

**UNIVERSIDAD NACIONAL JORGE BASADRE GROHMANN - TACNA**

**Escuela de Posgrado**

**MAESTRÍA EN DERECHO CIVIL Y COMERCIAL**

**LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN EL  
PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA CONTRA  
LOS DEUDORES TRIBUTARIOS EN LA REGIÓN  
TACNA EN LOS AÑOS 2008 - 2011**

**TESIS**

**PRESENTADA POR:**

**ABG. FREDDY JUAN TORRES MARRÓN**

**Para optar el Grado Académico de:**

**MAESTRO EN CIENCIAS (*MAGISTER SCIENTIAE*) CON  
MENCIÓN EN DERECHO CIVIL Y COMERCIAL**

**TACNA - PERÚ**

**2016**

UNIVERSIDAD NACIONAL JORGE BASADRE GROHMANN – TACNA

Escuela de Posgrado

MAESTRÍA EN DERECHO CIVIL Y COMERCIAL

LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN EL  
PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA CONTRA  
LOS DEUDORES TRIBUTARIOS EN LA REGIÓN  
TACNA EN LOS AÑOS 2008 – 2011

Tesis sustentada y aprobada el 18 de octubre del 2015; estando el  
jurado calificador integrado por:

PRESIDENTE :

  
.....  
Dra. Rina María Álvarez Becerra

SECRETARIO :

  
.....  
Dr. Dionicio Milton Chávez Muñoz

MIEMBRO :

  
.....  
Dr. Mario Guillermo Denegri Sosa

ASESOR :

  
.....  
Dr. Jael Angel Flores Alanoca

**DEDICATORIA:** A mi madre Francisca y a mi  
hermana Cándida por ser todo lo que tengo en mi  
vida.

**AGRADECIMIENTO** a todos mis amigos que me ayudaron con su permanente asesoría, quienes supieron orientarme adecuadamente para terminar el presente trabajo de investigación.

## CONTENIDO

|  | Pág.      |
|--|-----------|
| DEDICATORIA  | iii       |
| AGRADECIMIENTOS                                    | iv        |
| RESUMEN  | xxiii     |
| ABSTRACT   | xxiv      |
| INTRODUCCIÓN                                       | 01        |
| <br>   |           |
| <b>CAPITULO I: EL PROBLEMA DE LA INVESTIGACIÓN</b> | <b>05</b> |
| 1.1. DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA                      | 05        |
| 1.1.1. Descripción del problema...                 | 05        |
| 1.1.2. Antecedentes del problema                   | 08        |
| 1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA                      | 10        |
| 1.3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN                 | 11        |
| 1.3.1. Objetivos generales                         | 11        |
| 1.3.2. Objetivos específicos                       | 11        |
| 1.4. HIPÓTESIS                                     | 11        |
| 1.4.1. Hipótesis general                           | 11        |
| 1.4.2. Hipótesis específicas                       | 12        |

|   |    |
|---|----|
| 1.5. IMPORTANCIA DEL PROBLEMA Y JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN                         | 12 |
| 1.6. LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN.  | 13 |
| <b>CAPITULO II: MARCO TEÓRICO DE LA INVESTIGACIÓN</b>                                     | 14 |
| 2.1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN   | 14 |
| 2.2 ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LA COBRANZA COACTIVA                                       | 17 |
| 2.2.1 Antecedentes legislativos del procedimiento de cobranza coactiva en el Perú         | 20 |
| 2.2.1.1. Primera etapa: Dación de la Ley Nro. 4528  | 20 |
| 2.2.1.2. Segunda etapa: Dación del Decreto Ley Nro. 17355                                 | 26 |
| 2.2.1.3. Tercera etapa: Dación del Decreto Legislativo Nro. 25859                         | 28 |
| 2.2.1.4. Cuarta etapa: Dación de la Ley 26979 (Ley de procedimiento de Ejecución Coactiva | 31 |
| 2.3. EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA Y SUS LÍMITES CONSTITUCIONALES                          | 34 |
| 2.3.1. Definición del Procedimiento de Cobranza Coactiva                                  | 34 |

|  |    |
|--|----|
| 2.3.2.Reconocimiento Constitucional al Procedimiento de Cobranza                       | 35 |
| 2.3.3. Límites constitucionales al Procedimiento de Cobranza                           | 37 |
| 2.3.3.1. Limitaciones manifiestamente reconocidas                                      | 38 |
| 2.3.3.2. Límites Constitucionales adicionales  | 41 |
| 2.3.4. Naturaleza jurídica del Procedimiento Cobranza                                  | 43 |
| 2.3.5. Justificación de la existencia del procedimiento de Cobranza Coactiva           | 46 |
| 2.3.5.1. La fundamentación en la necesidad de satisfacción de los intereses públicos.  | 48 |
| 2.3.5.2. La fundamentación en la presunción de legalidad de los actos administrativos. | 51 |
| 2.3.6. Características del procedimiento coactivo                                      | 52 |
| 2.3.7. Presupuestos del procedimiento coactivo   | 53 |
| 2.3.7.1. Carácter público de la obligación ejecutable coactivamente                    | 54 |
| 2.3.7.2. Existencia de un acto declarativo previo o título ejecutivo de la obligación. | 55 |
| 2.3.7.3. Entidades que pueden recurrir al procedimiento de ejecución coactiva          | 55 |

|  |     |
|--|-----|
| 2.3.7.4. Órganos competentes para la ejecución   | 56  |
| 2.3.8. Discrecionalidad y arbitrariedad  | 56  |
| 2.3.8.1. El principio de legalidad   | 57  |
| 2.3.8.2. El acto discrecional  | 57  |
| 2.3.8.3. La diferencia entre discrecionalidad y arbitrariedad                                | 58  |
| 2.3.8.4. Límites a la facultad discrecional  | 59  |
| 2.4. EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA   | 64  |
| 2.4.1. Legislación vigente aplicable al procedimiento de cobranza coactiva                   | 64  |
| 2.4.1.1. Análisis de la aplicación general del Procedimiento de Cobranza Coactiva            | 67  |
| 2.4.1.2. Funcionarios encardados del Procedimiento de Cobranza Coactiva                      | 70  |
| 2.5. QUÉ DEUDA TRIBUTARIA PUEDE SER MATERIA DE UN PROCEDIMIENTO COACTIVO                     | 99  |
| 2.5.1. Nacimiento de la obligación tributaria, deuda exigible y deuda exigible coactivamente | 99  |
| 2.5.2. Deuda exigible coactivamente  | 101 |
| 2.6. ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO COACTIVO   | 112 |
| 2.6.1. Notificación de la resolución de ejecución coactiva                                   | 113 |
| 2.6.2. Adopción de medidas cautelares  | 113 |

|  |     |
|--|-----|
| 2.6.3. Ejecución forzada de las medidas cautelares adoptadas   | 114 |
| 2.6.4. Conclusión del procedimiento coactivo   | 114 |
| 2.6.5. Suspensión del procedimiento coactivo   | 114 |
| 2.7. INICIO DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA: DOMICILIO FISCAL Y FORMAS DE NOTIFICACIÓN        | 115 |
| 2.7.1. Domicilio fiscal  | 117 |
| 2.7.2. Formas de notificación  | 130 |
| 2.7.3. Efectos de las notificaciones   | 141 |
| 2.8. TIPOS DE MEDIDAS CAUTELARES QUE SE PUEDEN ADOPTAR DENTRO DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA | 142 |
| 2.8.1. Embargo en forma de intervención  | 143 |
| 2.8.1.1 Embargo en forma de intervención en información  | 144 |
| 2.8.1.2 Embargo en forma de intervención en recaudación  | 144 |
| 2.8.1.3 Embargo en forma de intervención en administración de bienes                                 | 145 |
| 2.8.2. Embargo en forma de retención   | 146 |
| 2.8.2.1. Tipos de medidas de embargo de retención  | 147 |

|  |     |
|--|-----|
| 2.8.2.2. Reglas comunes en los embargos en forma de retención                          | 148 |
| 2.8.3. Modalidades especiales de embargo en forma de retención                         | 148 |
| 2.8.4. Embargo sobre remuneraciones y pensiones  | 150 |
| 2.8.5. Embargo en forma de depósito  | 154 |
| 2.8.5.1. Clasificación de los embargos en forma de depósito                            | 156 |
| 2.8.6. Embargo en forma de inscripción   | 158 |
| 2.8.7. Cualquier otra medida que asegure el pago de la deuda: medida cautelar Genética | 159 |
| 2.9. CONDICIONES A TENER EN CUENTA PARA LA ADOPCIÓN DE LAS MEDIDAS CAUTELARES          | 160 |
| 2.9.1. Bienes materia de embargo   | 160 |
| 2.9.2. Montos de los embargos  | 162 |
| 2.9.3. Oportunidad de la medida cautelar   | 163 |
| 2.9.4. Casos en los que se puede solicitar la variación de la medida cautelar          | 164 |
| 2.9.4.1. Cuando la deuda se encuentra exigible en etapa coactiva                       | 165 |
| 2.9.4.2 Cuando la deuda no se encuentra exigible en                                    | 167 |

|  |     |
|--|-----|
| etapa coactiva   |     |
| 2.9.4.3 Caducidad de la medida cautelar  | 168 |
| 2.10. INTERVENCIÓN EXCLUYENTE DE PROPIEDAD   | 169 |
| 2.10.1. Procedimiento de Intervención Excluyente de Propiedad                          | 172 |
| 2.10.2. Medios probatorios idóneos para su probanza                                    | 174 |
| 2.10.3. Tercería preferente de pago  | 178 |
| 2.11.CAUSALES DE SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO COACTIVO                                 | 181 |
| 2.11.1. Suspensión por notificación de medida cautelar emitida en un proceso de amparo | 183 |
| 2.11.2. Disposición de normas con rango de ley que la señale expresamente              | 184 |
| 2.11.3. Reclamo de órdenes de pago   | 185 |
| 2.11.4. Reclamo “especial” de órdenes de pago  | 187 |
| 2.11.5. Suspensión por aplicación de la Ley Concursal                                  | 189 |
| 2.12.CAUSALES DE CONCLUSIÓN DEL PROCEDIMIENTO COACTIVO                                 | 190 |
| 2.12.1. Reclamo oportuno de la resolución de determinación o de multa                  | 191 |
| 2.12.2. Extinción de la deuda Tributaria por pago,                                     | 193 |

|   |     |
|---|-----|
| compensación, condonación, consolidación o por resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa |     |
| 2.12.2.1 Pago   | 194 |
| 2.12.2.2 Compensación   | 196 |
| 2.12.2.3. Condonación   | 196 |
| 2.12.2.4. Consolidación   | 197 |
| 2.12.2.5. Resolución de la Sunat por deudas de cobranza dudosa o recuperación onerosa   | 197 |
| 2.12.3. Declaración de prescripción de la deuda tributaria  | 198 |
| 2.12.3.1 Causales de interrupción de la prescripción  | 200 |
| 2.12.3.2. Causales de suspensión del plazo prescriptorio  | 201 |
| 2.12.3.3. Prescripción como causal de conclusión del procedimiento coactivo   | 202 |
| 2.12.4. La acción se siga contra persona distinta a la obligada al pago   | 206 |
| 2.12.5. Exista resolución concediendo aplazamiento y/o fraccionamiento de pago  | 206 |
| 2.12.6. Nulidad, revocación o sustitución de las órdenes de pago en etapa coactiva  | 207 |
| 2.12.7. Cuando la persona obligada haya sido declarada  | 208 |

|  |     |
|--|-----|
| en quiebra   |     |
| 2.12.8. Cuando una ley o norma con rango de ley lo disponga expresamente             | 208 |
| 2.12.9. Supuesto de conclusión en la Ley Concursal                                   | 209 |
| 2.13. MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS   | 210 |
| 2.13.1. Condiciones que se deben cumplir para aplicar medidas cautelares previas     | 211 |
| 2.13.1.1. Medidas cautelares previas sustentadas con deuda determinada               | 212 |
| 2.13.1.1.1 Excepcionalidad   | 212 |
| 2.13.1.2 Comportamiento del deudor tributario  | 213 |
| 2.13.1.3 Razones que permitan presumir que la cobranza puede devenir en improcedente | 224 |
| 2.13.1.4. Documentos o valores que acreditan la determinación de la deuda            | 227 |
| 2.13.2. Medidas cautelares previas sustentadas en la proyección de los reparos       | 228 |
| 2.13.3. Tipos de medidas cautelares previas que se pueden adoptar                    | 230 |
| 2.13.4. Plazos de las medidas cautelares previas                                     | 231 |
| 2.13.5. Adopción de medidas cautelares previas                                       | 234 |

|   |     |
|---|-----|
| contraviniendo el procedimiento legal establecido   |     |
| 2.14. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN EL<br>PROCEDIMIENTO COACTIVO   | 238 |
| 2.14.1. Concepto de responsabilidad solidaria   | 238 |
| 2.14.2. Supuestos que pueden atribuir a un tercero la<br>calidad de responsable dentro del procedimiento coactivo | 239 |
| 2.14.2.1. Responsabilidad por el no pago de derechos<br>retenidos a favor de la Administración Tributaria         | 240 |
| 2.14.2.2. Responsabilidad del depositario de bienes   | 243 |
| 2.14.2.3. Atribución de responsabilidad solidaria por parte<br>del ejecutor coactivo                              | 244 |
| <br>  |     |
| <b>CAPITULO III: EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA<br/>COACTIVA EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA</b>                        | 247 |
| 3. SITUACIÓN ACTUAL DE LA COBRANZA EN LAS<br>DIFERENTES ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS DE<br>AMÉRICA LATINA.        | 247 |
| 3.1. ORGANISMOS CON ATRIBUCIONES DE COBRO<br>DE ADEUDOS FISCALES EN AMÉRICA LATINA                                | 248 |
| 3.2. MÉTODO DE COBRO COACTIVO POR PAÍS EN<br>AMÉRICA LATINA   | 252 |

|  |     |
|--|-----|
| 3.3. PROCEDIMIENTO DE COBRO EN PAÍSES DE AMÉRICA LATINA  | 258 |
| 3.4. ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO DE RECUPERACIÓN EN DIVERSOS PAÍSES DE AMÉRICA LATINA   | 265 |
| 3.4.1. Argentina   | 265 |
| 3.4.2. Colombia  | 272 |
| 3.4.3. Chile   | 276 |
| 3.4.4. Ecuador   | 280 |
| 3.4.5. Guatemala   | 283 |
| 3.4.6. México  | 287 |
| 3.4.7. Perú  | 292 |
| 3.4.8. República bolivariana de Venezuela  | 296 |
| 3.4.9. República dominicana  | 299 |
| 3.4.10. Uruguay  | 302 |
| <br><b>CAPITULO IV: EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA Y LA VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD Y DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LAS PERSONAS</b> |     |
|  | 306 |

|  |     |
|--|-----|
| 4.1. EL TRIBUTO Y LA POTESTAD TRIBUTARIA   | 306 |
| 4.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS   | 308 |
| 4.2.1.- El principio de legalidad  | 308 |
| 4.2.2. Los derechos fundamentales de las personas  | 320 |
| 4.2.2.1. Derecho a la privacidad de la intimidad personal y familiar   | 324 |
| 4.2.2.2. Derecho al honor, buena reputación, intimidad personal y familiar, voz e imagen                           | 333 |
| 4.2.2.3. Inviolabilidad del domicilio  | 342 |
| 4.2.2.4. Derecho al trabajo  | 350 |
| 4.2.2.5. Derecho a la propiedad  | 359 |
| 4.2.2.6. Derecho a la herencia   | 364 |
| 4.2.2.7. Derecho a la paz y tranquilidad   | 370 |
| 4.2.3. El Procedimiento de Cobranza Coactiva y el debido proceso   | 377 |
| 4.2.4. El derecho de Petición Administrativa   | 389 |
| 4.3. ALGUNAS CONSIDERACIONES A TENER PRESENTE DENTRO DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA.                       | 395 |
| 4.3.1. Análisis de la Constitucionalidad de la notificación de la Orden de Pago conjuntamente con la Resolución de | 395 |

