición de la demanda contenciosa administrativa no suspende los efectos inmediatos del acto administrativo.

Ante ello, el contribuyente para acceder plenamente al órgano jurisdiccional debe usar todos los mecanismos procesales para tutelar su pretensión, pues a través de las

medidas cautelares (a nuestra consideración es el mecanismo idóneo), se busca suspender los efectos del acto administrativo emitido por la Administración Tributaria, pues de no ser posible la interposición de una medida cautelar, el patrimonio del contribuyente sufriría las consecuencias de la ejecutoriedad del acto administrativo.

Por lo que al otorgarle un contradictorio previo (conforme lo establece el artículo 159° numeral 5 del Código Tributario) a la Administración Tributaria, se estaría facultando a esta ser Juez y Parte debido a que se está asumiendo facultades jurisdiccionales al manifestarse sobre los presupuestos de las medidas cautelares. Lo que afectaría en definitiva el derecho al acceso a la justicia, porque este elemento importante de la tutela judicial efectiva no solo implica el solo hecho de acceder a obtener justicia, si no que dicho acceso debe ser garantizado a través de mecanismos idóneos y no desnaturalizando el proceso.

Juez natural

La garantía del juez natural es a través de este derecho, que se exige que el tribunal que va resolver el caso, se halle establecido por ley, y que, en virtud de esa prelación normativa, el juez debe tener competencia, es decir que este nominado con anterioridad a los hechos que originan su jurisdicción.

La denominación de juez natural, debe entenderse en el sentido de especificar que se trata de jueces que han sido designados para ocuparse de determinadas materias y procedimientos, a los que se les clasifica por razón de distintas variables (materia, grado). Por lo que no será juez natural aquel que es designado solo para un proceso especial, lo que dejaría en tela de juicio la neutralidad o, al menos quedaría en sospecha.

Como lo manifiesta García (2013, p. 316):

“Este derecho fundamental implica que quien resolverá un conflicto de intereses, esclarecerá una situación de incertidumbre jurídica, reprimirá actos antisociales y/o controlará la constitucionalidad de las normas sometidas a su conocimiento es decir, quien “dirá derecho” al impartir justicia será una autoridad anteriormente estatuida con una competencia determinada para tal fin, pero no en función de las actividades o colectividades a las que puedan pertenecer las personas sujetas a su conocimiento”

El T.C. en reiteradas oportunidades (Exp. N.º 290-2002-HC/TC; Exp. N.º 1013-2002-HC/TC y Exp. N.º 1076-2003-HC/TC) ha establecido que este derecho supone dos exigencias: En primer lugar, que quien juzgue sea un juez o un órgano que tenga potestad jurisdiccional garantizándose, así, la interdicción de ser enjuiciado por un juez excepcional, o por una comisión especial creada ex profesamente para desarrollar funciones jurisdiccionales, o que dicho juzgamiento pueda realizarse por comisión o delegación o que cualquiera de los poderes públicos pueda avocarse el conocimiento de un asunto que debe ser ventilado ante órgano jurisdiccional. En segundo lugar, que la jurisdicción y competencia del juez sean predeterminadas por la ley, por lo que la asignación de competencia judicial necesariamente debe haberse establecido con anterioridad al inicio del proceso, garantizándose así que nadie pueda ser juzgado por un juez ex post facto o por un juez ad hoc.

Conforme el artículo 9º de la Ley Del Proceso Contenciosos Administrativo Ley Nº Ley 27584 establece que “Es competente para conocer el proceso contencioso administrativo en primera instancia el Juez Especializado en lo Contencioso Administrativo. (...)” en ese sentido el juez natural designado por la Ley es el juez especializado en lo contencioso administrativo.

En el mismo sentido el recurso de AP. Nº 2719-2007 Lima, ha señalado en su considerando tercero “ Que, al respecto, cabe señalar que el artículo 9 de la Ley número 27584 – Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, modificado por el artículo único de la Ley 27709, publicada el veintiséis de abril de dos mil dos (...) establece, en sus dos primeros párrafos, que es competente para conocer el proceso contencioso administrativo, en primera instancia, el Juez Especializado en lo Contencioso Administrativo”

Por consiguiente, no queda duda que el juez competente es el juez especializado en lo contencioso administrativo, más aun si estamos hablando de la actuación de la administración pública, además conforme a la Resolución Administrativa Nº 206-2012-CE-PJ resuelve crear en la Corte Superior de Justicia de Lima, juzgados especializados en lo Contencioso Administrativo, pero con Sub Especialidad en temas tributarios y aduaneros donde sean parte el Tribunal Fiscal o la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT).

No será juez natural para conocer este tipo de procesos tributarios en donde se discute, pretensiones relativas a la nulidad, nulidad parcial, ineficacia, etc. de resolución administrativa emitida por la Administración Tributaria o el Tribunal fiscal, el juzgado especializado civil, el juzgado constitucional, etc. Puesto que dichos órganos jurisdiccionales carecen de competencia funcional y material para dirimir este tipo de controversias tributarias.

Por ello el traslado previo de la medida cautelar a la Administración Tributaria implica, en definitiva, una vulneración a la tutela judicial específicamente al derecho a un juez natural, ya que es la Administración Tributaria quien debe manifestarse sobre los requisitos de procedibilidad de la medida cautelar, atribuyéndose funciones jurisdiccionales (desde una interpretación literal numeral 5) del artículo 159° del Código Tributario).

Reggiardo (2000) señala que “jurisdicción es el poder del Estado para resolver conflictos mediante la aplicación del derecho objetivo al caso concreto, facultad que se realiza por órganos especializados y que además es indelegable” (p.243). En ese sentido la Administración Tributaria no cuenta con facultades jurisdiccionales para resolver y conceder una medida cautelar, esta función es netamente del juez especializado en lo contencioso administrativo, quien tiene jurisdicción y competencia para los temas tributarios, por el contrario, la administración pública tiene una jurisdicción administrativa siempre que mantenga su autotutela como una característica propia.

Una vez analizada la afectación a los elementos de la tutela judicial efectiva ha sido necesario desglosar para el acápite siguiente, el derecho al debido proceso a fin de analizar sus elementos.