|   |     |
|---|-----|
| Ejecución Coactiva.   |     |
| 4.3.2. La embargabilidad e Inembargabilidad de bienes.  | 402 |
| 4.3.3. Remuneraciones y Pensiones   | 409 |
| <b>CAPITULO V: MARCO METODOLÓGICO</b>   | 417 |
| 5.1. TIPO Y DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN  | 417 |
| 5.2. POBLACIÓN Y MUESTRA DE ESTUDIO.  | 417 |
| 5.2.1 Unidad de Análisis  | 417 |
| 5.2.2 Universo de estudio   | 418 |
| 5.2.3 Muestra de estudio  | 418 |
| 5.3. VARIABLES DE ESTUDIO Y<br>OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES.   | 419 |
| 5.3.1 Variable Independiente: EL PROCEDIMIENTO DE<br>COBRANZA COACTIVA  | 419 |
| 5.3.2 Variable Dependiente: VULNERACIÓN AL<br>PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y DE LOS DERECHOS<br>FUNDAMENTALES DE LA PERSONA | 421 |
| 5.4 TÉCNICAS Y MÉTODOS DE RECOLECCIÓN DE<br>DATOS.  | 423 |
| 5.4.1. Métodos de Recolección de datos  | 423 |
| 5.4.2. Técnicas e instrumentos de Recolección de datos.   | 423 |

|   |     |
|---|-----|
| 5.5. Procesamiento y análisis de los datos. | 423 |
|---|-----|

|   |     |
|---|-----|
| <b>CAPITULO VI: RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN<br/>Y ANÁLISIS</b> | 424 |
|---|-----|

|   |     |
|---|-----|
| 6.1 LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN<br>COBRANZA COACTIVA EN LA REGIÓN TACNA | 424 |
|---|-----|

|  |     |
|--|-----|
| 6.2 LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE LEGALIDAD Y<br>LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LAS<br>PERSONAS | 427 |
|--|-----|

|                                |     |
|--------------------------------|-----|
| <b>CAPITULO VII: DISCUSIÓN</b> |     |
| 7.1. DISCUSIÓN DE RESULTADOS.  | 452 |

|                                    |     |
|------------------------------------|-----|
| 7.2. CONTRASTACIÓN DE LA HIPÓTESIS | 457 |
|------------------------------------|-----|

|                     |     |
|---------------------|-----|
| <b>CONCLUSIONES</b> | 462 |
|---------------------|-----|

|                        |     |
|------------------------|-----|
| <b>RECOMENDACIONES</b> | 465 |
|------------------------|-----|

|                                   |     |
|-----------------------------------|-----|
| <b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> | 469 |
|-----------------------------------|-----|

|               |     |
|---------------|-----|
| <b>ANEXOS</b> | 475 |
|---------------|-----|

## ÍNDICE DE TABLAS

|  |     |
|--|-----|
| Tabla 1: Resoluciones de Ejecución Coactiva de los años 2008 al 2011.                      | 424 |
| Tabla 2: Resoluciones de medidas cautelares de embargo por Tipo de Persona, año 2008.      | 427 |
| Tabla 3: Resoluciones de medidas cautelares de embargo por Tipo de Persona, año 2009       | 430 |
| Tabla 4: Resoluciones de medidas cautelares de embargo por Tipo de Persona, año 2010       | 433 |
| Tabla 5: Resoluciones de medidas cautelares de embargo por Tipo de Persona, año 2011       | 436 |
| Tabla 6: Resoluciones de Requerimiento de Pago de la Deuda Tributaria durante el año 2008. | 439 |
| Tabla 7: Resoluciones de Requerimiento de Pago de la Deuda Tributaria durante el año 2009. | 441 |
| Tabla 8: Resoluciones de Requerimiento de Pago de la Deuda Tributaria durante el año 2010. | 443 |
| Tabla 9: Resoluciones de Requerimiento de Pago de la Deuda Tributaria durante el año 2011. | 445 |

|  |     |
|--|-----|
| Tabla 10: Resoluciones de medidas cautelares de embargo por tipo de persona durante el 2008- 2011. | 447 |
| Tabla 11: Requerimiento de Pago de la Deuda por tipo de persona durante el 2008- 2011.             | 450 |

## ÍNDICE DE FIGURAS

|   |     |
|---|-----|
| Figura 1: Resoluciones de Ejecución Coactiva de los años 2008 al 2011.                      | 426 |
| Figura 2: Resoluciones de medidas cautelares de embargo por Tipo de Persona, año 2008.      | 429 |
| Figura 3: Resoluciones de medidas cautelares de embargo por Tipo de Persona, año 2009       | 432 |
| Figura 4: Resoluciones de medidas cautelares de embargo por Tipo de Persona, año 2010       | 435 |
| Figura 5: Resoluciones de medidas cautelares de embargo por Tipo de Persona, año 2011       | 438 |
| Figura 6: Resoluciones de Requerimiento de Pago de la Deuda Tributaria durante el año 2008. | 440 |
| Figura 7: Resoluciones de Requerimiento de Pago de la Deuda Tributaria durante el año 2009. | 442 |
| Figura 8: Resoluciones de Requerimiento de Pago de la Deuda Tributaria durante el año 2010. | 444 |
| Figura 9: Resoluciones de Requerimiento de Pago de la Deuda Tributaria durante el año 2011. | 446 |

|   |     |
|---|-----|
| Figura 10: Resoluciones de medidas cautelares de embargo por tipo de persona durante el 2008- 2011. | 449 |
| Figura 11: Requerimiento de Pago de la Deuda por tipo de persona durante el 2008- 2011.             | 452 |

## RESUMEN

La presente investigación tiene por objetivo determinar el efecto de la aplicación de los procedimientos de cobranza coactiva seguida contra deudores tributarios en los principios constitucionales de legalidad y los derechos fundamentales de las personas en la Región Tacna en los años 2008 – 2011. La hipótesis de estudio fue: Si el Tribunal Fiscal desatiende los recursos de queja, entonces los procedimientos de cobranza coactiva seguido contra los deudores tributarios vulneran los principios constitucionales de legalidad y los derechos fundamentales de las personas. Siguiendo una investigación documental y transversal con una sola toma de datos de los Archivos de la Administración Tributaria, SUNAT y haciendo un análisis descriptivo de los resultados se logró llegar a las siguientes conclusiones: Los procedimientos de cobranza coactiva seguido contra los deudores tributarios vulneran los principios constitucionales de legalidad y los derechos fundamentales de las personas.

**Palabras Clave:** cobranza, coactiva, Vulneración, legalidad, abuso de facultades, instancia plural, igualdad procesal

## **ABSTRACT**

This research aims to determine the effect of the application of enforced collection procedures against tax debtors followed on the constitutional principles of legality and fundamental rights of individuals in Tacna region in the years 2008 - 2011. The hypothesis study was: If the Tax Court disregards resources complaint then enforced collection proceedings against tax debtors continued to violate the constitutional principles of legality and fundamental rights of individuals. Following documentary and transversal research one take data from the files of the tax administration, tax system and making a descriptive analysis of the results was reached the following conclusions: The procedures enforced collection brought against tax debtors violate the principles constitutional law and the fundamental rights of individuals,

**Keywords:** collection, coercive, Vulneración, legality, abuse of authority, plural instance, equality of

## **INTRODUCCIÓN**

La presente investigación está relacionada con un tema dentro de los procedimientos tributarios que se ubica en la rama del derecho tributario y que resulta necesario conocerlo, porque trata sobre la forma de aplicación de las normas legales, pero también porque, como consecuencia de dicha aplicación, se pueden afectar ciertos principios tributarios y derechos fundamentales de un importante grupo de deudores tributarios.

Todo Estado moderno establece mecanismos para que su Administración Pública Tributaria sea eficiente y eficaz. Ello significa que la Administración no sólo debe dar un buen servicio, sino que también debe respetar los procedimientos administrativos establecidos a través de sus funcionarios que son los operadores.

El procedimiento de cobranza coactiva es por esencia un procedimiento de naturaleza netamente administrativa; por ello, mediante este proceso se pretende que la administración Pública tributaria satisfaga sus legítimas pretensiones respecto a los de sus deudores tributarios sin la necesidad de recurrir a una instancia u órgano distinto, en tal sentido podemos señalar que el procedimiento de cobranza no es sino una modalidad de los mecanismos que dispone la administración tributaria para la ejecución forzosa de sus actos administrativos. La singularidad de

tal procedimiento estriba en que versa sobre el cobro a favor de la administración de obligaciones de dar, surgidas como consecuencia de una relación jurídica tributaria, facultándose al órgano encargado de la ejecución es decir a la Superintendencia Nacional de Aduana y de Administración Tributaria, afectar el patrimonio jurídico del deudor tributario, detrayendo cierta cantidad de dinero o de bienes necesarios para satisfacer el importe endeudado con el Fisco.

Así el procedimiento de cobranza coactiva encuentra justificación y fundamento en la naturaleza pública y coactiva de la prestación tributaria. La misma que resultaría irrealizable de no ser posible por los medios coercitivos utilizados para lograr la concreción del interés fiscal; pero estos medios no deben atentar contra los principios tributarios y los derechos fundamentales que se encuentran plasmados en la Constitución Política del Perú.

Recordemos que la administración tributaria tiene la gran responsabilidad de aplicar las leyes tributarias de manera equitativa, general, transparente y garantizar los derechos de los contribuyentes; en tal sentido el presente trabajo tiene como finalidad estudiar el régimen legal del procedimiento de cobranza coactiva y la protección legal de los deudores tributarios cuando se enfrentan a los rigores de dicho procedimiento; abordando el

fundamento dogmático de la atribución a favor de la Administración Pública.

En el Capítulo I, se plantea el problema de investigación, los objetivos, hipótesis, importancia del problema y las limitaciones.

En el Capítulo II, se presenta el marco teórico de la investigación donde se exponen los antecedentes históricos de la cobranza coactiva, el procedimiento de cobranza coactiva y sus límites constitucionales, el procedimiento de cobranza coactiva, que deuda tributaria puede ser materia de un procedimiento coactivo, etapas del procedimiento coactivo, inicio del procedimiento de cobranza coactiva: domicilio fiscal y formas de notificación, tipos de medidas cautelares que se pueden adoptar dentro del procedimiento de cobranza coactiva, condiciones a tener en cuenta para la adopción de las medidas cautelares, intervención excluyente de propiedad, causales de suspensión del procedimiento coactivo, causales de conclusión del procedimiento coactivo, medidas cautelares previas, y responsabilidad solidaria en el procedimiento coactivo.

En el Capítulo III, se expone sobre el procedimiento de cobranza coactiva en la legislación comparada. Aparecen allí organismos con atribuciones de cobro de adeudos fiscales en América Latina, métodos de cobro coactivo por país en América latina, procedimientos de cobro en países de

América Latina, análisis del procedimiento de recuperación en diversos países de América Latina.

En el Capítulo IV, se expone sobre el procedimiento de cobranza coactiva y la vulneración de los principios constitucionales de legalidad y de los derechos fundamentales de las personas. Aparece allí el tributo y la potestad tributaria, principios constitucionales tributarios y algunas consideraciones a tener presente dentro del procedimiento de cobranza coactiva.

En el Capítulo V, se muestra el Marco Metodológico de investigación.

En el Capítulo VI, se exponen los resultados de la investigación y el análisis de resultados: los procedimientos tributarios en cobranza coactiva en la Región Tacna, los principios tributarios de legalidad y los derechos fundamentales de las personas, y la contrastación de hipótesis.

Finalmente, se exponen las Conclusiones, recomendaciones, bibliografía y anexos.

## **CAPITULO I**

### **EL PROBLEMA DE LA INVESTIGACIÓN**

#### **1.1. DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA**

##### **1.1.1 Descripción del problema.**

En la actualidad, un Estado moderno busca la forma cómo ampliar su base tributaria con el fin de lograr mayores recursos para poder cumplir con las necesidades básicas de la población. En ese sentido, el Estado, en ejercicio de su potestad tributaria, impone a los particulares obligaciones que le permiten proveerse de los recursos indispensables para cumplir con sus fines.

Dentro de este marco se da la relación Jurídico-tributario que vincula al Estado con el deudor tributario, por consiguiente, la obligación tributaria constituye un vínculo de vital importancia. Toda obligación en términos generales se puede definir como el vínculo jurídico establecido entre dos sujetos, por el cual uno de ellos puede exigir del otro el cumplimiento de una prestación.

En toda obligación tributaria existen dos sujetos: el sujeto activo o acreedor (Estado) y el sujeto pasivo o deudor tributario quien debe cumplir con la prestación tributaria siendo ésta exigible coactivamente. Como bien

se sabe, las personas naturales y jurídicas que realizan actividades empresariales buscan obtener una ganancia, un lucro, un beneficio; en tal sentido, se ven en la necesidad de formalizarse, inscribiéndose ante la Administración Tributaria y cumplir con sus obligaciones.

El problema nace cuando el deudor tributario no cumple con pagar sus obligaciones tributarias; entonces, el Estado a través de la Administración Tributaria inicia sendos procedimientos de Ejecución Coactiva a fin de recuperar sus acreencias y garantizar la obligación; muchas veces, por cumplir con este objetivo se comenten actos arbitrarios que pueden atentar contra los principios tributarios consagrados en la Constitución, como el principio de legalidad y el respeto a los derechos fundamentales de las personas. Se vulnera el principio de legalidad cuando la Administración Tributaria, a través del Ejecutor Coactivo, ejerce las acciones de coerción para el cobro de las deudas exigibles no respetando la Constitución, la ley y el derecho, dentro de las facultades que le están atribuidas y de acuerdo con los fines para los que fueron conferidos. De otra parte, es la misma legislación tributaria la que permite la violación a los derechos fundamentales de la persona ya que le recorta el derecho de defensa, la instancia plural y la igualdad entre las partes. En la segunda etapa de la Ejecución, se dictan medidas cautelares con la finalidad de garantizar la deuda tributaria, la normatividad vigente deja a

discreción del Ejecutor Coactivo la adopción de trabar embargos en forma de depósito, retención, intervención e inscripción. Muchas veces se adoptan embargos que van en perjuicio de los deudores impidiendo el normal desarrollo de las actividades comerciales, hecho que atenta contra la libertad del trabajo.

Frente al abuso que se viene cometiendo contra los deudores tributarios, el único remedio procesal que permite la legislación es el Recurso de Queja, el mismo que debe ser resuelto por el Tribunal Fiscal dentro del plazo de 20 días de recepcionado el recurso. Este plazo generalmente no se cumple por la excesiva carga procedimental afectando a los deudores tributarios que no saben en qué tiempo se van a resolver sus casos; entre tanto, por ejemplo sus cuentas bancarias quedan inmovilizadas impidiendo el normal desarrollo de sus actividades. En todos los casos se advierte una contradicción flagrante, por un lado, la Constitución Política del Perú consagra los principios tributarios dentro de ellos los derechos fundamentales de las personas que deben ser respetados, y, por otro, la Administración Tributaria que es una de las instituciones más importante del Estado, que a través de su Ejecutor Coactivo, no otorga las garantías al vulnerar dichos principios afectando a los contribuyentes.

### **1.1.2 Antecedentes del problema**

Sobre la problemática planteada, desde todo punto de vista es preocupante, por cuya razón se han realizado las siguientes investigaciones:

1.- María del Rosario Chil Chang, en su obra “El Procedimiento de Cobranza Coactiva ¿Cómo afrontar un procedimiento de Cobranza Coactiva ante la SUNAT?”, señala los mecanismos de defensa que pueden hacer valer los deudores tributarios, como el Recurso de Queja, los supuestos para que opera la suspensión o conclusión del Procedimiento de Cobranza Coactiva, nosotros compartimos esta preocupación por que en algunos casos es notario el abusos cometido por la Administración.

2.- Jorge Danos Ordoñez y Eduardo Zegarra Valdivia en su obra “El Procedimiento de Cobranza Coactiva, Comentarios al Nuevo Régimen”, analizan el procedimiento de cobranza coactiva señalando cuáles son los límites constitucionales que debe tener presente la Administración Tributaria para ejecutar forzosamente sus decisiones, algunos derechos fundamentales consagrados en la Constitución establecen de manera expresa limites referidos a las potestades administrativas, en lo que se refiere a la cobranza coactiva, es evidente que los órganos de la administración encargados de su realización, no pueden imponer ningún

tipo de restricción a la libertad personal o de tránsito a los deudores sometidos a su actuación. Asimismo, en virtud a la inviolabilidad del domicilio un funcionario no puede ingresar al domicilio de particulares salvo que obtengan el consentimiento de los afectados o recaben la respectiva autorización judicial.