3.3. Vulneración a los elementos del debido proceso por la aplicación del artículo 159° numeral 5 del Código Tributario.

El debido proceso, como derecho continente, es estudiado desde sus diversas manifestaciones: el derecho de defensa, el derecho a la prueba, el derecho a la jurisdicción predeterminada por ley (juez natural), el derecho a un juez imparcial, el derecho a un proceso preestablecido por la ley, el derecho a la motivación, el derecho a la presunción de inocencia, el derecho a la pluralidad de instancias, el derecho de acceso a los recursos, el derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable, el derecho a la

cosa juzgada, el derecho de defensa. (Landa, 2012, p.8), sin embargo, solo hablaremos de algunos de sus elementos a fin de explicar su vulneración.

Juez imparcial

La imparcialidad judicial, al constituir al mismo tiempo un principio y garantía, se expresa como un derecho consustancial al ser humano, tiene como finalidad garantizar al justiciable que el tribunal a cargo de su caso, se guiará siempre por un criterio de justicia, pero no debe entenderse solo en ese extremo sino también a que los jueces del tribunal no deben desviarse de la función encomendada.

El contenido esencial del derecho fundamental al juez imparcial, conforme lo ha señalado el T.C. en la STC N.º 02139-2010-PHC/TC fundamento Jurídico N°2 está constituido por la “limpia y equitativa contienda procesal a que tienen derecho los justiciables” y el “deber de los jueces de velar por el cumplimiento de tales garantías”.

La configuración de la imparcialidad judicial debe ser entendida como la confianza que deben inspirar todos los tribunales del país, en una sociedad democrática y de derecho como es la nuestra. Esto supone, por un lado, la garantía de que los jueces deben realizar su trabajo acorde a la constitución y a las normas preestablecidas y además según las circunstancias que exterioricen una apariencia de actuar sin otro interés particular que el de hacerlo conforme a derecho.

El T. C. en el Exp. 0004-2006-PI/TC, Fundamento Jurídico N°20, que mientras el principio de independencia judicial, en términos generales, protege al juez frente a influencias externas al proceso, ya sea que provengan de fuera de la organización o de dentro de ella, el principio de imparcialidad, estrechamente ligado al principio de independencia funcional, se vincula a determinadas exigencias dentro del proceso.

Así, el principio de imparcialidad judicial posee dos acepciones:

a) Imparcialidad subjetiva, se refiere a cualquier tipo de compromiso que pudiera tener el juez con las partes procesales o en el resultado del proceso.

b) Imparcialidad objetiva, está referida a la influencia negativa que puede tener en el juez la estructura del sistema, restándole imparcialidad, es decir, si el sistema no ofrece suficientes garantías para desterrar cualquier duda razonable.

La función judicial del juez es aplicar la ley, la responsabilidad que tiene es solo esta, que se traduce en justicia cuando emite la sentencia para el caso concreto, habiendo dispuesto resolución equitativa, ecuaníme y prudente. (Gozaíni, 2004, p253).

Una vez aclarado el contenido del derecho a un juez imparcial, analizaremos si el traslado previo de la solicitud cautelar a la administración tributaria constituye, una afectación al derecho al debido por la afectación al elemento de un juez imparcial.

En cuando al debido proceso como se ha manifestado en acápites anteriores, este es un derecho constitucionalmente protegido, que tiene como objeto garantizar y proteger al justiciable, antes, durante y después de un proceso y la imparcialidad del juez, debe verse reflejada en la objetividad de su actuación en el proceso, sin que incline la balanza hacia una de las partes.

El hecho de que la Administración Tributaria sea “juez y parte” del procedimiento contencioso tributario, quiebra el equilibrio entre las partes del proceso y el juez. Puesto que el contribuyente queda a merced de la decisión de su contraparte quien califica la procedibilidad de la medida cautelar.

Por ello no existe un tercero imparcial que analice los hechos objetivamente, sin que exista una preferencia o predisposición hacia ella misma, porque puede suceder que el juez prefiera el interés general sobre el interés del particular (del contribuyente).

El derecho a la motivación

El T.C. en el caso Giuliana Llamuja Exp. N° 00728-2008-PHC/TC ha establecido 6 tipos de motivación los mismo que forman parte del contenido esencial del derecho a la Motivación: a) Inexistencia de motivación o motivación aparente, b) Falta de motivación interna del razonamiento, c) Deficiencias en la motivación externa; justificación de las premisas, d) La motivación insuficiente, e) La motivación sustancialmente incongruente, f) Motivaciones calificadas.

Tipos de motivación que ya han sido desarrollados en acápites anteriores, por lo que en este acápite solo analizaremos como se vulnera el contenido esencial de dicho derecho fundamental con la aplicación del numeral 5) del Código Tributario.

Es necesario mencionar algunos ejemplos en donde se aplicó el artículo 159 numeral 5 del Código Tributario, tenemos el Expediente 04988-2018-0-1801-JR-CA-18, en el que el contribuyente solicita una medida cautelar de no innovar a fin de que se suspenda los efectos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00623-2-2018 que dispone confirmar la Resolución de Intendencia N° 1060140005835/SUNAT en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N° 104- 003 0012552 a N° 104-003-

0012555 y N° 104-003-0012560 a 104-003-0012566, así por resolución número Uno de fecha treinta de mayo de dos mil dieciocho, en su parte considerativa expresa lo siguiente:

“PRIMERO: Que, el artículo 159° del Código Tributario señala: “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 aquellas dictadas dentro del procedimiento de cobranza coactiva, y/o limitar cualquiera de sus facultades previstas en el presente Código y otras leyes, serán de aplicación las siguientes reglas: (...) 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 aquella señale el monto de la deuda tributaria materia de impugnación actualizada a la fecha de notificación con la solicitud cautelar y se pronuncie sobre la verosimilitud del derecho invocado y el peligro que involucra la demora del proceso...”;

SEGUNDO: Que de la revisión a la solicitud de medida cautelar presentada por (...), se advierte que cumple con los requisitos establecidos en el artículo 610° del Código Procesal Civil, por lo cual, de acuerdo a lo establecido en el artículo 159° del Código Tributario que dispone que previamente a calificar la procedencia o no de la solicitud cautelar debe correrse traslado a la contraparte.”

En el mismo sentido ha sido aplicado en el Expediente 01807-2018-79-1801-JR-CA-22, donde también un contribuyente solicita una medida cautelar, pero es resuelto en un auto denegando la medida cautelar usando las mismas consideraciones mencionadas (en el proceso anterior).

La aplicación del numeral 5 del artículo 159 del Código Tributario, como se ha venido manifestando a lo largo de la presente investigación, ha generado un grave problema, pues de la interpretación literal del citado numeral se tendrá que la Administración Tributaria al ser parte demandada en el proceso, ahora se atribuye funciones jurisdiccionales, pues en efecto la Administración Tributaria se pronunciará sobre la verosimilitud del derecho invocado y el peligro que involucra la demora del proceso, calificando anticipadamente los presupuestos generales de toda medida cautelar, y luego emitirá un pronunciamiento sobre estos.

La motivación como derecho fundamental se afectará con la aplicación del mencionado numeral del artículo 159° del Código Tributario, en la medida que el juez de la causa, no motive las razones por las cuales no concede la medida cautelar, por ejemplo, se afectará el derecho a la motivación si solo hace mención a que no se cumple con los requisitos de procedibilidad de la medida cautelar, sin dar razones de fondo del porque no es concedida la medida cautelar.

Tenemos jueces que motivan resoluciones de manera aparente solo haciendo citas de normas legales, sin expresar los motivos por los cuales el contribuyente solicita la medida cautelar y los argumentos por los cuales es rechazada la solicitud cautelar, más aún se debe tener en cuenta que de no suspenderse los efectos del acto administrativo a impugnar implicaría una afectación al patrimonio del contribuyente.

Derecho de defensa

La Constitución Política del Perú, en su artículo 139°, numeral 14), reconoce el derecho de defensa. El T.C. considera que el principio de no ser privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso, constituye una de las condiciones indispensables para que un proceso judicial sea realizado con arreglo al debido proceso.

En virtud de este mandato constitucional, se garantiza que los justiciables, en la protección de sus derechos y obligaciones, cualquiera que sea su naturaleza (civil, mercantil, penal, laboral, etc.), no queden en estado de indefensión. Por lo que la norma constitucional reconoce derecho a la defensa y a la asistencia de Letrado. Es un derecho que se reconoce de forma incondicionada (...), y es una garantía técnica que ampara a todos los que comparezcan ante cualquier jurisdicción, sin perjuicio de que las propias normas procesales permitan en razón de simplicidad o escasa entidad de determinados procedimientos la comparecencia personal. (Gonzales, 2001, p.186).

La igualdad de las partes en el proceso judicial es una garantía fundamental del Principio de Equidad que preserva el Debido Proceso Legal donde compete al juzgador el equilibrio de la posición objetiva con que las partes se aproximan al proceso judicial. Por ello el Estado tiene la obligación de procurar la defensa letrada a la parte que carezca de las misma o que no pueda costársela. (Quiroga, 2014, p.147)

Así mismo este derecho exige que las partes cuenten con medios idóneos de ataque y defensa, ya que para evitar el desequilibrio es necesario que ambas dispongan de las mismas posibilidades y cargas del acto y del demandado en la alegación y prueba

de los hechos controvertidos para lograr la plenitud del resultado probatorio. (Picó, 1997, p.132)

En relación a ello el T.C. ha precisado el contenido del derecho de defensa en la STC N°06260-2005-HC/TC, fundamento jurídico 3, “El ejercicio del derecho de defensa, de especial relevancia en el proceso penal, tiene una doble dimensión: **una material**, referida al derecho del imputado de ejercer su propia defensa desde el mismo instante en que toma conocimiento de que se le atribuye la comisión de determinado hecho delictivo; y **otra formal**, que supone el derecho a una defensa técnica; esto es, al asesoramiento y patrocinio de un abogado defensor durante todo el tiempo que dure el proceso. Ambas dimensiones del derecho de defensa forman parte del contenido constitucionalmente protegido del derecho en referencia. En ambos casos, se garantiza el derecho a no ser postrado a un estado de indefensión” (el resaltado es nuestro).

En ese sentido el traslado previo de la solicitud cautelar conforme a los términos del numeral 5 del artículo 159° del Código Tributario, implica una afectación a la dimensión material del derecho de defensa, debido a que se encuentra imposibilidad de cuestionar el pronunciamiento de la Administración Tributaria, pues la norma no prevé que se le notifique al solicitante de la medida cautelar con el pronunciamiento de la Administración Tributaria, además este pronunciamiento significa una oposición adelantada de la medida cautelar.

Debemos tener en cuenta que, conforme a la configuración general de las medidas cautelares, éstas se dictan sin la presencia de la otra parte, una vez admitida a trámite la medida cautelar, recién esta es notificada al afectado para ejercer el derecho de oposición a la medida cautelar, con dicho mecanismo se busca dejar sin efecto la admisión de la medida cautelar.

El traslado previo a la administración tributaria, de la solicitud cautelar significa que tendrá dos momentos para defender, esto es en la etapa anterior a la admisión de la medida cautelar, y después de admitida como es parte menos favorecida por la medida cautelar ejercer su derecho de oposición, lo cual desnaturaliza totalmente la configuración general de las medidas cautelares. Causando indefensión al contribuyente pues no tendrá acceso a la medida cautelar, sufriendo un desmedro de su patrimonio que puede ser objeto de embargo en forma de inscripción.

Ahora bien, concluido este acápite, como se ha mencionado al inicio del presente capítulo, detallaremos a continuación nuestra postura en torno a la actual regulación del artículo 159° del Código Tributario.

3.4. Postura personal entorno a la actual regulación del artículo 159° del código tributario.

Ley N° 30230 “*Ley que establece medidas tributarias, simplificación de procedimientos y permisos para la promoción y dinamización de la inversión en el país*”, que en su artículo 7 modificó el artículo 159° del Código Tributario (introducido mediante el Decreto Legislativo N°1121, estableciendo criterios aplicables a las medidas cautelares en procesos judiciales).

Desde una interpretación literal del artículo 159° del Código Tributario, se aprecia que la intención del legislador es desincentivar, la interposición de medidas cautelares, en el proceso contencioso administrativo, a fin de evitar que la acreencia tributaria sea suspendida y que “el fisco no se afecte, con la recaudación tributaria”.