3.- Adquieren el mismo carácter las resoluciones de Tribunal Fiscal y las sentencias de Tribunal Constitucional Peruano, cuerpos colegiados que interpretan las disposiciones administrativas y constitucionales en materia tributaria, pudiendo citar entre otras el Expediente N° 0691-2004-AA/TC que declara fundada la acción de amparo por que el Ejecutor Coactivo trabó embargo en forma de retención sobre una cuenta de ahorros donde se depositaba las remuneraciones del deudor tributario.

4.- Igualmente, de la revisión en las bibliotecas virtuales de las Escuelas Nacionales de Postgrado, no se encontró trabajos de investigación en la materia que desarrolla el suscrito. Se deja expresa constancia que las investigaciones señaladas son de alcance nacional, no existiendo investigaciones de carácter local.

En efecto, visitadas las bibliotecas de la Universidad Nacional Jorge Basadre Grohmann y la Universidad Privada de Tacna, no existen tesis o investigaciones sobre la materia.

## **1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA**

Expuesto de esta manera, la problemática de los deudores tributarios se plantea la siguiente interrogante:

### **1.2.1 Problema General:**

¿Cuál es el efecto de la aplicación de los procedimientos de cobranza coactiva seguido contra deudores tributarios en los principios constitucionales de legalidad y los derechos fundamentales de la personas en la Región Tacna en los años 2008 – 2011?

### **1.2.2 Problemas Específicos:**

- a) ¿Cómo son atendidos los procedimientos de cobranza coactiva seguidos contra los deudores tributarios?
- b) ¿Cómo son aplicados los principios constitucionales de legalidad a los deudores tributarios?
- c) ¿Cómo son afectados los derechos fundamentales de la persona respecto a deudores tributarios?

### **1.3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN**

#### **1.3.1 Objetivo General**

Determinar el efecto de la aplicación de los procedimientos de cobranza coactiva seguida contra deudores tributarios en los principios constitucionales de legalidad y los derechos fundamentales de las personas en la Región Tacna en los años 2008 – 2011.

#### **1.3.2 Objetivos específicos**

- a) Precisar la atención de los procedimientos de cobranza coactiva seguida contra los deudores tributarios.
- b) Analizar los procedimientos de cobranza coactiva seguido contra los deudores tributarios.
- c) Precisar los derechos fundamentales de la persona que afectan a los deudores tributarios.

### **1.4. HIPÓTESIS**

#### **1.4.1 Hipótesis general**

Si el Tribunal Fiscal desatiende los recursos de queja, los procedimientos de cobranza coactiva, seguido contra los deudores tributarios, vulneran los principios constitucionales de legalidad y los derechos fundamentales de las personas.

#### **1.4.2. Hipótesis específicas**

**H1:** Si el Tribunal Fiscal desatiende los recursos de queja, los procedimientos de cobranza coactiva, seguido contra los deudores tributarios, se prolongan.

**H2:** Si el Tribunal Fiscal desatiende los recursos de queja, los procedimientos de cobranza coactiva, seguida contra los deudores tributarios, vulneran los principios constitucionales de legalidad.

**H3:** Si el Tribunal Fiscal desatiende los recursos de queja, los procedimientos de cobranza coactiva, seguida contra los deudores tributarios, vulneran los derechos fundamentales de las personas.

#### **1.5. IMPORTANCIA DEL PROBLEMA Y JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN**

Consideramos que este estudio es importante porque el Estado, para cumplir con sus objetivos y fines sociales trazados, requiere del incremento de la recaudación, función que la realiza a través de la Administración Tributaria. Ahora bien, siendo esta dependencia la encargada de administrar, recaudar y fiscalizar los tributos internos, utiliza procedimientos de ejecución forzada en contra de los deudores tributarios que no cumplieron con pagar sus tributos dentro de los plazos establecidos.

Los ejecutores coactivos, como funcionarios de la Administración Tributaria encargados de la tramitación del procedimiento de cobranza coactiva, en su afán de cumplir con las metas de recaudación muchas veces atentan contra la misma legalidad en el procedimiento.

Por ello es importante para el suscrito, a partir de los casos presentados, analizar este problema y proponer una enmienda a fin de evitar abusos en contra de los deudores tributarios, consiguientemente, tendrá importancia teórica que contribuirá al mejoramiento de la normativa tributaria.

La investigación tiene su justificación, ya que servirá como guía (primero a los deudores tributaros, luego a los abogados y a los ejecutores coactivos y finalmente a los estudiantes de derecho) a fin de que puedan conocer, comprender y superar las limitaciones y dificultades que existen en la legislación tributaria aplicados a los procedimientos de cobranza coactiva.

#### **1.6. LIMITACIONES A LA INVESTIGACIÓN**

Se encontró limitaciones en cuanto a la falta de investigaciones sobre el tema que desarrollamos, existe escasa bibliografía.

De la revisión en las bibliotecas virtuales de las Escuelas Nacionales de Postgrado no se encontró trabajos de investigación que desarrolla el suscrito. Se deja expresa constancia que las investigaciones señaladas son de alcance nacional, no existiendo investigaciones de carácter local.

## **CAPITULO II**

### **MARCO TEÓRICO DE LA INVESTIGACIÓN**

#### **2.1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN**

Jorge Danós Ordoñez (2000). En el estudio de investigación **“El Procedimiento de Cobranza Coactiva como manifestación de la potestad de la Administración Publica de Ejecución forzosa de sus actos, señala que:**

El procedimiento de cobranza coactiva regulado en el Código Tributario y en el Decreto Ley N° 17355, adolece de ciertas imprecisiones que han contribuído a los frecuentes abusos cometidos por lo auxiliares coactivos que, en el ejercicio de sus funciones, se muestran como una manifestación abusiva del poder de la Administración Pública.

Marcelo Saavedra Barros (2010). En el estudio de investigación **“Propuesta de Gestión para la Ejecución Coactiva, aplicable a la Administración Tributaria Central, señala que:**

El procedimiento coactivo aparece como una realidad ético jurídica, tributaria; adherida a principios doctrinarios y técnicos del régimen

tributario, implantado en el campo de la administración y gestión tributaria efectivizado por un órgano no dependiente ni adscrito a las otras funciones del Estado. Este procedimiento de ejecución, goza de la utilización de medios de fuerza legales, para hacer efectivo el pago de lo que, por cualquier concepto, se debe al Estado y a las demás instituciones del sector público.

Su fundamentación se encuentra en la necesidad de agilizar el procedimiento de cobro de las obligaciones, eliminando en consecuencia las demoras y contratiempos. Por último se estableció que esta acción coactiva constituye un procedimiento administrativo, y no un proceso revestido de jurisdiccionalidad. Lo que significa que este procedimiento es asumido por una institución pública, y por asignación específica de ésta, por un servidor público administrativo suyo, para hacer efectivas por la vía administrativa, las obligaciones que se encuentran firmes o ejecutoriadas a favor de la entidad pública asignataria.

**Lourdes Chau (1999). En el estudio de investigación “El Procedimiento de Impugnación de los Actos de la Administración Tributaria en el Perú”, señala que:**

Los actos administrativos constituyen 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 en una situación concreta. Un acto administrativo es válido si se ha dictado considerando lo dispuesto por la ley, por el órgano competente, con la debida motivación y consta en el respectivo instrumento (art. 109º del CT); a su vez, será eficaz luego de que haya sido debidamente notificado (art. 104º del CT).

En el orden nacional, si bien las normas especiales de la materia tributaria no tienen un desarrollo de los principios que inspiran el procedimiento administrativo, ello si ocurre en la Ley del Procedimiento Administrativo General, la cual es de plena aplicación, así, se asumen como tales, los siguientes: de legalidad, debido procedimiento, impulso de oficio, razonabilidad, imparcialidad, informalismo, presunción de veracidad, conducta procedimental, celeridad, eficacia, verdad material, participación, simplicidad, uniformidad, predictibilidad y privilegio de controles posteriores.

**Donald Estuardo Ramos Fernández (2009). En el estudio de investigación “El Derecho Tributario y los Principios de Legalidad e Igualdad en Guatemala”, señala que:**

Los principios de los tributos se han incorporado a los textos constitucionales, y al ser elevados a las categorías de carácter constitucional, pasan a ser un límite al poder tributario, razón por la que es necesario implementar en cada situación los principios fundamentales en la igualdad de derechos ante los tributos y que esta igualdad sea legal.

## **2.2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LA COBRANZA COACTIVA**

Los seres humanos, al tener muchas necesidades comenzaron a darse cuenta en la naciente sociedad que requería una serie de recursos para satisfacción de la misma.

El hombre para satisfacer esa necesidad creó la colaboración grupal.

Cuando se percataron que muchos integrantes no cumplían con su apoyo, se dieron cuenta que necesitaban forzarlos para que asumieran un compromiso, allí nace el primer paso de la idea de iniciar una cobro forzado.

Realmente no se encuentra históricamente un antecedente expreso en donde nos muestre el origen de la cobranza coactiva, pero lo anteriormente señalado es una buena secuencia lógica histórica de cómo nace la misma.

Se sabe que muchas veces se cobraban las colaboraciones a la fuerza. Se sometía a la persona a dar y a trabajar para el grupo por medio de la fuerza de la colaboración. Así el hombre se agrupa con otros para su satisfacción y para su defensa, para construir ciudades y en general gozar de los beneficios que sólo esta unión de hombres, puede darle.

Hay ejemplos antiquísimos de asociación formadas con el objeto de construir y mantener obras para evitar inundaciones y perjuicios causados por crecidas de ríos o salidas de mar, en fin una serie de hechos ocasionados por la naturaleza y por la mano del hombre.

Estas necesidades colectivas determinaron la creación de una forma de organización social, la cual para subsistir necesitó de una autoridad, a la que supeditaban los hombres sus derechos individuales para poder vivir en una comunidad organizada.

Desde el punto de vista sociológico era necesaria una nueva organización social: El Estado, desde el punto de vista económico se requería la formación de un patrimonio de éste Estado para que se pudieran lograr los fines para los cuales se había creado. (BARRIOS.1988).

En tal sentido, se ha podido analizar que los ingresos del Estado están formados por los tributos, los que dejando su condición primitiva de prestaciones generales y disímiles, se han llegado a convertir en

prestaciones pecuniarias que aportan los individuos al Estado, y que forman la fuente principal de sus ingresos.

Según Dino Jarach, el tributo viene a ser la prestación pecuniaria coactiva del sujeto; llamado ahora contribuyente, al Estado u otra entidad pública que tenga derecho a cobrarlo.( JARACH.1943)

Con el transcurso del tiempo dentro de la relación tributaria, pasa a ser un acuerdo entre las partes, para posteriormente convertirse en una ley otorgada por el representante de los hombres que es el Estado.

Dando una idea ante la historia de la cobranza coactiva, se puede decir que una vez que nace el Tributo como un vínculo entre las personas, cuya fuente fue un acuerdo y que se convirtió luego en una ley, donde se obligó a determinadas personas a contribuir con el Estado para la satisfacción de las necesidades colectivas y la que llegado el momento puede ser exigida para su cumplimiento utilizando la coacción, la fuerza coactiva, derecho del estado que no puede renunciar.

### **2.2.1. Antecedentes legislativos del procedimiento de cobranza coactiva en el Perú.**

Para poder conocer la historia del procedimiento de Cobranza Coactiva en el Perú, debemos ubicarlo en cuatro etapas donde se expidieron normas que son los antecedentes legislativos más remotos:

- 1ra. Etapa dación de la Ley Nro. 4528
- 2da. Etapa dación del D.L. Nro. 17355
- 3ra. Etapa dación del D. Leg. Nro. 25859
- 4ta. Etapa dación de la Ley Nro. 26979

Después de largas búsquedas, podemos señalar que no existen muchas referencias bibliográficas al respecto, y las que hemos podido ubicar nos trae a la conclusión que el procedimiento de Cobranza Coactiva data de muchos años atrás, dentro de nuestro sistema jurídico, la misma que desarrollamos a continuación.

#### **2.2.1.1 Primera etapa: Dación de la Ley Nro. 4528.-**

La primera norma corresponde a la Ley Nro. 4528, promulgada el 29 de Septiembre de 1922, llamada la “Ley de la facultades Coactivas”, donde se otorgan disposiciones para el cobro de las deudas a favor del Estado y señala como órganos competentes al Juez Coactivo del Banco de la Nación y a los Síndicos de Rentas de las Municipalidades, la misma

que ha sido modificada por las Leyes Nro. 6014, 7200, 8614, 10941, 15746, 16043 (Código Tributario) y por el Decreto Supremo N° 263-H del 12 de agosto de 1966.

Esta norma, no definía con claridad la función que debía cumplir el Juez Coactivo, donde en una forma muy genérica encarga las facultades coactivas a éste, quien era funcionario del Banco de la Nación; y a los Síndicos de Rentas en los Concejos Municipales sin tomar en consideración la idoneidad en cuanto a la capacitación funcional de los mismos y en donde olvidaba a los otros organismos de la Administración Pública.

La Ley Nro. 15746 del 26 de Noviembre de 1965, la que dentro de su contexto, amplía la Ley Nro. 4528, a fin de que comprenda dentro de las facultades coactivas, las cobranzas que lleven a cabo las Juntas Departamentales de obras Públicas, la Corporación de Saneamiento y/ en general, las entidades del Sub sector Público Independiente, cuando realicen obras de urbanización o alguna complementaria a ella, que con tal fin se les haya encomendado para ejecutarlas con cantidades de dinero proveniente de aportaciones, préstamos o avales del Estado o Compañías Fiscalizadas.

También es necesario conocer, la Organización y Atribuciones de la Superintendencia Nacional de Contribuciones, donde se desprenden las

diversas funciones de la misma, y entre ellas la del Jefe de la Repartición de Procesamiento y Control de Cobranza; el cual se encargaba, solamente de recibir y procesar las declaraciones juradas, resoluciones y documentación que tramitaba la Superintendencia; verificaba el monto de impuestos pagados; emitía los recibos de pago; mantenía al día la cuenta corriente del contribuyente; controlaba la cobranza y suscribía como segunda firma las comunicaciones disponiendo las suspensiones de las cobranzas de los impuestos. (Decreto Supremo N° 55-H del 01 de Marzo de 1966)

Dicha repartición trabajaba en forma conjunta con la entidad cobradora (Banco de la Nación), ya que como encargados de controlar la cobranza enviaban al Banco de la Nación los recibos de cobro, también comunicaban a la entidad cobradora la suspensión de la cobranza y la quiebra o la anulación de los recibos y absolvían las consultas formuladas por el Banco respecto de los recibos cuya cobranza no podía efectuarse, además llevaba el control de los antecedentes enviados y suscribía los certificados de Abono.

Asimismo la Ley Nro. 15850, en su artículo 128 señala “Que la acción judicial por concepto de una cobranza tributaria se podrá iniciar o truncar después de que se hayan agotado los trámites correspondientes en la vía administrativa; y que previamente debe consignarse el pago de

la resolución reclamada, lo que exigirán los jueces para dar admisión a sus recursos.”(Ley N° 15850, Presupuesto Funcional de la República para el año 1966).

Una norma que reglamenta la Ley N° 4528 es el Decreto Supremo N° 253-H del 04 de Agosto de 1966, donde precisa algunos alcances sobre las suspensiones del procedimiento de cobranza coactiva, asimismo señala de un trabajo conjunto entre la Superintendencia Nacional de contribuciones y el Banco de la Nación.

La Superintendencia Nacional de Contribuciones es la encargada de comunicar la suspensión de Cobranza ya sea por haberse interpuesto recurso de reclamo o de revisión, o en todo caso la prosecución del procedimiento de cobro. Igualmente establece un recargo del 2% por mes o fracción de mes, hasta un máximo del 12% por concepto de reclamo infundado.

El Decreto Supremo N° 252-H del 04 de Agosto de 1966, concede a los contribuyentes, que tengan iniciado un procedimiento de cobranza coactiva 15 días para el pago de sus impuestos adeudados sin intereses, recargos ni multas.