En ese sentido, conforme lo establece el artículo 115° del Código Tributario, una vez que el Tribunal Fiscal emite pronunciamiento (agota la vía administrativa), la deuda tributaria es exigible, conllevando a que Administración Tributaria, realice el cobro íntegro de la deuda tributaria, para ello se le otorga el plazo de 7 días hábiles al contribuyente para realice el pago de la deuda, plazo que resulta ser improrrogable.

Esto se condice con la práctica, donde se aprecia que una vez resuelto el caso por el Tribunal Fiscal, lo más probable es que a la semana la Administración Tributaria, emita una Resolución de Ejecución Coactiva¹, dicha resolución ya no puede ser cuestionada puesto que se ya se ha agotado la vía administrativa y la única forma de suspenderla, es mediante proceso judicial contencioso administrativo² a fin de que el

¹ El artículo 117° del Código Tributario, establece que “*El Procedimiento de Cobranza Coactiva es iniciado por el Ejecutor Coactivo mediante la notificación al deudor tributario de la Resolución de Ejecución Coactiva, que contiene un mandato de cancelación de las Órdenes de Pago o Resoluciones de Cobranza, dentro de los siete (7) días hábiles, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzosa de las mismas, en caso que estas ya se hubieran dictado (...)*”

² El artículo 157° del Código Tributario establece que la resolución que emite el Tribunal Fiscal (donde sustenta su decisión final) da por agotada la vía administrativa. Esta resolución solo es pasible de impugnación mediante el Proceso Contencioso Administrativo en vía judicial, el cual deberá regular por las normas del Código Tributario y a su vez, supletoriamente, por la Ley N° 27584 (Ley del Proceso Contencioso Administrativo).

Juez ordene a la Administración Tributaria la suspensión de los efectos del acto administrativo, este pedido se efectúa a través de una solicitud de medida cautelar.

Como lo sostiene Panta (2014) el cobro inmediato de la deuda tributaria, que ha sido materia de impugnación ante el Tribunal Fiscal, supone un acto contraproducente, tanto para la Administración Tributaria, como para el Contribuyente, ya que supone una afectación bastante considerable en el patrimonio del Contribuyente, dependiendo de los intereses generados y la deuda tributaria y, por otro lado, también supone una afectación al Estado, ya que de obtener un resultado favorable el contribuyente en el proceso judicial, la Administración Tributaria tiene que devolver lo ejecutado coactivamente, más los interés legales, y con una tasa del 14,4% anual, monto llega a ser excesivo para el FISCO.

Concordamos con cierto sector de la doctrina que refiere a que el acotado artículo, presupone realizar un trato diferenciado entre el contribuyente y el Estado, generando un efecto discriminatorio, afectando derechos fundamentales, pues es el Estado el que está en mejor situación en un proceso judicial en el que se cuestiona su actuación.

Otro aspecto relevante de las regulación del artículo 159° del Código Tributario es que como parte de los requisitos especiales de la interposición de las medidas cautelares, se establece la presentación de una garantía personal o real, si es una garantía personal debe ser una carta fianza de carácter incondicional e irrevocable en favor de la Administración Tributaria, que garantice el 60% de la deuda tributaria, condicionar la interposición de las medidas con dicho requisito significa que la Administración Tributaria quiere asegurar como ha de lugar la acreencia Tributaria, siendo pocos razonable, pues no se está afectando de ningún forma la acreencia tributaria, con la interposición de la medida cautelar.

La contracautela fijada en el Código Procesal Civil, puede otorgarse a través de una caución juratoria, dicho requisito ya no se aprecia en esta modificación, por el contrario, la contracautela tiene otros modos de ofrecerse.

En lo referente a que la solicitud cautelar sea trasladada conforme a los términos del numeral 5 del acotado artículo, compartimos dicha posición solo en el sentido de la actualización de la deuda tributaria, mas no a la oposición de la Administración

Tributaria a la medida cautelar, ya que como se ha demostrado a lo largo del presente capítulo el número 5 vulnera la tutela judicial efectiva y el derecho al debido proceso.

Cabe advertir que no estamos de acuerdo con las prerrogativas que se le ha otorgado a la Administración Tributaria, ya que existe una alternativa para evitar cualquier perjuicio, nos referimos a un mecanismo poco usado por los justiciables regulado en el artículo 621° del Código Procesal Civil que señala lo siguiente “si se declara infundada una demanda cuya pretensión estuvo asegurada con medida cautelar, el titular de esta pagara las costas y costos del proceso cautelar, una multa no mayor a diez unidades de Referencia Procesal y, a pedido de parte, **podrá ser condenado también a indemnizar los daños y perjuicios ocasionados**” (el resaltado es nuestra).

Como lo sostiene Palacios & Carlín (2015) de una de una lectura de la norma citada revela que, para ejecutar la contracautela, es necesario contar con:

- (i) Una resolución judicial que declare la existencia de daños y la obligación de indemnizar de la parte que solicitó y ejecutó la medida cautelar;
- (ii) Que la referida resolución judicial adquiera firmeza.

“Este último requisito se infiere del efecto suspensivo con el que debe concederse cualquier recurso de apelación interpuesto contra la resolución judicial que fije la indemnización, el cual, como es obvio hasta el momento en que sea confirmada por los órganos superiores; así “sólo se puede promover ejecución en virtud de títulos ejecutivos de naturaleza judicial o extrajudicial según sea el caso. Son títulos ejecutivos los siguientes: 1. Las resoluciones judiciales firmes” (p.231-235).

En definitiva, como lo señala Veramendi (2010) “nuestro ordenamiento jurídico únicamente hace posible reclamar los daños y perjuicios ocasionados por la ejecución de una medida cautelar innecesaria o maliciosa cuyo proceso principal ha concluido al ser declarado infundado”. (p.163-164)

La Administración Tributaria ante la actuación de mala fe de un contribuyente por la interposición de medidas cautelares maliciosas e innecesarias, puede usar el citado artículo a fin de que se sancione con una indemnización, al contribuyente.

Es de acotar además que conforme a la anterior fórmula legal del artículo 159° del Código Tributario, artículo incorporado por el Decreto Legislativo N° 1121 se

estableció lo siguiente: “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.”

Como se aprecia no se da mayores precisiones, sin embargo, con la modificación de dicho artículo se precisa que “**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.**(La negrita es nuestra).

Conforme a lo señalado por la **exposición de motivos** de la Ley N.º 30230 se precisa que la modificación “se plantea establecer expresamente que la Administración Tributaria informe al Juez sobre la verosimilitud del derecho invocado y el peligro en la demora del proceso. De esta forma, el Juez contará con una información más completa, pues tendrá los alcances sobre la verosimilitud del derecho invocado, el peligro en la demora del proceso y el monto de la deuda tributaria materia de impugnación actualizada a la fecha de notificación con la solicitud cautelar.”

Es decir, con la nueva modificatoria se precisa sobre qué aspectos de la medida cautelar debe manifestarse la administración tributaria, sobre ello versaba el motivo de modificación, por lo que tal modificación afecta de modo alguno la tutela judicial efectiva y el derecho al debido proceso conforme se ha señalado a lo largo de esta investigación.

Finalmente, todo lo esbozado anteriormente, nos lleva a confirmar la hipótesis con la cual se inició la presente investigación; es decir, en la etapa de calificación de la medida cautelar se vulnera la Tutela Judicial Efectiva y el derecho Al Debido Proceso se otorga un trato preferente a la Administración Tributaria, quien califica anticipadamente los presupuestos de procedibilidad, atribuyéndose funciones jurisdiccionales que tienen a favorecer el interés público, sobre el interés privado del

contribuyente, afectando derechos fundamentales como la tutela judicial efectiva y del derecho al debido proceso.

Por ello a fin de no que no se afecten derechos fundamentales como el derecho a la Tutela Judicial Efectiva y el Derecho al Debido Proceso con la actual regulación del numeral 5 del artículo 159 del Código Tributario, porque es el justiciable que busca acceder a obtener justicia del órgano jurisdiccional, esperando que se garanticen todas las garantías constitucionales, es por estado razón que se plantea la siguiente propuesta normativa.

IV.- PROPUESTA NORMATIVA

A lo largo de esta investigación ha quedado demostrado que es el justiciable quien busca acceder a obtener justicia al órgano jurisdiccional, esperando que se garanticen todas las garantías constitucionales, sin embargo, se ha demostrado la vulneración a la Tutela Jurisdiccional Efectiva y de los elementos del derecho al Debido Proceso con la aplicación del numeral 5 del artículo 159 del Código Tributario, en ese sentido a fin de no se afecten dichos derechos fundamentales, con la actual regulación del numeral 5 del artículo 159 del Código Tributario se plantea la siguiente propuesta normativa.

SUMILLA: PROYECTO DE LEY QUE MODIFICA EL NUMERAL 5 DEL ARTÍCULO 159° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

El ciudadano peruano José Antonio Salgado Guevara, ejerciendo su derecho de iniciativa legislativa que le confiere el artículo 107 de la Constitución del Perú, el artículo 76 del Reglamento de Congreso de la Republica, y la Ley N°26300 Ley de los Derechos de participación y Control Ciudadanos, presenta el siguiente proyecto:

PROYECTO DE LEY QUE MODIFICA EL NUMERAL 5 DEL ARTÍCULO 159° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

I.- FUNDAMENTOS DEL PROYECTO DE LEY

La aplicación actual del numeral 5 del artículo 159 del Código Tributario, ha generado un grave problema, pues de la interpretación literal del citado numeral se tenderá que la Administración Tributaria al ser parte demandada en el proceso, ahora se atribuye funciones jurisdiccionales, pues en efecto la Administración Tributaria se pronunciara sobre la verosimilitud del derecho invocado y el peligro que involucra la demora del proceso, calificando

anticipadamente los presupuestos generales de toda medida cautelar, y luego emitirá un pronunciamiento sobre estos, provocando que el juez pueda sentirse vinculado ante tal pronunciamiento en donde puede tender a favorecer el interés público, sobre el interés privado del contribuyente.

Entonces tenemos de un lado aquel contribuyente que busca tutelar su pretensión principal por medio de la interposición de una medida cautelar y de otro lado tenemos a la Administración Tributaria quien ahora tendrá la condición de juez y parte.

Además se está privilegiando de manera exclusiva la defensa previa por parte de la Administración Tributaria, sacrificando de manera absoluta la urgencia y eficacia de las medidas cautelares, desnaturalizando su esencia ya que por regla general existe la ausencia de contradictorio (con la aplicación de la norma el contradictorio es previo y obligatorio) para la concesión de la medida cautelar, afectando así el normal desarrollo del proceso cautelar, donde se exige el cumplimiento de todas las garantías constitucionales, pues el contribuyente no puede contradecir el pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria, pues este pronunciamiento puede ser vinculante para el juez.

Por ello a fin de no afectar derechos fundamentales como el derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho al debido proceso, además es el justiciable quien busca acceder a obtener justicia del órgano jurisdiccional por ello se modifica del numeral 5 del artículo 159 del Código Tributario para tutelar y garantizar la tutela judicial efectiva y el derecho al debido proceso a fin de que la administración tributaria no asuma competencias jurisdiccionales que le corresponden al Juez.

II.- EFECTOS DE LA VIGENCIA DE LA NORMA SOBRE LA LEGISLACIÓN NACIONAL

La aprobación de esta norma no es contraria a la Constitución Política del Estado, el efecto que va tener es garantizar los derechos fundamentales

III.-ANÁLISIS COSTO BENEFICIO

La aprobación de esta norma no va implicar gasto al erario nacional, por el contrario, va mejorar la concesión de las medidas cautelares, solicitadas por el contribuyente en el proceso contencioso administrativo, sin afectar las acreencias tributarias de la Administración Tributaria

Artículo 1°.- Objeto de la Ley.

La presente ley tiene como objeto modificar el numeral 5 del artículo 159° del Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo N.° 816 cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por Decreto Supremo N.° 133-2013-EF y normas modificatorias, a fin de corregir situaciones vulneratorias al derecho a la Tutela Judicial Efectiva, y el Debido Proceso, en la concesión de medidas cautelares, en el proceso contencioso administrativo.