Posteriormente con el Decreto Supremo No 263-H del 12 de Agosto de 1966, el Código Tributario trata de regular el procedimiento y uniformarlo; donde se encargan las facultades coactivas (a manera de

ratificación) al Banco de la Nación en toda la República, pero también ejercerán dichas facultades los Concejos Municipales por intermedio del Síndico de Rentas.

Las Cortes Superiores, a propuesta del órgano encargado de la cobranza, adscribían en cada provincia secretarías de Juzgados que actuaban en la tramitación de los procesos coactivos desde su inicio hasta su término. Las Secretarías deben cumplir con los requisitos que exigía la Ley orgánica del Poder Judicial para el desempeño de dichos cargos, las que continuarían el procedimiento ante cualquier Juzgado de Primera Instancia o Juzgado de Paz de la Provincia; pero dependerán administrativamente de la entidad encargada de la cobranza y lo mismo sucedería con la remuneración de su personal.

Lo característico de esta primera etapa de la Ley 4528, es que se concedía al obligado un plazo de 15 días antes de iniciarse el procedimiento coactivo, hecho que se notificaba por escrito al ejecutado. Al término de dicho plazo, el Banco de la Nación o Concejo Municipal, requería al contribuyente por medio de una esquila para que se acerque a cancelar dentro de los tres días de recibida la misma, de lo contrario se trababa medida cautelar de embargo, sobre las rentas o bienes del deudor hasta que cancele la deuda materia de cobranza.

La medida cautelar de embargo estaba a cargo del Banco de la Nación. Realizado o practicado el embargo, se remiten los actuados al juez correspondiente según la cuantía de la deuda.

El Juez sin mayor trámite, procedía a ordenar inmediatamente la tasación y remate de los bienes embargados, siguiendo lo normado por el Código de Procedimientos Civiles. El producto del remate, se imputaba a la deuda y si resultaba un remanente, se entregaba al ejecutado.

El procedimiento de cobranza coactiva no podía ser suspendido por ninguna otra autoridad que no fuese la entidad encargada de la acotación, la que podía suspender en los siguientes casos:

- a) Que la deuda haya sido totalmente pagada.
- b) Que la obligación tributaria estuviese prescrita.
- c) Que la acción de cobranza se siga contra persona que no es la obligada al pago.
- d) Que se compruebe haber presentado dentro del término legal la reclamación pertinente y que esta se encuentre en trámite, y
- e) Que se acredite, en los casos de embargo, con título inscrito en los Registros Públicos o con documento fehaciente, a juicio de la Administración Tributaria, que el bien embargado pertenece a persona distinta del deudor.

El ejecutado está sujeto al pago de las costas, conforme a un arancel, desde el que se decretaba el embargo de sus bienes.

Otra característica final de éste procedimiento es que en ese entonces, las entidades que por ley especial tenían facultades para el cobro coactivo de tributos de los que eran destinatarios, en el lapso de los años 1966 a 1967 continuarían ejerciendo dichas funciones para que al final, el Banco de la Nación asuma la cobranza de los mismos.

#### **2.2.1.2 Segunda etapa: Dación del Decreto Ley Nro.- 17355.-**

Con fecha 31 de diciembre de 1968 se emite la Decreto Ley 17355, que deroga en forma expresa a la Ley Nro. 4528 y todas sus modificatorias y ampliatorias.

Como parte integrante del Decreto Ley, a través de la historia encontramos una serie de normas que lo modifican y amplían sus alcances, para tal efecto podemos citar: el Decreto Ley Nro. 18985 del 12 de Octubre de 1971, el Decreto Ley Nro. 21292; el Decreto Supremo Nro. 004-82-EFC del 7 de Enero de 1982; la Resolución Ministerial N°102-82-EPC/II del 08 de Febrero de 1982; el Decreto Legislativo Nro. 300 (Código Tributario); Decreto Ley Nro. 18357 del 08 de Agosto de 1970; Decreto Supremo Nro. 071-70-PE; Decreto Ley Nro. 19267 del 11 de Enero de 1972; Decreto Supremo Nro. 020-81-JUS del 15 de Septiembre de 1981 y

el Decreto Supremo Nro. 411-EFC del 23 de Septiembre de 1983 y la Resolución Ministerial Nro. 155-85-EF/74 del 11 de Abril de 1985; el Decreto Legislativo Nro. 250 del 05 agosto de 1989; Resolución de Superintendencia Nro. 079-90-SUNAT del 13 de Abril de 1990; Decreto Supremo Nro. 032-92-EF del 19 de Febrero de 1,992; Decreto Supremo Nro. 092-89-EF; Resolución de Superintendencia Nro. 014-89-SUNAT; Decreto Legislativo Nro. 556 (Ley de Presupuesto del Sector Público para el año 1990); Decreto Legislativo Nro. 769 del 31 de Marzo de 1992; Decreto Ley Nro. 25859 del 24 de Noviembre de 1992; R.M. Nro. 049-93-EF/SAFP del 06 de Mayo de 1993 y Decreto Legislativo Nro. 773 del 31 de Diciembre de 1993.

Lo característico del procedimiento normado por el Decreto Ley N° 17355, es que se trata de un procedimiento fundamentado en el principio de ejecutividad del derecho administrativo y que permita el cobro coactivo de las deudas tributarias del Estado.

Este procedimiento de cobranza coactiva debía durar máximo un mes, ya que luego de la notificación administrativa por diez días, si el deudor no pagaba durante este plazo, la administración tributaria procede a remitir al Juez Coactivo el expediente para que notifique coactivamente dando un plazo de tres días bajo apercibimiento de dictarse medida cautelar de embargo.

Si el deudor tributario no cancelaba dentro del plazo citado se procedía a la efectivización del embargo y, en su caso, a la tasación y remate de los bienes embargados. Otra característica que tenía el procedimiento, era que el Juez Coactivo era un funcionario del Banco de la Nación, quien tenía como auxiliares a los secretarios nombrados por el Poder Judicial.

Al Juez Coactivo le llegaban todos los procedimientos por deudas con el Estado, sean de los Ministerios, las Municipalidades, la Administración Tributaria, Aduanas o cualquier otra entidad del sector público nacional.

#### **2.2.1.3 Tercera etapa Dación del Decreto Legislativo Nro.- 25859.**

En la tercera etapa, se inicia con el Código Tributario que innova el sistema tributario instaurando la figura del Ejecutor Coactivo, como funcionario perteneciente a la Administración Tributaria y que está encargado de realizar el procedimiento de cobranza coactiva por los adeudos tributarios para el Estado.

Debemos citar que hasta el año de 1994, se encontraban vigentes las dos últimas etapas, ya que la Ley N° 4528 fue derogada anteriormente.

Cabe señalar que dentro de la etapa que analizamos, se encuentran los sistemas de cobranza coactiva correspondientes a la Administración de Fondos de Pensión (AFP).

Si bien todavía, a la fecha, no se ha implementado éste procedimiento en las A.F.P. vale anotar que por ley se han da nombrar Ejecutores Coactivos pertenecientes al Sistema Privado de Pensiones los que estarán encargados de conocer en forma exclusiva solamente las acciones de cobranza correspondientes a los aportes impagos que puedan interponer las Administraciones de Fondos de Pensiones (A.F.P.) contra los empleadores o aportantes o las instituciones bancarias o financieras dentro del Sistema Privado de Pensiones.

Con la cobranza coactiva a cargo de los Administradores de Fondos de Pensiones (AFPs), se quiebra hasta ahora la identidad entre el Estado y la cobranza coactiva a particulares, hecho que no se implementó.

Quizás se debe señalar que la cobranza coactiva se fundamenta en la presunción de la legalidad de los actos de la administración pública; ahora las Administraciones de Fondos de Pensiones no tienen ese poder (Presunción de Legalidad); por eso surge la figura la Superintendencia de las Administradoras de Fondos de Pensiones para poder dar fe de esa legalidad.

Las Administradoras de Fondo de Pensiones tampoco gozan de la ejecutividad de sus actos, es por eso que al Ejecutor Coactivo lo nombra la Superintendencia.

Lo que se aprecia en esta etapa es que tiene como principio matriz y rector la delegación de las facultades coactivas fuera del poder judicial.

La delegación de facultades coactivas a un funcionario de la administración tributaria, se puede fundamentar en la naturaleza de la obligación tributaria, hecho que se encuentra en el interés público que subyace a la existencia de las Administradoras de Fondos de Pensión. Dando un alcance final de ésta tercera etapa de la historia, se debe precisar que es característica propia la figura del Ejecutor Coactivo.

En forma general, el procedimiento se inicia con la notificación de la resolución de Ejecución Coactiva otorgando un plazo de siete días para la cancelación de la deuda, bajo apercibimiento de embargo.

Es dirigido por el Ejecutor coactivo, prosigue con el embargo en caso de falta de cancelación de la deuda, para luego ordenar la tasación y el remata de los bienes embargados, conforme, la última parte, al Código Procesal Civil.

El Ejecutor Coactivo procederá a suspender la cobranza coactiva, en los siguientes casos:

- a) La deuda haya sido pagado o existiera a favor del deudor tributario pagos anticipados o pagos a cuenta del mismo tributo realizados en exceso, que no se encuentran prescritos.
- b) La obligación tributaria estuviese prescrita.
- c) La acción se siga contra persona distinta a la obligada al pago.
- d) Se haya presentado oportunamente recurso de reclamación, apelación o revisión, y se encuentra en trámite.
- e) Exista convenio de liquidación judicial o extrajudicial o acuerdo de acreedores de conformidad con las normas pertinentes; o cuando la persona obligada haya sido declarada en quiebra.
- f) Exista resolución concediendo aplazamiento y/o fraccionamiento de pago. Nadie podrá suspender el procedimiento coactivo, ni autoridades administrativas, políticas, judiciales, que no sea el propio Ejecutor Coactivo.

#### **2.2.1.4 Cuarta etapa: Dación de la Ley 26979 (Ley de procedimiento de Ejecución Coactiva).**

Con la nueva Ley Nro.- 26979, se deroga al Decreto Ley Nro.- 17355, dando fin de esta manera a una etapa vigente por muchos años en nuestro país, en la que se permitía el mal uso y a veces hasta abuso

del Procedimiento Coactivo de cobranza por parte de algunas entidades del estado.

La Ley N° 26979 modifica y precisa el marco legal aplicable a los procedimientos coactivos de cobranza, diferenciando tanto lo aplicable respecto de obligaciones no tributarias como de las obligaciones tributarias de los Gobiernos Locales, los que hasta la fecha actuaban tomando como base legal al Código Tributario y al Decreto Ley N° 17355.

Con La Ley N° 26979, se excluye del ámbito del Código Tributario las obligaciones de naturaleza tributaria cuya ejecución esté a cargo de los Gobiernos locales, por lo que, de acuerdo al marco legal establecido en la Ley en mención, quienes deben desarrollar los procedimientos de ejecución coactiva para el cobro de las obligaciones tributarias son las municipalidades.

La norma dispone entre otras novedades que el Ejecutor Coactivo puede trabar una medida cautelar previa (siempre y cuando notifique previamente el acto administrativo) cuando existan razones que le permitan suponer que la cobranza podría devenir en infructuosa.

Por otro lado, el reglamento de dicha norma, dispone que si se traba un embargo en forma de intervención, el interventor debe depositar los fondos recaudados en el Banco de la Nación, los que sólo podrían ser entregados a la administración, cuando el proceso coactivo haya

concluido. Y si la medida cautelar es en forma de retención, el Ejecutor Coactivo no podrá retirar ni puede exigir que se le entreguen a disposición los bienes retenidos hasta que la medida cautelar previa se convierta en definitiva.

Cabe señalar que la medida cautelar previa no debe exceder de un plazo de 30 días prorrogables a 30 días más si es que se presentara algún recurso impugnativo, para luego convertirse en definitiva o en todo caso dicha medida caducará y los bienes retenidos quedarán liberados. Cabe agregar que la presente norma deroga el Decreto Ley N° 17355, estableciendo un Marco Legal para los Actos de la Administración Pública en cuanto a los elementos formales genéricos y específicamente sobre el procedimiento de ejecución coactiva de obligaciones No tributarias y también el procedimiento de cobranza coactiva para obligaciones tributarias de los Gobiernos Locales.

Se debe precisar que la cobranza coactiva de las obligaciones tributarias a cargo del gobierno central queda en poder de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y su aplicación normativa se encuentra regulada en el Código Tributario y el reglamento de cobranza coactiva aprobado por Resolución de Superintendencia Nro. 216-2004.

## **2.3 EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA Y SUS LÍMITES CONSTITUCIONALES**

### **2.3.1 Definición del Procedimiento de Cobranza Coactiva.**

La definición más cercana del procedimiento de cobranza coactiva, es aquella posibilidad que tienen las entidades públicas para ejercer actos de coerción, con la finalidad de hacer efectivos los actos administrativos emitidos por estas, evitando recurrir al Poder Judicial.

Para Danos y Zegarra, por el procedimiento coactivo “las entidades estatales que forman parte de la Administración Pública persiguen el cobro forzoso de las acreencias pecuniarias y otras obligaciones de Derecho Público, independientemente de la voluntad del obligado, estando facultadas para detraer del patrimonio jurídico del deudor bienes y derechos hasta la satisfacción de lo adeudado”. (DANÓS.1999)

La ejecución forzosa, es una manifestación de la potestad pública, que se ejerce sobre el ciudadano obligado, en la proporción y oportunidad que el caso amerite, destinada a restablecer la situación jurídica vulnerada”.( BARTRA.1997).

Consideramos que el procedimiento coactivo es una facultad o prerrogativa del Estado frente a los administrados con la finalidad de dar cumplimiento a los actos administrativos emitidos.

Para el español Jordi SOPEÑA, “Por ejecución forzosa se entiende el medio jurídico por el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando éste no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción independientemente de la voluntad del obligado, venciendo su contraria voluntad”. (SOPEÑA.1993).

El apremio es una de las prerrogativas especiales de que goza la Administración Tributaria de ejecutar por sí misma sus actos, desplegando su aparato coactivo con o sin la voluntad del obligado.

Es necesario dejar señalado en la definición del procedimiento coactivo, los funcionarios públicos (ejecutores y auxiliares coactivos) deben tener en cuenta los derechos constitucionales en la aplicación de dicho procedimiento, lo que no hace más que reconocer la jerarquía normativa de nuestra ley fundamental.

### **2.3.2 Reconocimiento Constitucional al Procedimiento de Cobranza.**

En nuestra legislación, la prerrogativa que ostenta el Estado para iniciar procedimientos de cobranza coactiva (el principio de auto tutela administrativa) está regulado en el artículo 192° de la Ley del

Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, que señala “Que los actos administrativos tendrán el carácter de ejecutorios, salvo que exista una disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que estén sujetos a condición o plazo conforme a ley.

Para poder precisar si el procedimiento de cobranza realmente se encuentra amparado en la Constitución, debemos recurrir a la doctrina, en tal sentido; el profesor Danos señala “Que la auto tutela administrativa, si bien tiene un reconocimiento legal muy claro, no tiene un reconocimiento explícito en nuestra Constitución.( DANÓS.1999).

Para especialista en derecho Administrativo Morón Urbina, “el reconocimiento constitucional remoto para la ejecutoriedad del acto administrativo se puede encontrar en el numeral 1 del artículo 118° de la Constitución, norma mediante la cual se le encarga al Presidente de la República - entiéndase Administración Pública - a cumplir y hacer cumplir la Constitución, los tratados, las leyes y demás disposiciones legales; de tal forma que la administración resulta siendo la garante del cumplimiento de la ley, resultando de ello que lo debe hacer autónomamente, sin intervención de otro organismo como el Poder Judicial.( MORÓN.2005).

Para la doctrina administrativa española el procedimiento de apremio, es una manifestación clara del principio de auto tutela o autodefensa ejecutiva de la Administración, “por la que ésta se halla

exenta de la carga de solicitar a los Tribunales la ejecución de sus propias decisiones -pudiendo llevarla a cabo ella misma-", lo que constituye para su ordenamiento un principio general de la actuación de la Administración Pública.

No obstante, cuando analicemos los límites al procedimiento de cobranza coactiva, esta autotutela con reconocimiento constitucional indirecto no es irrestricta.