Artículo 2°.- Modificatoria del Código Tributario

“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:

(...)

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, **dicho pronunciamiento no es vinculante para el juez que resuelve la solicitud cautelar; el pronunciamiento de la Administración Tributaria, será notificado al solicitante de la medida cautelar, se**

aclara que dicho pronunciamiento de la administración tributaria no significa ejercer oposición previa a la solicitud cautelar, quedando a discrecionalidad del juez la concesión de la solicitud cautelar.”

DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS

PRIMERA: DEROGATORIA

Deróguense las disposiciones legales y reglamentarias que se opongan a lo establecido por la presente Ley o limiten su aplicación.

Chiclayo, julio de 2019

CONCLUSIONES

- La naturaleza jurídica de las medidas cautelares, es la de un proceso autónomo, pues formará parte de un incidente especial en el proceso; su tramitación siempre estará conectado al proceso principal, esta conexión se debe a que la medida cautelar buscará siempre asegurar la eficacia del resultado final del proceso.
- Con el traslado previo de la solicitud cautelar a la Administración Tributaria antes de la calificación de la medida cautelar, conforme a los términos descritos de la actual regulación del numeral 5 del artículo 159° del Código Tributario, se puede apreciar que constituye una barrera de acceso a la tutela judicial efectiva, pues se busca que el Juez tienda a favorecer el interés público, sobre el interés privado del contribuyente, quebrantando las garantías constitucionales que le son asistidas a todos los justiciables.
- No estamos totalmente en desacuerdo con el tratamiento de las medidas cautelares conforme lo regula el artículo 159° numeral 5 del Código Tributario, sin embargo, proponemos como reforma del artículo 159° numeral 5 del Código Tributario, que la Administración Tributaria solo se limite a conocer el traslado del pedido cautelar, lo que no implica ejercer derecho de oposición previa a la concesión de la medida cautelar. Así mismo cualquier absolución del pedido cautelar, no debe constituir un pronunciamiento vinculante para el Juez, quedando a discrecionalidad del este su concesión o no.
- Se confirma la hipótesis planteada en esta investigación pues en base a lo señalado en el artículo 159° numeral 5 del Código Tributario, en la etapa de calificación previa a la concesión de la medida cautelar se vulnera la Tutela Judicial Efectiva y el derecho al Debido Proceso, pues se está otorgando un trato preferente a la Administración Tributaria, quien calificará anticipadamente los presupuestos de procedibilidad de la medida cautelar, atribuyéndose funciones jurisdiccionales que solo le corresponden el Juez, en ese sentido esto tiende a favorecer el interés público, sobre el interés privado del contribuyente.
-

- Con la nueva modificación del artículo 159° numeral 5 se otorga facultades jurisdiccionales a la Administración Tributaria, siendo Juez y Parte, lo que a su vez conlleva a que tendrá dos momentos para defenderse esto es en la etapa anterior a la admisión de la medida cautelar y posterior a la admisión, afectando el contenido esencial de la Tutela Judicial Efectiva y de los elementos del derecho al Debido Proceso.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Abad Yupanqui, S. & Danós Ordoñez, J. (2013) La inconstitucionalidad de las medidas cautelares contra la administración tributaria y el tribunal fiscal. *Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N°55, pp-pp. 15-36. Recuperado de http://www.ipdt.org/uploads/docs/01_Rev55_Abad-Danos.pdf
2. Angeludis, C. (2011). Evolución del Derecho de Acción: Apuntes Generales. *USMP*, 1-10. Recuperado de http://www.derecho.usmp.edu.pe/postgrado/boletin2daedicion/articulos/ARTICULO%20%5B1%5D__.pdf
3. Arévalo, D. (2013) *La negativa pura y simple en el ejercicio del derecho de contradicción*. Ecuador: Corporación Editora Nacional.
4. Ariano, E. (3 Ed.) (2015). *La Constitución Comentada, Análisis Artículos por Artículo. Nueva Edición con jurisprudencias del Tribunal Constitucional*. Lima: Gaceta Jurídica.
5. Bardales, Percy. (2013) Repensando la constitucionalidad de las medidas cautelares en materia tributaria. *IUS 360*, Recuperado de: <http://ius360.com/publico/tributario/repensando-la-constitucionalidad-de-las-medidas-cautelares-en-materia-tributaria/>
6. Bardales P. (2016) Una mirada constitucional al régimen cautelar previsto en el artículo 159 del Código Tributario. *Ius Et Veritas*, N°52, pp-pp. 82-100. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/viewFile/16372/16777>
7. Bernaldes, E., y Otros (2005) *El Habeas Data en el Diseño del Código Procesal Constitucional*. En E. Saldaña., Código Procesal Constitucional, (pp.135-146). Lima, Perú: Editora Normas Legales S.A.C.
8. Calamandrei (1996). *Introducción al Estudio Sistemático de las Providencias Cautelares*. Buenos Aires: Librería.
9. Castillo, L. (2011). *El Recurso Como Elemento Del Contenido Esencial Del Derecho A La Pluralidad De Instancia. En Particular Sobre El Recurso De Agravio Constitucional*. Pirhua Recuperado de: https://pirhua.udep.edu.pe/bitstream/handle/11042/2131/Recursos_como_eleme