### **2.3.3 Límites constitucionales al Procedimiento de Cobranza.-**

Como hemos tratado el reconocimiento constitucional al procedimiento de cobranza coactiva es indirecto, por lo que cabe preguntarse si esta prerrogativa estatal es absoluta, o se encuentra limitada constitucionalmente.

Según Dromi, "(...) el Derecho Administrativo contemporáneo trata de resolver la problemática, busca conciliar las prerrogativas que traduce el ejercicio del poder con las garantías estatuidas por el ordenamiento jurídico para proteger los derechos individuales (...)".(DROMI.1973).

En ese sentido se pronuncian Danos y Zegarra cuando señalan que "(...) Debe tenerse presente que la facultad de la Administración Pública para ejecutar forzosamente sus decisiones no es irrestricta, sino que evidentemente está sujeta a las limitaciones que impone la

Constitución, sin perjuicio de otros límites que pueden establecer las leyes (...).

Entonces, resulta necesario que se respeten los derechos constitucionales de los ciudadanos en la aplicación de los procedimientos administrativos tributarios. En efecto, la entidad estatal designada para ello, por el solo hecho de gozar del principio de autotutela, no puede efectuar un ejercicio arbitrario e irrestricto de las normas legales. Si bien es cierto que la actuación estatal busca obtener fines colectivos, ello no puede ser el sustento para violentar los derechos constitucionales de los ciudadanos.

Pero, ¿cuáles son estos derechos constitucionales que no pueden ser transgredidos? Al respecto, se pueden distinguir limitaciones literalmente reguladas en la Constitución y limitaciones deducidas a través de los métodos de interpretación, las cuales pasamos a señalar:

#### **2.3.3.1 Limitaciones manifiestamente reconocidas**

- Principio de legalidad.
- Respeto a los derechos fundamentales de las personas.

Para Danos y Zegarra, las limitaciones expresas a la potestad administrativa en nuestra Constitución son:

- a) Prohibición que tienen los entes administrativos para disolver las asociaciones, fundaciones y otras organizaciones jurídicas por decisión administrativa, regulado en el numeral 13° del artículo 2.
- b) La prohibición de la incautación o sustracción por orden administrativo de libros, comprobantes y documentos contables y administrativos, salvo por orden judicial, regulado en el numeral 10° del artículo 2.
- c) El derecho a la inviolabilidad del domicilio de los administrados, que determina la prohibición de los funcionarios públicos de ingresar al domicilio de los particulares, salvo que se cuente con el consentimiento del afectado o se cuente con la autorización judicial respectiva; derecho reconocido en el numeral 9° del artículo 2.

Morón, añade los siguientes derechos constitucionales:

- a) El reconocimiento del derecho al debido proceso reconocido en el numeral 3 del artículo 139° de la Constitución, el cual se plasma en los siguientes aspectos:
  - a.1 La existencia de un acto previo debidamente notificado, emitido respetando el debido procedimiento del administrado, así como una debida notificación del acto administrativo que da por iniciado el procedimiento coactivo, esto es, la resolución de ejecución coactiva.

- a.2 La posibilidad cierta que cuentan los administrados de lograr la suspensión de los efectos del acto administrativo, cuando estos pueden causar daños de imposible o difícil recuperación, a través de una solicitud cautelar.
- a.3 La posibilidad de emitir órdenes cautelares positivas. Cuando la obligación contiene actos de contenido positivo, la medida cautelar impide la ejecución del acto, pero cuando esta se presenta respecto de obligaciones con actos de contenido negativo la medida cautelar implica dotar de efectos positivos al acto. Sin embargo, el numeral 2 del artículo 237 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, reconoce la posibilidad de la administración de dictar medidas cautelares para garantizar la eficacia de los actos, en tanto no se ejecuten, sin distinguir el tipo de acto administrativo.
- a.4 Proscripción de la regla *solve et repete*, al haberse excluido en nuestra legislación administrativa el requisito del pago previo de la obligación o deuda tributaria, para dar uso a los recursos administrativos o judiciales.
- b) Derecho de presunción de inocencia, reconocido en el literal e) del numeral 24 del artículo 2 de la Constitución, el cual se verifica a través de:

- b.1 La postergación de ejecución de los actos sancionatorios de carácter personal, ya que la ejecución inmediata puede producir efectos que serán difíciles de reparar por el pronunciamiento definitivo que pueda declarar la nulidad del acto administrativo.
- b.2 La erradicación de las sanciones moralizantes, ya que estas exceden los objetivos de ejecutividad administrativa.
- c) Derecho a la honra y reputación. Muchas sanciones administrativas tienen como elementos anexos el desarrollo de acciones que buscan publicitar la relación de personas con incumplimiento de obligaciones administrativas, sin embargo, este tipo de sanciones culminan con un daño moral irreparable.

### **2.3.3.2 Límites Constitucionales adicionales**

Los derechos constitucionales de las personas sean naturales o jurídicas identificados que encuentran un reconocimiento directo contra el ejercicio de la potestad administrativa a través del uso de los actos de coerción, pasamos a analizar, de manera general, los otros derechos que podrían ser reconocidos frente a la actuación del Estado.

Según la norma constitucional, los ciudadanos tenemos reconocidos como derechos fundamentales todos los regulados en su

artículo 2°, dentro de los cuales se encuentran la mayoría de los descritos anteriormente citados.

Adicionalmente, el artículo 3° de la norma en mención, señala que también se reconocen como derechos los reconocidos en cualquier otra disposición constitucional, en otros de naturaleza análoga o que se fundan en la dignidad del hombre, o en los principios de soberanía del pueblo, del Estado Democrático de Derecho y de la forma republicana de gobierno.

De otro lado, la Cuarta Disposición Transitoria y Final del Texto Constitucional reconoce a los ciudadanos que sus derechos constitucionales serán interpretados de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y con los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por el Perú.

En consecuencia, los derechos constitucionales exceden al artículo 2° y, desde nuestro punto de vista, merecen reconocimiento y respeto por parte de la Autoridad Administrativa al momento de ejercer sus prerrogativas coactivas.

#### **2.3.4 Naturaleza jurídica del Procedimiento Cobranza**

Es un procedimiento de carácter exclusivamente administrativo, debiendo descartarse aquellas tesis que pretenden asignarle carácter jurisdiccional.

Al respecto, Antonio LÓPEZ DÍAZ, señala que “el análisis de la naturaleza del procedimiento de cobranza coactiva puede llevarse a cabo atendiendo al aspecto subjetivo es decir a los órganos que lo impulsan; y al aspecto objetivo, en función de la naturaleza de las actuaciones que comprende”.( LÓPEZ.1992).

En relación con el aspecto subjetivo, es claro que se trata de un procedimiento administrativo llevado a cabo por funcionarios de entidades públicas que no forman parte del Poder Judicial. Tanto los Ejecutores Coactivos como sus Auxiliares son designados por entidades administrativas a las cuales la ley les confiere expresamente dicha atribución sin ceñirse a las reglas constitucionales que rigen para la selección de magistrados judiciales. En tal sentido, el artículo 7.2 de la Ley N° 26979 establece que el Ejecutor y los Auxiliares forman parte del personal de la entidad administrativa acreedora y la parte final del artículo 114° del Código Tributario establece que “(...) deberán ser funcionarios de la Administración”.

Si bien desde una perspectiva subjetiva la naturaleza administrativa del procedimiento de ejecución coactiva es aceptada pacíficamente por la doctrina administrativa mayoritaria, las antes referidas tesis jurisdiccionalistas argumentan que la ejecución forzosa contra el administrado por el impago de obligaciones pecuniarias supone necesariamente el ejercicio de una función materialmente jurisdiccional.

La referida tesis es rebatida en base a dos consideraciones: en primer lugar, en el procedimiento coactivo están ausentes las notas de neutralidad e independencia propia de los órganos jurisdiccionales, porque la ejecución coactiva es ejercitada por un órgano de la Administración acreedora de las obligaciones que se pretenden forzosamente satisfacer. Por regla general, en los procedimientos administrativos los entes públicos actúan como juez y parte, lo que no sucede con los órganos judiciales que actúan como terceros a quienes se les encomienda la función de decir el derecho. En segundo lugar, otro aspecto que distingue a la función administrativa de la jurisdiccional estriba en el carácter de cosa juzgada de las decisiones jurisdiccionales, mientras que por mandato de la Constitución, las actuaciones administrativas siempre son susceptibles de revisión judicial.

Al respecto, Mercedes LAFUENTE, señala que aunque con frecuencia aparecen relacionadas la ejecución forzosa de los actos

administrativos o autotutela ejecutiva con la fase de ejecución de los procesos judiciales, porque cumplen funciones similares, dado que en la ejecución forzosa el acto administrativo sirve de título ejecutivo de forma análoga a como la sentencia lo es en el proceso judicial de ejecución, es necesario distinguir la naturaleza jurídica de ambos supuestos de ejecución”, porque la actuación llevada a cabo por el juez “se caracteriza porque el juez actúa el Derecho respecto a situaciones jurídicas materiales correspondientes a otros sujetos”, mientras que “por el contrario, y a diferencia de la anterior, la Administración Pública, al ejecutar por sí su propia declaración de voluntad administrativa, lo hace como autora e interesada de la misma. Dicha actividad carece, pues, de la nota (‘terciedad’) que define la función jurisdiccional”.( LAFUENTE.1992).

Finalmente, la citada autora comenta que la naturaleza jurídica-administrativa de la potestad de ejecución forzosa se comprueba desde que existe la posibilidad de demandar la fiscalización jurisdiccional de la legalidad del procedimiento administrativo de ejecución coactiva, lo que en nuestro ordenamiento está previsto por los artículos 23° y 40° de la Ley N° 26979 y artículo 122° del Código Tributario, que contemplan la posibilidad de que el ejecutado pueda recurrir ante el Poder Judicial demandando la revisión del cumplimiento de los requisitos formales del

procedimiento sin entrar al análisis del fondo del asunto o de la procedencia de la ejecución.

### **2.3.5 Justificación de la existencia del procedimiento de Cobranza Coactiva**

Se han ensayado múltiples respuestas en la doctrina para justificar la titularidad por parte de la Administración Pública del poder para ejecutar el cobro forzoso de cantidades líquidas a su favor, mediante la imposición de apremios sobre el patrimonio de los particulares, sin necesidad de acudir al auxilio de los jueces.( SANZ.1990).

Una parte mayoritaria sostiene que constituye una manifestación clara del principio de autotutela en cuya virtualidad las entidades de la Administración ostentan la prerrogativa para ejecutar por sí mismas sus propios actos administrativos sin intervención judicial previa.

Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás RAMÓN FERNÁNDEZ señalan que mientras en las sociedades actuales rige el principio de “paz jurídica” o de la heterotutela, de modo que cualquier conflicto entre los particulares, ya se trate del reconocimiento de un derecho o de obtener la ejecución de un acto, debe ser obligatoriamente sometido al conocimiento de los órganos judiciales para su resolución, salvo que se trate de alguno de los supuestos verdaderamente excepcionales en que la legislación

admite la autotutela privada; en cambio, el principio de autotutela administrativa faculta a las entidades de la Administración Pública para ejecutar sus propios actos administrativos utilizando la coacción directa sobre los administrados a través de los medios que prevé la legislación.( GARCÍA DE ENTERRIA.1997).

Como se ha señalado en algunas investigaciones efectuadas anteriormente, si bien la autotutela administrativa, como otras potestades importantes de la Administración Pública no posee un refrendo explícito en nuestro texto constitucional, sin embargo, sí está prevista en normas de rango legal en las normas pertinentes del Código Tributario vigente que facultan a las entidades encargadas de administrar tributos para imponer sanciones consistentes en: cierre temporal de locales, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, multas, por citar sólo el caso de dos de las numerosas leyes que antes de la dación de la ley N° 26979, otorgaban potestad a la administración para la ejecución forzosa de sus decisiones.

En la línea de lo indicado, debemos referir que el procedimiento de ejecución coactiva no es sino una modalidad específica de los mecanismos de que disponen los entes públicos para la ejecución forzosa de sus actos administrativos. La singularidad de dicho procedimiento estriba en que versa sobre la ejecución a favor de la Administración de las

obligaciones exigibles surgidas como consecuencia de una relación jurídica pública, facultándose al órgano encargado de la ejecución para afectar el patrimonio jurídico del deudor detrayendo la cantidad de dinero o bienes necesarios para satisfacer el importe adeudado.

Otros sectores de la doctrina consideran que el fundamento de la potestad de la Administración para procurarse el cobro de sus acreencias de carácter público se encuentra no sólo en la potestad de autotutela administrativa sino también en otros principios administrativos tales como: el de presunción de legalidad o validez de los actos administrativos, en cuya virtud los actos de la Administración Pública se presumen ajustados a derecho ostentando plena fuerza obligatoria mientras no sean invalidados; o en el principio de eficacia administrativa, derivado del cual se estima necesario proveer los mecanismos para asegurar la satisfacción de los intereses públicos atendidos por la Administración. A continuación analizaremos brevemente dichas tesis.

#### **2.3.5.1 La fundamentación en la necesidad de satisfacción de los intereses públicos.**

Para algunos la potestad de ejecución forzosa administrativa también encuentra justificación “en la necesidad de la Administración Pública de dar cumplimiento a los actos administrativos incumplidos por el

administrado con el fin de que los fines públicos perseguidos por la Administración, al dictarlos, reciban adecuada satisfacción”. (LA FUENTE .2000).

Como sabemos los entes de la Administración Pública cumplen una función “servicial”, su papel consiste en la tutela de los intereses generales indispensables para la vida en sociedad.

Al respecto la Constitución Española consagra expresamente en su artículo 103° la regla siguiente: "La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales(...)", enunciado que a decir de Alejandro NIETO, tiene una enorme relevancia en tanto que cumple una función de limitación del poder, ya que restringe la legitimidad de la actuación administrativa únicamente en el marco de tales intereses generales, pero además se opone deliberadamente a la apropiación del poder ya sea por parte de los burócratas, quienes tienden a utilizar el aparato administrativo en beneficio de sus propios intereses, como “rechaza también que la Administración Pública esté al servicio, ya no de un Partido político (...), sino al del Gobierno y aun del Estado. Porque si bien es verdad que ‘el Gobierno dirige la Administración civil y militar (...)’, esta dirección no significa que la Administración haya de servir al Gobierno: a quien sirve...es a los intereses generales”. (NIETO.1991).

Para cumplir con la misión de perseguir la consecución del interés público el ordenamiento público le otorga a la Administración un estatus jurídico especial habilitándola para el ejercicio de ciertas potestades singulares, como la de emitir decisiones o actos administrativos capaces de producir efectos jurídicos que inciden directamente en la esfera jurídica del administrado, ya sea creando, otorgando o declarando derechos e imponiendo obligaciones, así como la facultad de imponer o hacer ejecutar por su propios medios lo ordenado. Desde dicha perspectiva se ha sostenido que “como regla general los intereses públicos no son demorables, y en consecuencia, los actos de la Administración son también, como regla general, inmediatamente ejecutivos”.( GUÁITA, 1958).

Para BARCELONA LLOP (...) puesto que la Administración tutela y persigue la consecución del interés público (...) viene institucionalmente configurada de forma diversa a como lo están los privados. Se le reconoce, en suma, una posición institucional singular que es de la que manan las potestades de decisión ejecutiva y de ejecución forzosa, que a aquélla se van a reconducir dogmáticamente”.(BARCELONA LLOP.1995).

### **2.3.5.2 La fundamentación en la presunción de legalidad de los actos administrativos.**

Otro sector de la doctrina administrativa justifica las potestades de autoejecución por la propia Administración en el denominado principio de presunción de legalidad de los actos administrativos, conforme al cual las decisiones de la Administración, en razón de que su actuación debe estar dirigida a satisfacer los intereses de la colectividad, se entienden emitidas de conformidad con el ordenamiento jurídico, mientras que dicha presunción no sea destruida vía la declaración de invalidez de tales actos. Basándose en dicha presunción los actos administrativos constituyen título suficiente para su ejecución por parte de la misma Administración.

En ese línea de razonamiento señala BOQUERA OLIVER:" La Administración ejecuta forzosamente los efectos de los actos administrativos porque se presumen conformes a la Constitución y a las leyes (...). La ejecución del acto administrativo por su autor es, podemos decir, la última consecuencia de su presunción "iuris tantum" de legalidad. El acto se considera legal y encaminado hacia un fin público, lógico es, pues, que la Administración, si el particular no cumple voluntariamente el acto administrativo, le fuerce a ello". ( BOQUERA.1996).

Para LAFUENTE BENACHES, no cabe duda que “la ejecución forzosa de los actos administrativos es, por tanto, el corolario de una concepción que presume legales las decisiones administrativas”. En su opinión, sostener lo contrario, “equivale a dificultar que aquélla (la Administración) armonice la realidad concreta, modificada por la decisión administrativa, con el ordenamiento jurídico; esto sería lo mismo que proponer para el acto administrativo una imperatividad mitigada y predicar del mismo una presunción de legalidad que quedaría desvirtuada ante la menor resistencia del particular. Ello supondría, en la mayor parte de las ocasiones, un entorpecimiento de la satisfacción de los intereses públicos”.

Distinta es la posición de otros autores como BETANCOR RODRÍGUEZ para quien la presunción de legalidad del acto administrativo no es por sí sola fundamento suficiente para justificar la potestad de ejecución forzosa por parte de la Administración. (BETANCOR.1992).

### **2.3.6 Características del procedimiento coactivo**

Delimitado el límite constitucional del procedimiento, corresponde señalar sus características, las cuales señalamos:

- a) Es un procedimiento administrativo, ya que se diferencia de la heterotutela que es el acceso a la administración de justicia o derecho a la tutela jurisdiccional efectiva.
- b) Es un procedimiento ejecutivo, porque no permite que se cuestione el acto administrativo que da origen al procedimiento de cobranza coactiva. En estricto, el inicio del procedimiento de cobranza coactiva presupone que el contribuyente ha consentido o ha agotado los medios impugnativos contra el acto administrativo.
- c) Es un procedimiento autónomo, porque no hay posibilidad de que ninguna autoridad política, judicial o administrativa pueda avocarse salvo el mismo ejecutor coactivo.
- d) Es un procedimiento formal y reglado, ya que las facultades del ejecutor coactivo y la delimitación del procedimiento se encuentran reguladas por ley, en este caso el Código Tributario y su reglamento.

### **2.3.7 Presupuestos del procedimiento coactivo**

Siguiendo a Danós y Zegarra, podemos señalar que el procedimiento de cobranza coactiva tiene los siguientes presupuestos objetivos:

### **2.3.7.1 Carácter público de la obligación ejecutable coactivamente**

La potestad de la Administración Pública de ejercer el procedimiento de cobranza coactiva para hacer cumplir las obligaciones o la recuperación de ingresos tiene su fundamento en una relación jurídica de carácter público.

Se distingue de una relación de naturaleza comercial donde se presentan dos partes en relación de igualdad. Así, cuando el Estado tiene acreencias surgidas de relaciones que pertenecen al ámbito del Derecho Privado, como sería el caso de que se presente como arrendador de un bien, tendrá necesariamente que recurrir al Poder Judicial para solicitar como cualquier ciudadano la tutela jurisdiccional efectiva. Sostenerlo contrario, implicaría la vulneración de diversos derechos constitucionales de la parte contraria, como por ejemplo, el derecho de defensa, de igualdad, tutela jurisdiccional y debido proceso.

Sobre el particular, debemos tener en cuenta que dentro del Título Tercero de nuestra Constitución, denominado del Régimen Económico, el Estado reconoce el pluralismo económico, por lo que la actividad empresarial del Estado y la actividad privada deben recibir el mismo trato.(OCHOA.2011).

### **2.3.7.2 Existencia de un acto declarativo previo o título ejecutivo de la obligación.**

El inicio de un procedimiento de cobranza coactiva requiere la existencia de un acto administrativo previo que determine claramente la obligación incumplida o el importe materia de cobranza. Adicionalmente a la emisión del acto, se debe verificar que este se encuentre válidamente emitido y que ha sido puesto en conocimiento del administrado. A través de la notificación previa del acto se busca que el administrado cumpla voluntariamente con la obligación, pero de considerar que este ha sido mal emitido por un vicio formal o sustancial, podrá impugnarlo ante la misma Autoridad Administrativa.

### **2.3.7.3 Entidades que pueden recurrir al procedimiento de ejecución coactiva.**

La titularidad del procedimiento de cobranza coactiva debe estar asegurada a una entidad estatal y referida a obligaciones e ingresos de carácter público.

#### **2.3.7.4 Órganos competentes para la ejecución.**

El órgano competente para tramitar el procedimiento de cobranza coactiva es el ejecutor coactivo, funcionario designado por las propias administraciones públicas.

Anteriormente, eran los ejecutores coactivos adscritos al Banco de la Nación los competentes, por lo que se podía distinguir claramente la presencia de un tercero distinto del ente administrativo y del administrado. Sin embargo, con el tiempo se fueron ampliando las entidades administrativas a quienes se les facultó el nombramiento directo de aquellos.

La situación actual es cuestionada en cierta medida, ya que se menciona que el ejecutor coactivo pierde su independencia al momento de evaluar el inicio de la cobranza coactiva.

#### **2.3.8 Discrecionalidad y arbitrariedad**

Un aspecto importante que consideramos debe quedar claramente diferenciado, son las definiciones de discrecionalidad y arbitrariedad. Esta distinción toma su verdadera relevancia al verificarse que el ejecutor coactivo dentro de la regulación coactiva tiene facultades discrecionales, pero ¿cuáles son estas?, ¿una facultad discrecional no tiene el riesgo de

convertirse en una decisión arbitraria? A fin de despejar estas dudas pasamos a desarrollar estos aspectos.

#### **2.3.8.1 El principio de legalidad**

Un concepto previo necesario para dar respuesta a nuestras interrogantes es la definición del principio de legalidad. Dicho principio consiste en que ningún órgano del Estado puede tomar una decisión que no sea conforme a una disposición (norma) anteriormente dictada. Así, la autoridad administrativa solo podrá tomar la decisión que le haya sido permitida previamente. Esta delimitación de funciones se diferencia de las facultades permitidas a las personas naturales o jurídicas quienes se rigen por la regla constitucional de que solo se encuentran restringidos de efectuar las acciones o comportamientos que legalmente le estén prohibidos.

#### **2.3.8.2 El acto discrecional.**

Son actos que si bien en principio la Administración los tiene delimitados, la norma les da una determinada libertad, ya que la conducta, análisis y decisión que el funcionario llega a tomar no es restringido por norma alguna de manera total, sino por la finalidad jurídica a cumplir que es la satisfacción de un interés público.

De esta manera, se puede colegir que las características de un acto administrativo discrecional son las siguientes:

- a) El funcionario público se encuentra facultado a escoger, de un universo de posibilidades, la decisión más adecuada.
- b) La valorización y análisis del caso concreto la efectúa el funcionario público respetando las reglas de la moral y el interés público.
- c) El acto discrecional implica un cierto margen de libertad del funcionario público, quien al elegir una opción efectúa una evaluación de los hechos ante los que se encuentra y no una decisión automatizada en función a la ley.

### **2.3.8.3 La diferencia entre discrecionalidad y arbitrariedad**

Para Marienhoff, la arbitrariedad es una conducta antijurídica e ilegítima de los órganos del Estado, en cambio, la discrecionalidad se encuentra dentro de un marco de juridicidad y es, por principio, legítima. Es así que, un acto discrecional busca satisfacer los fines de la ley, como es el interés público, en cambio, el acto arbitrario se aparta de la finalidad a la que el acto emitido debe responder. Una diferencia adicional se determina porque la arbitrariedad es una libertad mal orientada, mientras que en la discrecionalidad, si bien también goza de libertad, se encuentra limitada por la satisfacción del interés público. (MARIENHOFF.1987).

Al respecto, Abad, analizando las resoluciones de ratificación de magistrados del Poder Judicial, encuentra una diferencia entre discrecionalidad y arbitrariedad en la no motivación de las resoluciones de cese de magistrados. Es así que, citando a Tomás Ramón Fernández, señala que "La motivación de la decisión comienza, pues, por marcar la diferencia entre lo discrecional y lo arbitrario, y ello, porque si no hay motivación que la sostenga, el único apoyo de la decisión será la sola voluntad de quien adopta, apoyo insuficiente, como es obvio, en un Estado de Derecho en el que no hay margen, por principio, para el poder puramente personal".( ABAD YUPANQUI.1991).

#### **2.3.8.4 Límites a la facultad discrecional**

Esta facultad otorgada a los entes administrativos debe encontrarse limitada a fin de no caer en arbitrariedades. Estas limitaciones puedan estar enmarcadas en la motivación del acto administrativo, así como los fines que se persiguen con dichos motivos. Es finalmente el Estado de Derecho que le pondrá las restricciones a los actos discrecionales.

Una primera relación de límites la constituyen los siguientes:

- a) La existencia de una ley autoritativa.

En efecto, si bien el acto discrecional se puede basar en criterios no legislativos, no se debe desligar la emisión del acto a la norma que le dio origen.

- b) Que el acto discrecional satisfaga de la mejor manera el interés público.
- c) Que el acto administrativo responda a una finalidad que se encuentre expresa o implícitamente señalada por ley.

Un segundo tipo de límites lo constituyen:

- a) La ausencia del hecho requerido para emitir el acto administrativo.  
De no presentarse los hechos necesarios, la emisión del acto discrecional no podrá ser efectuada por la autoridad administrativa. Por ejemplo, en el tema de cobranza coactiva se requiere que el contribuyente deje de pagar su deuda tributaria para que el ejecutor adopte de manera discrecional una medida de embargo.
- b) El incumplimiento de requisitos formales.  
Tanto los actos reglados como los actos discrecionales deben respetar reglas formales para su emisión, siendo su inobservancia causal de vicio de validez. Un ejemplo de ello, es el relativo a la competencia de los ejecutores coactivos. Por ejemplo, si bien el ejecutor coactivo se encuentra facultado a adoptar medidas de

embargos, esta facultad solo se encuentra permitida a ejercer respecto de los contribuyentes con los que se le ha fijado competencia.

c) La inobservancia de los principios generales del derecho.

Dentro de estos se encuentra la razonabilidad, la prudencia, la buena fe, la justicia, la equidad, la igualdad, la libertad, el debido proceso, etc.

d) La autolimitación del ente administrativo.

Se traduce cuando la propia Administración limita su facultad discrecional a través de disposiciones internas.

Para el doctor Abad, es claro que la existencia de las facultades discrecionales en las entidades públicas debe estar limitada a parámetros que permitan su control, para que de esta manera se pueda prevenir la natural inclinación humana de excederse en el poder. Por ejemplo sostener que el Consejo Nacional de la Magistratura no requiere justificar sus decisiones debido a que la emisión del voto de confianza es dada como una discrecionalidad absoluta, colisiona con el principio de interdicción de la arbitrariedad que se encuentra regulado en el artículo 3° de la Constitución Política del Perú.

Por su parte Soria, cita la Resolución Defensoría N° 038-2002/DP y la sentencia del Tribunal Constitucional en el proceso seguido por Diodoro Antonio González Ríos contra el Consejo Nacional de la Magistratura (Expediente N° 2409-2002-AA), como dos claros ejemplos donde se evidencia la facultad discrecional de ratificación de magistrados que efectuó el Consejo Nacional de la Magistratura sin motivación alguna, y que vulneraron derechos constitucionales. A mayor abundamiento, el doctor Soria indica, que el informe de la Defensoría del Pueblo señala expresamente que este tipo de decisiones habían vulnerado los principios constitucionales de dignidad de la persona, de interdicción de la arbitrariedad, el debido proceso y el acceso a la información pública. (SORIA.2003).

Como se puede apreciar, queda claramente destacado, por ambos juristas, que constituye un límite a los actos discrecionales la vulneración al principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad, pero ¿qué debemos entender por ello?

Al respecto Soria, señala que la interdicción a la arbitrariedad constituye un principio que encuentra sus cimientos en el reconocimiento del Estado Social y Democrático de Derecho, establecido en el artículo 43° de nuestra Constitución Política. Asimismo, sostiene que no tiene otro

objetivo que limitar la potestad discrecional de los agentes del Estado ya que no puede ser absoluta.

De otro lado, el referido autor cita un extracto de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida con fecha 16 de junio de 2000, en el proceso de amparo seguido por Ángel Eduardo Roncal Salazar contra el Ministerio Público y el director general de la Policía Nacional, donde este órgano colegiado analiza los típicos actos discrecionales y considera que el mismo alcance se le debe dar a las decisiones discrecionales emitidas por el Consejo Nacional de la Magistratura:

“(...) un acto administrativo dictado al amparo de una potestad discrecional legalmente establecida resulta arbitrario tanto cuando este expresa la apreciación individual de quien ejerce la competencia administrativa como cuando el órgano administrativo, al adoptar la decisión, no motiva o expresa las razones que llevan (...) a adoptar tal decisión. Motivar una decisión, en ese sentido, no es expresar únicamente al amparo de qué norma legal se expide el acto administrativo, sino, fundamentalmente expresar las razones de hecho y el sustento jurídico que justifican la decisión tomada.

En función a todo lo expuesto, consideramos que ha quedado claramente demostrado que los actos discrecionales, si bien son una facultad que legislativamente o constitucionalmente le son otorgadas a

diversos entes administrativos, deben ser utilizados dentro del marco normativo de la ley y respetando los derechos constitucionales, ya que en ningún momento la discrecionalidad se puede convertir en un acto arbitrario.

Como se mencionó anteriormente, un claro ejemplo de limitación a una facultad discrecional reconocida constitucionalmente, ha sido la facultad otorgada al Consejo Nacional de la Magistratura para la ratificación de jueces y fiscales. Esta atribución se encuentra regulada en el inciso 2 del artículo 154° de la Constitución de 1993.

En consecuencia, si las facultades discrecionales reconocidas constitucionalmente tienen límites, resulta evidente que las facultades discrecionales reconocidas por el Código Tributario a los ejecutores coactivos deben ser analizadas en función a los mismos límites.

## **2.4 EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA**

### **2.4.1 Legislación vigente aplicable al procedimiento de cobranza coactiva.**

Actualmente existen dos normas que regulan el procedimiento de cobranza coactiva y que genera en los administrados o contribuyentes confusión en la aplicación de la legislación correcta al procedimiento.

Se encuentra la ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva Ley N° 26979 y el Código Tributario Título II del Libro tercero aprobado por Decreto Supremo N°135-99-EF y normas modificatorias.

El maestro Danos cuando coexistían el Decreto Ley N° 17355 y el Código Tributario, ya criticaba porque según señalaba, se prestaba a cierta dosis de confusión en la aplicación de las reglas. Actualmente, la doble regulación se mantiene, sin embargo, la confusión se ha trasladado a los administrados.

La aplicación de alguna de las regulaciones normativas dependerá de la naturaleza de la obligación.

En el Título II del Libro Tercero del Código Tributario, denominado “Procedimiento de cobranza coactiva”, se norma el procedimiento coactivo seguido por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT.

Los temas regulados en el Código Tributario son: las Facultades del Ejecutor y Auxiliar Coactivo, la deuda exigible coactivamente, el procedimiento, las medidas cautelares, las causales de suspensión y conclusión, la intervención excluyente de propiedad, tasación, remate y abandono de bienes, el recurso de apelación y el apoyo de autoridades policiales o administrativas, la misma que se encuentra reglamentado mediante la Resolución de Nro.- 216/2004-SUNAT.

Adicionalmente, en los artículos 56° al 58° del Código Tributario se encuentra regulada la facultad de la Administración de trabar medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva, cuando luego de una evaluación se determina que existen razones o se determinen causales que establezcan que la deuda podría devenir en infructuosa.

Ley de Ejecución Coactiva - Ley N° 26979 regula, en primer lugar, los procedimientos de cobranza coactiva de obligaciones no tributarias (por ejemplo, la cobranza de las multas por infracciones de tránsito, la ejecución de orden de demolición de una obra o las multas administrativas emitidas por los ministerios). Estas obligaciones se encuentran reguladas en todo el capítulo II de la ley, denominado “Procedimiento de ejecución coactiva de obligaciones no tributarias”.