- nto_esencial_derecho_pluralidad_instancia_particular_sobre_recurso_agravio_constitucional.pdf?sequence=1&isAllowed=y
10. Chamorro, F. (1994). *La Tutela Judicial Efectiva*, Madrid, España: Bosch
 11. Chanamé, R. (Ed. 9). (2015). *La Constitución Comentada*. Lima, Perú: Ediciones Legales
 12. Chang, R. (2002). *Acerca de la necesidad de legislar sobre las medidas autosatisfactivas en el proceso civil* (Tesis de Post- grado). Recuperado de http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtualdata/tesis/human/martel_c_r/titulo2.pdf
 13. Chioventa, G. (Tomo I). (2005). *Instituciones del Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires, Argentina: Valleta.
 14. De Oliveira Á. (2008). *Teoría y Práctica de la Tutela Jurisdiccional*. Lima, Perú: Comunitas
 15. Doig, Y. (2004) *El Sistema de recursos en el proceso penal peruano: hacia la generalización de la doble instancia y la instauración de la casación*. En: *Anuario de Derecho Penal: la reforma del proceso penal peruano*, Lima: Fondo editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
 16. Domínguez, E. (2005). *Manuel de Derecho Procesal Civil*. Lima, Perú: Grijley
 17. Fernández, J. (2013) Aplicación de la Ley de Procedimiento Administrativo General en Materia Tributaria. *Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N°54, p. 218. Recuperado de http://www.ipdt.org/uploads/docs/01_Rev55_Abad-Danos.pdf
 18. Ferrer, E., y Zaldivar A. (2008) *El Derecho de Acceso a la Jurisdicción y Al Debido Proceso en el Bloque Constitucional de Derechos de Chile*. En H. Nogueira., *La Ciencia del Derecho Procesal Constitucional: Derechos Fundamentales y Tutela Constitucional*, (pp.781-962). México D.F., México: Marcial Pons.
 19. Gallegos, P. (2006), *Las medidas cautelares contra la Administración Pública*, 2° ed., actualizada, Buenos Aires: Argentina: Ábaco
 20. Gamba, C. (2012) “Régimen Jurídico de los procedimientos tributarios”, *Tratado de Derecho Procesal Tributario*. Vol. I, Pacifico Editores, Lima, p.130.
 21. García, A. (2013). Evolución del Derecho de Acción: Apuntes Generales. *Foro Jurídico*, p 309-320. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/viewFile/13825/14449>

22. Gonzales, J. (Ed. 3). (2001). *El Derecho a la Tutela Jurisdiccional*. Madrid, España: Civitas
23. Gonzales, R. (2016). *Constitucionalismo Y Proceso: Tendencias Contemporáneas*. Lima: Ara Editores.
24. Gordillo, A. (Tomo IX) (1998). *Tratado del Derecho Administrativo*. Buenos Aires, Argentina:F.D.A
25. Gozainí, O. (2008). *El Debido Proceso*. Buenos Aires, Argentina: Rubinzal-Culzoni
26. Guevara, J. (2007). *Principios Constitucionales del Proceso Penal*, Lima: Editorial Grijley.
27. Guerra, M. (2006). *Sistema de Protección Cautelar*. Lima, Perú: Instituto Pacífico
28. Gutiérrez, W., (2015) *Pluralidad de Instancia*. En E. Ariano., *La Constitución Comentada*, (pp.661-668). Lima, Perú: Gaceta Jurídica.
29. Hernández, C. (2013) *El Derecho de Defensa Adecuada en el Sistema Penal Acusatorio*. *Revista Ciencia Jurídica*. Año 1, núm. 4 pp 23-39. Recuperado de: <http://www.cienciajuridica.ugto.mx/index.php/CJ/article/download/37/37>
30. Hinostroza, A. (2011). *Proceso Cautelar*. Lima: Jurista Editores E.I.R.L
31. Huamaní, R. (Parte 2). (2015). *Código Tributario Comentado*. Lima, Perú: Jurista Editores E.I.R.L.
32. Huapaya, R. (2006). *Tratado del Proceso Contencioso Administrativo*. Lima, Perú: Jurista Editores E.I.R.L.
33. Jiménez, J. (2006). *Las Medidas Cautelares en el Proceso Contencioso Administrativo* (Tesis de pregrado). Recuperado de http://cybertesis.unmsm.edu.pe/bitstream/handle/cybertesis/1200/Jimenez_vj.pdf?sequence=1
34. Kielmanovich, J. (2000). *Medidas Cautelares*. Buenos Aires, Argentina: Rubinzal-Culzoni
35. Landa, C. (2002), *Derecho fundamental al debido proceso y a la tutela jurisdiccional*. Vol. 8, pp 445 – 461. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/viewFile/3287/3129>

36. Ledesma, M. (2008). *Los Nuevos Procesos de Ejecución Cautelar*. Lima, Perú: Gaceta Jurídica.
37. Ledesma, M. (Tomo III)(2008). *Comentarios al Código Procesal Civil*. Lima: Gaceta Jurídica.
38. Ledesma, M. (2013). *La Tutela Cautelar En El Proceso Civil*. Lima, Perú: Gaceta Jurídica.
39. Ledesma, M. (Tomo IV) (2016) *Código Procesal Civil comentado por los mejores especialistas: Comentarios al artículo 610*. (pp.660-680). Lima: Gaceta Jurídica
40. Monroy, J.(Tomo I) (1994) *Las excepciones en el Código Procesal Civil peruano* En: Ticona Postigo, Víctor. 1995. *Análisis y comentarios al Código Procesal Civil*. Segunda edición. Lima: Editorial Grijley
41. Monroy, J. (Tomo I) (1996). *Introducción al Proceso Civil*. Santa Fe de Bogotá: Editorial Temis
42. Monroy, J. (2003). *Formación del Proceso Civil Peruano*. Lima, Perú: Comunidad
43. Morales, J. y Otros (2005). *El Proceso Civil: Enfoques Divergentes*. Lima, Perú: Iuris Consulti.
44. Naveda, S. (2005). *Las Medidas Cautelares en el Procedimiento de Familia*. En: *Medidas Cautelares*. Córdoba: Alveroni Ediciones.
45. Nogueira, H. (Tomo II) (2018). *Derecho procesal constitucional en perspectiva histórica. A 200 años del Tribunal de Ario de Rosales*. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas.
46. Obando, V. (2011) *El Derecho Fundamental a la Tutela Jurisdiccional Efectiva*. En: Priori Posada, G. *Proceso y Constitución*. Lima: ARA editores E.I.R.L.
47. Ono, D. (2015) La Tributación y la Tutela Jurisdiccional Efectiva. *Revista legal Columnas*, Recuperado de: <https://esmuniz.tumblr.com/post/131702343841/la-tributaci%C3%B3n-y-la-tutela-jurisdiccional-efectiva>
48. Ortiz, J. (2014). *El derecho fundamental del acceso a la justicia y las barreras de acceso en poblaciones urbanas pobres en el Perú*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú.