Un segundo grupo de obligaciones respecto de las cuales se ejerce el procedimiento coactivo, son las obligaciones tributarias seguidas por los gobiernos locales, como el pago del Impuesto Vehicular, del Impuesto Predial, los arbitrios municipales, las multas tributarias derivadas de estos, entre otras obligaciones tributarias, reguladas en el capítulo III denominado “Procedimiento de cobranza coactiva para obligaciones tributarias de los gobiernos locales”.

#### **2.4.1.1 Análisis de la aplicación general del Procedimiento de Cobranza Coactiva.**

El tema de la delimitación de las competencias presenta ciertas dudas en cuanto a su interpretación dentro del capítulo I de la referida ley denominado “Disposiciones generales”, aunque aparentemente queda clara en los capítulos II y III.

El primer artículo del capítulo I señala expresamente que la Ley de Ejecución Coactiva es el marco general de los procedimientos de cobranza coactiva de los gobiernos centrales, locales y regionales, y que constituye una garantía al derecho al debido procedimiento coactivo de los administrados.

Cabe preguntarse: ¿se aplica también a los procedimientos coactivos seguidos por obligaciones tributarias de entidades estatales diferentes a los gobiernos locales, léase la SUNAT?, al respecto, consideramos que la interpretación literal del referido artículo de la Ley de Ejecución Coactiva nos puede llevar a la conclusión de que esta es la norma de aplicación general, sin embargo, las obligaciones tributarias de entidades estatales distintas a los gobiernos locales tienen una ley específica que las rige, por lo que, en aplicación del principio de especialidad normativa debe ser el Código Tributario la norma aplicable.

En el caso concreto de la SUNAT, el segundo párrafo del artículo 114° del Código Tributario señala expresamente que las disposiciones del Título II del Libro Tercero del Código Tributario, regirán los procedimientos de cobranza coactiva a cargo de la referida institución.

El Tribunal Fiscal, ante recursos de quejas, presentados por contribuyentes en los procedimientos coactivos seguidos por la SUNAT, en los cuales citaron como fundamento de la queja a la Ley de Ejecución Coactiva, ha resuelto en el mismo sentido, señalando expresamente que de acuerdo con los artículos 8° y 24° de la Ley N° 26979, las disposiciones de esta se aplican exclusivamente a los procedimientos coactivos de las obligaciones no tributarias de derecho público y de las obligaciones tributarias a cargo de los gobiernos locales.

De esta manera, por ejemplo, el escrito presentado por un contribuyente solicitando la suspensión de su procedimiento coactivo seguido por la SUNAT, con base en la interposición del recurso de revisión no será procedente. Al respecto, debemos mencionar que dicho recurso, regulado en el artículo 23° por remisión del artículo 40° de la Ley de Ejecución Coactiva y por lo tanto aplicable al procedimiento coactivo de obligaciones tributarias de gobiernos locales, le permite al contribuyente solicitar la revisión de la legalidad del procedimiento coactivo en dos situaciones: a) Cuando luego de iniciado un

procedimiento de cobranza coactiva, se hubiera ordenado embargo en forma de retención, depósitos, intervención o inscripción contra un contribuyente o los responsables solidarios de este; o, b) Luego de concluido el procedimiento coactivo, pero dentro del plazo de quince días de notificada la resolución que pone fin al procedimiento.

El Código Tributario por su parte, faculta al contribuyente a presentar un recurso de apelación dentro de los veinte (20) días hábiles de notificada la resolución que puso fin al procedimiento coactivo, pero no regula la posibilidad de suspender los procedimientos en trámite. Este recurso será de competencia de la Sala de la Corte Superior del Poder Judicial, quien evaluará si se ha cumplido con el procedimiento de cobranza coactiva de acuerdo con ley.

La claridad en la aplicación de la legislación coactiva permitirá no solo a los funcionarios públicos a cargo de la cobranza coactiva efectuar una correcta aplicación normativa, sino también a los contribuyentes o administrados, según corresponda, conocer, por ejemplo, los medios de defensa que pueden utilizar en cada una de las regulaciones anteriormente descritas.

#### **2.4.1.2 Funcionarios encardados del Procedimiento de Cobranza Coactiva.**

El procedimiento de cobranza coactiva se encuentra cargo de los Ejecutores Coactivos quien tiene la responsabilidad de la recuperación de la deuda tributaria, pero dicha labor la realiza con personal de apoyo que cumple una labor de colaboración y asistencia, a quienes se les denomina auxiliares coactivos.

##### **A. El Ejecutor Coactivo.**

Es el funcionario administrativo (responsable-titular) a cargo del procedimiento de cobranza coactiva y va actuar a nombre de la respectiva entidad acreedora de la obligación a ejecutarse.

Nuestra legislación señala que el Ejecutor Coactivo ejerce sus facultades de coacción directa por parte de la Administración para la ejecución forzosa de las obligaciones exigibles siendo sólo dicho funcionario, y no cualquier otro funcionario administrativo, el llamado a ejercer las intensas atribuciones que le confiere la ley para forzar el cumplimiento de los particulares de las obligaciones tributarias y No tributarias.

El Ejecutor Coactivo ejerce sus potestades de Ejecución Forzosa de las obligaciones a que se refieren las leyes que regulan el procedimiento de Cobranza Coactiva es una particularidad que no se encuentra, por

ejemplo, en el Derecho Administrativo español, que es uno de los ordenamientos que al igual que el peruano otorga con bastante amplitud a la Administración dicha potestad de dar cumplimiento a los actos administrativos incumplidos por los administrados. Tampoco en el ordenamiento administrativo peruano resulta frecuente que una determinada potestad administrativa se singularice en una categoría de funcionarios administrativos, salvando el caso de los funcionarios de alto nivel (Ministros, Titulares de entidades públicas, etc.) y de los funcionarios que cumplen las funciones de auditor interno en las entidades estatales que integran el denominado “Sistema Nacional de Control”, entre otros ejemplos.

Los Ejecutores Coactivos serán designados por las entidades de la Administración Pública que requieran contar con dichos funcionarios previa selección mediante concurso público de méritos, lo que supone un mayor grado de transparencia seguramente con el propósito de asegurar la selección de los mejores concursantes.

Debemos tener presente que las entidades de la Administración Pública están facultadas para “celebrar convenios con el Banco de la Nación o con otras entidades públicas de carácter administrativo a fin de que éstas se encarguen de la tramitación de los procedimientos coactivos”.

Lo señalado en el párrafo anterior permite también que las entidades titulares del procedimiento de ejecución coactiva pueden delegar su tramitación no sólo en el Banco de la Nación sino alternativamente en “otras entidades públicas de carácter administrativo”, lo que en nuestra opinión excluye deliberadamente toda posibilidad de que pueda contratarse a empresas particulares para que se encarguen de la ejecución coactiva. Consideramos que dicha norma ha tenido por finalidad impedir que se repitan situaciones muchas veces denunciadas a través de los medios de comunicación de numerosas municipalidades que optaban por “tercerizar” la cobranza coactiva de sus tributos y demás ingresos de carácter público mediante la contratación de los servicios de empresas “especializadas” en dichas cobranzas que actuaban prescindiendo del más mínimo respeto de las reglas del procedimiento con el exclusivo propósito de obtener el cobro inmediato de las deudas a fin de percibir la comisión pactada con la respectiva municipalidad, incurriendo en numerosas arbitrariedades contra los ciudadanos y desacreditando la razón de ser del procedimiento de ejecución coactiva.

En tal sentido si en la actualidad alguna entidad administrativa considera que la magnitud de las obligaciones que está facultada para exigir coactivamente no justifica tener funcionarios (Ejecutores y Auxiliares) dedicados a tales menesteres “a tiempo completo/dedicación

exclusiva”, podrá optar por celebrar convenios para delegar dicha función en el Banco de la Nación o en cualquier otra entidad administrativa que sí cuente con dichos funcionarios, pero nunca podrá contratar los servicios de particulares para tramitar tales procedimientos.

En lo que respecta a las normas del Código Tributario, no establecen un procedimiento especial para la designación de los Ejecutores y Auxiliares Coactivos, por lo que se entiende que serán designados de entre los funcionarios de las entidades administradoras de tributos distintos a los municipales que se regulan por dicho Código.

La Competencia de los ejecutores coactivos de la SUNAT tiene una competencia adscrita a la dependencia a la cual están asignados. Por ejemplo, que los ejecutores coactivos de Piura están adscritos al territorio que tiene asignada la Intendencia Regional SUNAT de Piura.

En tal sentido, los ejecutores coactivos podrán emplear las facultades otorgadas por el Código Tributario dentro de la dependencia a la cual pertenecen.

Sin embargo, cuando los ejecutores coactivos deban practicar diligencias a contribuyentes de su directorio pero fuera del ámbito territorial del que son competentes, pueden comisionar, mediante la resolución coactiva respectiva, al ejecutor coactivo de la Intendencia Regional donde se vaya a realizar la diligencia.

- **Requisitos para su nombramiento.**

El Código Tributario establece en su artículo 114° como requisitos para el nombramiento del ejecutor coactivo los siguientes:

- a. Ser ciudadano en ejercicio y estar en pleno goce de sus derechos civiles.
- b. Tener título de abogado expedido o revalidado conforme a ley.
- c. No haber sido condenado ni hallarse procesado por delito doloso.
- d. No haber sido destituido de la carrera judicial o del Ministerio Público o de la Administración Pública o de empresas estadales por medidas disciplinarias, ni de la actividad privada por causa o falta grave laboral.
- e. Tener conocimiento y experiencia en Derecho Administrativo y/o Tributario.
- f. Ser funcionario de la Administración Tributaria.
- g. No tener ninguna otra incompatibilidad señalada por ley.

El requisito básico es la profesión de abogado, contar con experiencia en Derecho Administrativo y Tributario, y ser funcionario de la Administración Tributaria.

Como se puede observar, el legislador ha sido riguroso en los requisitos exigidos para que un profesional del Derecho pueda acceder al cargo de Ejecutor Coactivo, a lo que se suma la necesidad de que sea

seleccionado mediante un concurso público de méritos, lo que entendemos responde al mismo propósito de garantizar en lo posible la idoneidad en el ejercicio del cargo.

Nos parece necesario resaltar el conocimiento y experiencia que se les exige en las especialidades de Derecho Administrativo y Tributario, porque si bien la especialización en esta última rama ya era requerida por el Código Tributario para los ejecutores coactivos, la de Derecho Administrativo es indispensable para funcionarios que tienen a su cargo precisamente el trámite de una de las modalidades de los procedimientos administrativos que pueden afectar de manera sumamente intensa a los particulares y que importa la ejecución compulsiva de obligaciones nacidas exclusivamente en relaciones jurídicas de derecho público que constan en actos administrativos.

Una duda que surge respecto al ejecutor coactivo, se refiere al requisito de encontrarse habilitado en el Colegio de Abogados respectivo.

Si verificamos los requisitos, no se menciona que la habilitación del abogado sea uno de ellos. Al respecto, el Tribunal Fiscal ha señalado en la Resolución N° 2567-3-2004 que la Ley de Ejecución Coactiva (norma cuya regulación respecto al título de abogado es similar a la establecida en el Código Tributario), no exige la condición de hábil en la colegiatura correspondiente.

- **Facultades del Ejecutor Coactivo.**

El ejecutor coactivo de la SUNAT es el funcionario que ejerce las acciones de coerción para el cobro de las obligaciones tributarias pendientes, administradas por la referida entidad. Sus facultades se encuentran reguladas en el artículo 116° del Código Tributario.

Sin embargo, cabe preguntarnos si las disposiciones reguladas en el Código Tributario constituyen facultades o deberes, o si realmente es una mezcla de ambas. En efecto, la distinción es importante ya que la diferencia entre una facultad y un deber es que mediante la primera, la persona o autoridad puede decidir ejercerla o no, mientras que por la segunda, la persona o autoridad está en la obligación de efectuarla, para tal efecto pasamos a analizar detenidamente el artículo 116° del Código Tributario que señala que el ejecutor ejerce las acciones de coerción y que tendrá en otras las siguientes facultades que desarrollamos a continuación:

**a) Verificar la exigibilidad de la deuda de la deuda tributaria.**

Esta facultad a nuestro punto de vista, es uno de los principales deberes del ejecutor coactivo, y no facultad como se regula en el procedimiento señalado en el Código Tributario.

Mediante este deber, el ejecutor coactivo tiene que verificar que la deuda es exigible antes del inicio del procedimiento coactivo, para que a partir de esa información decida iniciar o no iniciar la cobranza. En caso lo considere viable firmará la resolución de ejecución coactiva (REC).

Este deber no se agota con el inicio de la cobranza, sino que también deberá ser evaluada periódicamente y de manera más precisa al momento de trabar una medida de embargo, ya que este segundo acto administrativo, como veremos más adelante, implica una afectación patrimonial del contribuyente, lo cual solo puede efectuarse si la obligación permanece exigible.

El Tribunal Fiscal, en reiterada jurisprudencia al momento de analizar las quejas presentadas por los contribuyentes respecto a inicios indebidos de procedimientos coactivos, se ha referido al inciso 1 del artículo 116° del Código Tributario no como una facultad del ejecutor coactivo sino como un deber del referido funcionario de verificar la exigibilidad de la deuda. Es así que, por ejemplo, señala en el sexto considerando de la Resolución N° 05807-2-2006, y en el décimo considerando de la resolución N° 4696-2-2006, que el numeral 1 del artículo 116° del Código Tributario dispone que el ejecutor coactivo debe verificar la exigibilidad de la deuda tributaria a fin de iniciar el procedimiento coactivo. En tal sentido, debemos tomar en cuenta que el concepto de deuda exigible en etapa

coactiva está desarrollado en el artículo 115° del Código Tributario, por lo que, la deuda no comprendida en ninguno de esos supuestos no podrá ser materia de cobranza coactiva.

Un tema que ampliaremos cuando analicemos las causales de suspensión del procedimiento coactivo, es saber si el ejecutor coactivo en base a la obligación de verificar la deuda también está en la obligación de determinar antes del inicio del embargo si la deuda está prescrita o no.

De manera muy concreta, por el momento, señalamos que ello no es posible, entre otras razones, porque la prescripción opera a pedido de parte y adicionalmente requiere un pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria. Ver también la Resolución del Tribunal Fiscal N°4696-2-2006 de fecha 29 de agosto de 2006. Ver también la Resolución del Tribunal Fiscal N°6824-5-2006 de 14 de diciembre de 2006.

Finalmente, se debe tener presente que la verificación de deuda exigible no solo está asociada a que se enmarque en los supuestos del artículo 115° del Código Tributario sino a que los documentos de cobro, asociados a la cobranza se encuentren debidamente notificados. Si por ejemplo, la orden de pago emitida se encuentra debidamente notificada.

En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en la Resolución N°06824-5-2006, donde se verificó que la forma de notificación del valor que sustenta la cobranza no fue el correcto.

**b) Discrecionalidad en la adopción, variación o sustitución de las medidas cautelares.**

Consideramos que la adopción, variación o sustitución de las medidas cautelares constituyen manifestaciones de la facultad discrecional del ejecutor coactivo.

Como veremos más adelante, los ejecutores coactivos podrán optar por trabar las medidas cautelares que consideren sean las más convenientes para cautelar la deuda tributaria, sin que exista una prelación. Su único límite podrá ser aquel que exceda el monto necesario para cautelar la deuda tributaria. Pero ¿cuál es ese monto necesario?, ¿será equivalente al monto de la deuda a la fecha del embargo o comprenderá una proyección de intereses moratorios hasta que dicha medida se efectivice en dinero que será imputado a la deuda? Con cargo a desarrollar mejor este punto en la parte relacionada a las medidas cautelares, consideramos que el ejecutor coactivo deberá analizar en el caso concreto el monto del embargo, pero teniendo en cuenta un

pequeño porcentaje adicional que permita cautelar la deuda tributaria íntegramente.

Sin embargo, no solo la deuda tributaria más sus intereses moratorios serán lo único que debe tener presente el ejecutor coactivo, sino que adicionalmente deberá comprender las costas y gastos en que haya incurrido la administración para la recuperación de la deuda, por lo tanto, la proyección deberá comprender estos montos.