49. Palacios, E. & Carlin , C. (2015) *El procedimiento de ejecución de contracautela en el proceso civil peruano*. En: G. Priori (Coord.). Sobre la tutela cautelar. Lima: Themis.
50. Panta, J. (2014) *Las Medidas Cautelares Procesos Judiciales a la luz del artículo 159 del Código Tributario*. Itaiusesto – Revista de estudiantes, Recuperado de <http://www.itaiusesto.com/las-medidas-cautelares-procesos-judiciales-a-la-luz-del-articulo-159-del-codigo-tributario/>
51. Peláez, M. (2005). *Manual Practico: Del Proceso Cautelar*. Lima, Perú: Grijley
52. Pérez, V. (2012). *Las Medidas Cautelares en el Proceso Civil*. Barcelona, España: Atelier
53. Picasso, E. (2013). *La Utilización del Concepto de Interés Público en el Derecho Administrativo*. Angeles Abogados, 1-4. Recuperado de http://www.angelesabogados.com/apps/site/files/la_utilizacin_del_concepto_de_ip_en_el_derecho_administrativo.pdf
54. Pico, J (1997) *Las Garantías Constitucionales del Proceso*. Barcelona, España: J.M. Bosch Editor.
55. Priori, G. (2006). *La Tutela Cautelar. Su Configuración Como Derecho Fundamental*. Lima: Ara Editores.
56. Priori, G. (2016). *Comentarios al Código Procesal Civil. Por los Mejores especialistas: Comentario al Artículo 611*, (pp. 681-693), Tom. IV. Lima: Gaceta Jurídica.
57. Priori, G. (Tom. IV). (2016). *Comentarios al Código Procesal Civil. Por los Mejores especialistas: Comentario al Artículo 612*, (pp. 694-699) Lima: Gaceta Jurídica.
58. Priori, G. (2011). *El derecho de Contradicción como Expresión de la Tutela Jurisdiccional Efectiva*. En J. Morales., *Proceso y Constitución*, (pp.191-211). Lima, Perú: Ara Editores
59. Priori, G. (2011). *Proceso Contencioso Administrativo: Principios y Debido Proceso*. En A. Quiroga., *Proceso y Constitución*, (pp.759-805). Lima, Perú: Ara Editores.
60. Quiroga, A. (2008). *Estudios de Derecho Procesal*. Lima, Perú: Idemsa
61. Quiroga, A. (2014). *El debido Proceso Legal en el Perú y en el Sistema Interamericano de Derechos Humanos*. Lima, Perú: Idemsa

62. Quiroga, A. & y otros. (2011). *Proceso y Constitución*. Lima: Ara Editores
63. Reggiardo M. (2000) Encuentros y desencuentros de la jurisdicción. *Ius Et Veritas*, N°20, pp. 243. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/viewFile/16372/16777>
64. Rodríguez (6 ed.) (2005). *Manuel de Derecho Procesal Civil*. Lima: Grijley.
65. Rogles, C., y Otros (2014) *Artículo 159: Medidas Cautelares en el Proceso Contencioso*. En G. Villanueva y R. Gonzales., *Código Tributario Comentado: Doctrina y Jurisprudencia*, (pp.271-273). Lima, Perú: Instituto Pacifico
66. Rubio, F. (1995). *Derechos fundamentales y principios constitucionales*. Barcelona, España: Ariel.
67. Ruiz, G. y Carazo, M.J. (2013). *El Derecho a la Tutela Judicial Efectiva*. Valencia, España: Tirant Lo Blanch.
68. Sánchez, J. (2000). *El Proceso Penal*. Lima: Idemsa.
69. San Martín, C. (2003). *Derecho Procesal Penal* (2° ed., Vol. I). Lima: Grijley.
70. Tamani, R. (2014). La tutela cautelar en el proceso contencioso-administrativo. A propósito del artículo 159 del Código Tributario. *Actualidad Jurídica*. N° 252, pp 253-257.
71. Ticona, V. (Tomo I). (1999). *El Debido Proceso y la Demanda Civil*. Lima, Perú: Rodhas
72. Torres, J. (2014). *Salvaguardando Los Derechos Fundamentales De Acceso A La Justicia Y A La Verdad. A Propósito Del Caso: "Discoteca Utopía"*. *Derecho Y Cambio Social*, 1-21. Recuperado de https://www.derechocambiosocial.com/revista036/SALVAGUARDANDO_LOS_DERECHOS_FUNDAMENTALES_DE_ACCESO_A_LA_JUSTICIA_Y_A_LA_VERDAD.pdf
73. Ugarte, A. (2009), La ejecución coactiva. Comentarios al Texto Único Ordenado de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva. Linea Negra Editores, Lima, pp. 32-33.
74. Valdivia, R. (2017). *La Tutela Judicial Efectiva Y Las Demandas Frívolas. Poder Judicial*, 2-21. Recuperado de <https://scc.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/1f547a004086804585de9529891cd1ab/T>

UTELA+JURIDICA+EFECTIVA+PUBLICAR.pdf?MOD=AJPERES&CACH
EID=1f547a004086804585de9529891cd1ab

75. Velloso, A. (2004). *Debido Proceso Versus Pruebas de Oficio*. Bogotá, Colombia: Temis.
76. Veramendi, E. (2010) *Restricción a la tutela jurisdiccional efectiva e indemnización por ejecución de medida cautelar innecesaria o maliciosa*. En: Estudios sobre las medidas cautelares en el proceso civil. Tutela cautelar, anticipatoria y urgente. Lima: Gaceta Jurídica.
77. Viera, A. (2009). *La oposición y levantamiento de la medida cautelar. ius et veritas* 43, 166-181. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12059>
78. Villa, J. (2012) Decreto Legislativo 1121. Modificaciones a las Medidas Cautelares en los Procesos Contenciosos Administrativos: ¿Inclusión o Exclusión Social?, *Responsabilidad Social Empresarial*, Recuperado de: <http://noticias.rse.pe/?p=5848>
79. Villanueva, W. (2014) *Medidas Cautelares en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario*. En C. Robles., Código Tributario: Doctrina y Comentario, (pp.1004-1006). Lima, Perú: Pacífico Editores
80. Zavaleta M. (2013) Crítica al proceso cautelar tributario en el contencioso administrativo y en el amparo. *Revista peruana de derecho tributario*, N°18, pp-pp. 1-61. 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