De otro lado, la variación o sustitución de la medida cautelar implica un cambio o reemplazo que puede darse de oficio o a solicitud de parte, caso en el que el ejecutor deberá definir si aprueba o no el pedido formulado.

El Tribunal Fiscal en el último considerando de la Resolución N°3897-1-2006, ante el pedido de sustitución de medida cautelar previa realizado por el contribuyente al colegiado, ha ratificado que dicha facultad está reconocida en el numeral 2 del artículo 116 del Código Tributario al ejecutor coactivo.

**c) Otras medidas destinadas a cautelar el pago de la deuda, tales como comunicaciones, publicaciones y requerimientos de información, a entidades públicas o privadas, bajo responsabilidad de las mismas.**

El Código Tributario no delimita cuáles son esas otras medidas destinadas a cautelar el pago de la deuda tributaria, solo menciona algunos ejemplos de cómo se podría plasmar, dejando nuevamente a la discreción del ejecutor definir la mejor alternativa para cautelar la deuda tributaria. Con relación al requerimiento de información, consideramos necesario efectuar dos precisiones. En primer lugar, se debe tener presente que la información que pueda solicitar el ejecutor coactivo se circunscribe a deudores que tengan deuda exigible en cobranza coactiva, ya que su competencia está delimitada a dicha condición.

Y, en segundo lugar, los requerimientos no pueden contravenir las limitaciones constitucionales o legales de acceso de información como por ejemplo el caso del secreto bancario.

#### **d) Ejecutar las garantías.**

Existen situaciones en las cuales los contribuyentes otorgan garantías a favor de la Administración Tributaria, como por ejemplo una carta fianza. Ahora bien, cuando la causal de incumplimiento se produce o vence la carta fianza y no ha sido renovada, el ejecutor coactivo iniciará su ejecución.

Al respecto, el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 2761-4-2005, ante una queja presentada por el contribuyente por una supuesta ejecución

indebida de una carta fianza, y luego de la verificación de los hechos, llega a la conclusión de que la ejecución realizada mediante la resolución coactiva respectiva se encontraba arreglada a ley, sin que para ello sea necesario el inicio de un procedimiento coactivo; pronunciamiento que a pesar de no haber citado la base legal, hace referencia a la facultad del ejecutor coactivo regulada en el numeral 4 del artículo 116° del Código Tributario.

No obstante lo anterior, nuevamente nos cuestionamos si en estricto la ejecución de garantías es una facultad del ejecutor coactivo. Para ello identificamos dos etapas: la primera, cuando el ejecutor evalúa si procede la ejecución, y una segunda etapa, que es propiamente el inicio de dicho procedimiento.

De acuerdo con el Código Tributario, el ejecutor iniciará la ejecución cuando corresponda, y de acuerdo al procedimiento regulado. Es decir, el ejecutor deberá evaluar si corresponde iniciar el procedimiento, verificando si la causal de incumplimiento se produjo o no, siendo en estricto esta evaluación ¿una facultad o una obligación?

Consideramos que nos encontramos ante una obligación del ejecutor coactivo, porque en todos los casos, al igual que ante la verificación de la exigibilidad de la deuda tributaria, deberá evaluar si hay mérito para iniciar la ejecución. Si por el contrario, se considera que la evaluación de la

procedencia de la garantía es una facultad, el ejecutor podrá decidir no hacerlo.

Identificado el deber del ejecutor de evaluar que la ejecución de garantía esté correctamente determinada, queda preguntarnos si en la segunda etapa, que es el inicio propiamente dicho del procedimiento, se puede señalar que es una facultad o un deber u obligación del ejecutor coactivo.

Al igual que en la primera etapa, consideramos que también nos encontramos ante un deber u obligación del ejecutor coactivo, porque la única posibilidad que tiene el ejecutor de no iniciar la ejecución es cuando ha verificado que la causal de ejecución es incorrectamente determinada; en los demás casos deberá cumplir con lo regulado por el Código Tributario, que como reiteramos en estricto es un deber y no una facultad.

Señalar lo contrario, implicaría que el ejecutor de manera subjetiva pueda determinar cuándo inicia el procedimiento, a pesar que está correctamente acreditado que deba hacerlo, causando un perjuicio a la Administración Tributaria.

**e) Suspender o concluir el procedimiento coactivo.**

El Código Tributario regula causales de suspensión y conclusión del procedimiento coactivo, siendo las primeras referentes a la paralización del procedimiento coactivo, mientras que las segundas a su fin.

Siguiendo el análisis sobre las facultades o deberes del ejecutor, cabe señalar que el artículo 119° del Código Tributario contempla como causal de suspensión del procedimiento de cobranza, a la presentación de un reclamo contra una orden de pago dentro de los veinte (20) días hábiles de notificada esta, cuando medien circunstancias que evidencien que la cobranza sería improcedente. Entonces, si un contribuyente presenta el recurso de reclamación dentro del plazo anteriormente mencionado, ¿el ejecutor podrá elegir suspender o no el procedimiento coactivo? Creemos que no, dado que la norma exige un plazo y si el contribuyente lo cumplió el ejecutor deberá cumplir con la suspensión del procedimiento coactivo.

Analicemos ahora qué sucede con las causales de conclusión, para lo cual utilizaremos como ejemplo la causal configurada cuando la acción se siga contra persona distinta al obligado. Verificada esta causal el ejecutor ¿podrá decidir concluir o no el procedimiento? La respuesta es no, ya que en estos casos el ejecutor deberá cumplir lo señalado por el Código Tributario, a pesar que el primer párrafo del citado artículo 119° que

señala que el ejecutor “podrá”, cuando lo más correcto hubiera sido señalar “deberá”.

Por lo tanto, cuando se hayan producido las causales de suspensión así como las causales de conclusión del procedimiento coactivo, el ejecutor no se encuentra facultado sino obligado a suspender o concluir el procedimiento coactivo, según sea el caso.

El Tribunal Fiscal en el último considerando de la Resolución N°06733-5-2006, al verificar que la reclamación de una orden de pago está basada en circunstancias que ameritan que la cobranza podría devenir en improcedente declara fundada la queja y ordena al ejecutor suspender el procedimiento coactivo. De esta forma, el tribunal reconoce que verificada la causal de suspensión el ejecutor no cuenta con una facultad, sino con un deber de suspender la cobranza coactiva.

#### **f) Colocación de afiches y carteles**

El Código Tributario señala que el ejecutor coactivo podrá colocar carteles o afiches relacionados a las medidas cautelares que se hubieran adoptado y mientras duren estas.

Al respecto, somos de la opinión que esta sí se trata en estricto de una facultad del ejecutor, ya que él evaluara en el caso concreto si la

utiliza o no, no encontrándose obligado a disponer su colocación en todos los procedimientos coactivos.

Sin embargo, debemos tener presente que esta facultad se encuentra delimitada por el mismo código a la adopción de una medida cautelar, por lo que el mero inicio del procedimiento coactivo, es decir, la notificación de la resolución de ejecución coactiva, no es mérito suficiente para que el ejecutor coactivo ordene la colocación de afiches o carteles.

**g) Dar fe de los actos en los que interviene.**

El ejecutor coactivo como funcionario público, ¿está facultado u obligado a dar fe de los actos en los que interviene?

Para responder, debemos delimitar claramente en qué actos interviene el ejecutor coactivo. En primer lugar, en la firma de la resolución de ejecución coactiva; en segundo lugar, en la firma de las demás resoluciones coactivas; en tercer lugar, en la firma de cualquier otra comunicación emitida por el ejecutor coactivo distinta a las resoluciones coactivas con el objeto de procurar la recuperación de la deuda.

En ese contexto de actos, podemos indicar que el ejecutor siempre estará obligado a dar fe de sus actos cuando le sean requeridos por el propio contribuyente, un tercero o de oficio.

#### **h) Devolución de bienes embargados.**

El código señala dos supuestos de devolución de bienes embargados. Por un lado, cuando el Tribunal Fiscal lo disponga mediante una resolución del órgano colegiado que declara fundada una tercería excluyente de propiedad; y de otro lado, señala de manera genérica cuando corresponda de acuerdo a ley.

Respecto a la devolución del bien embargado producto de una resolución del Tribunal Fiscal que declara fundada la tercería de propiedad, el ejecutor deberá acatar el fallo y darle cumplimiento conforme lo señala el artículo 156° del Código Tributario, no teniendo por tanto en este supuesto una facultad para acatar o no el fallo sino por el contrario el deber de hacerlo.

El segundo supuesto, la devolución de bienes cuando así lo disponga la ley, tampoco reviste una facultad para el ejecutor ya que producido el supuesto de hecho de la norma deberá precederse a la devolución. Un ejemplo de ello lo constituye la devolución de los bienes embargados producto de la cancelación de la deuda. Si un contribuyente cancela la deuda tributaria, más las costas y gastos de almacenaje, el ejecutor está en la obligación de devolver los bienes embargados.

**i) Declarar la nulidad de la resolución de ejecución coactiva y del remate.**

El Código Tributario faculta al ejecutor coactivo a declarar la nulidad de la resolución de ejecución coactiva y del remate de bienes. En el primer caso, la resolución de ejecución coactiva deberá contener, bajo sanción de nulidad, lo siguiente: a) el nombre del deudor tributario; b) el número de orden de pago o resolución objeto de la cobranza; c) la cuantía del tributo o multa, según corresponda, así como de los intereses y el monto total de la deuda; y d) el tributo o multa y periodo a que corresponde.

En tal sentido, si la resolución de ejecución adolece de alguno de estos requisitos, deberá ser declarada nula, y será el ejecutor coactivo la persona obligada por la ley a dictar el acto administrativo respectivo, y no una facultad como se menciona en el Código Tributario.

Respecto a la declaración de nulidad del remate, esta deberá efectuarse cuando se haya producido alguno de los vicios señalados en el artículo 31 del Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva, siendo la verificación objetiva del incumplimiento el mérito suficiente para que el ejecutor esté en la obligación de emitir la nulidad. No se trata tampoco en este caso de una facultad sino de un deber.

El Tribunal Fiscal ante un recurso de queja presentado por un contribuyente donde solicita la nulidad de una resolución de multa y del inicio del procedimiento coactivo, resuelve en la Resolución N°3572-2-2006 declarar sin objeto su pronunciamiento, porque el ejecutor coactivo, al verificar que se presentó un vicio en la forma de notificación de los actos administrativos, declaró la nulidad de la resolución de ejecución coactiva, en base al inciso 9 del artículo 116 del Código Tributario a pesar de no haberse hecho referencia de la base legal.

**j) Dejar sin efecto toda carga o gravamen.**

Antes de la modificación normativa introducida por el Decreto Legislativo N°953, el ejecutor coactivo cuando remataba bienes con una carga o gravamen inscrita por un tercero ajeno al procedimiento coactivo, no podía ordenar en su resolución el levantamiento de estas. En estos casos, los adjudicatarios no tenían más alternativa que dirigirse al Poder Judicial para solicitar la atención de su pedido.

Actualmente, el ejecutor coactivo tiene la posibilidad de ordenar el levantamiento de los demás gravámenes o cargas, ajenos a los solicitados por la Administración Tributaria. Pero ello constituye ¿un deber o una facultad? Es decir, si un adjudicatario ha adquirido en remate un bien inmueble y solicita el levantamiento de los gravámenes, incluyendo

en esta solicitud no solo el gravamen efectuado por la Administración Tributaria, sino el gravamen posterior de un tercero, el ejecutor ¿podrá decidir si lo levanta o no? Consideramos que no se puede tratar de una facultad sino de un deber.

**k) Intervención excluyente de propiedad.**

Los terceros afectados por una medida de embargo ordenada dentro de un procedimiento coactivo, pueden solicitar ante el ejecutor coactivo la petición de intervención excluyente de propiedad con la finalidad de que se le reconozca su derecho y se desafecte su bien. Cabe ante ello preguntarse si el ejecutor se encuentra facultado u obligado a evaluar y pronunciarse por dicho pedido.

Si un tercero solicita la intervención excluyente de propiedad porque ha tomado conocimiento que sobre el vehículo recientemente transferido a su favor ha recaído una medida de embargo en forma de inscripción, debido a que en la oficina registral respectiva dicho bien aparece aún a nombre del antiguo propietario (deudor tributario), ¿puede el ejecutor decidir no evaluar el pedido del contribuyente? Al respecto consideramos que no. En todos los casos el ejecutor se encuentra obligado a pronunciarse, no constituyendo por ende una facultad sino un deber.

El Tribunal Fiscal ante una apelación presentada por un contribuyente contra la resolución emitida por el ejecutor coactivo que declaró infundada una intervención excluyente de propiedad sobre un inmueble, señala en el cuarto considerando de la resolución N°01793-5-2006, que de conformidad con el artículo 120° del Código Tributario, los terceros propietarios de bienes embargados podrán formular intervención excluyente de propiedad ante el ejecutor coactivo hasta antes de que se inicie el remate. De esto se puede colegir que mientras los terceros respeten el plazo señalado en la norma, los ejecutores coactivos deberán evaluar las intervenciones excluyentes de propiedad en todos los casos, situación que se constituye como reiteramos en un deber.

**l) Ordenar el remate de los bienes.**

El remate de bienes determina que estamos dentro de la etapa de ejecución forzada, siendo decisión del ejecutor coactivo iniciarla o no, pero ¿por qué en este caso el ejecutor no se encuentra obligado a iniciar la ejecución forzada de todos los bienes que embarga?

Consideramos, que al igual que en la adopción de medidas cautelares, donde el ejecutor goza realmente de una facultad para decidir cuál medida implementar, en este caso goza de esta misma atribución, ya que deberá decidir si el inicio de la ejecución forzada será la vía más

conveniente para cautelar la deuda tributaria y finalmente lograr su recuperación. Una alternativa de la cual podrá disponer el ejecutor coactivo para rematar los bienes, es variar la medida cautelar por otra que tenga un mejor resultado.

Ver también la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4719-4-2006 de fecha 29 de agosto de 2006.

Al respecto, el Tribunal Fiscal en el considerando veinticuatro de la Resolución N° 4719-4-2006 hace referencia a la facultad del ejecutor coactivo de rematar bienes, basado en el artículo 121° del Código Tributario, precisando que esta convocatoria se producirá una vez aprobada la tasación.

#### **m) Medidas cautelares previas**

Dentro de las atribuciones que concede el Código Tributario al ejecutor coactivo, se encuentra la posibilidad de ordenar la adopción de medidas cautelares previas, que son aquellas medidas que se ejecutan antes del inicio del procedimiento coactivo.

Como se analizará en el capítulo cuatro, las medidas cautelares previas son solicitadas por la administración tributaria sustentadas en las causales o razones previstas en los artículos 56 al 58 del Código Tributario. Dicho sustento es evaluado por el ejecutor coactivo, y de

considerarlo improcedente rechazará el pedido sustentando dicho rechazo en el incumplimiento de alguna de las exigencias previstas por el mismo Código Tributario. Pero en el supuesto que el pedido reúna todos los elementos, el ejecutor ¿podrá o deberá ejecutar las medidas cautelares previas?

Analicemos ambas posibilidades. Si el ejecutor, a pesar de haberse cumplido todos los requisitos para la adopción de la medida cautelar previa, tiene la facultad de rechazarla, la regulación del Código Tributario al respecto estará vaciada en su contenido y los requisitos mencionados en el mismo texto no serán suficiente mérito; de otro lado, si el ejecutor, al percatarse del cumplimiento de los requisitos, tiene la obligación de adoptar la medida cautelar previa, existirá por parte de la Administración Tributaria una predictibilidad respecto a las situaciones en las cuales proceden y se abocará a cumplir a cabalidad cada uno de aquellos.

#### **n) Requerimiento de información a terceros.**

Una de las medidas de embargo que puede efectuar el ejecutor coactivo es la medida de retención a terceros, a través de la cual terceras personas ajenas al procedimiento coactivo son requeridas por el ejecutor coactivo para poner a su disposición los créditos, derechos o fondos que sean de propiedad del deudor tributario. Si el tercero no tiene fondos

pendientes de pago al deudor tributario deberá informar dicha situación al ejecutor coactivo.

Antes de las modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo N°953, luego de que el tercero informaba al ejecutor sobre la existencia o no del crédito del deudor tributario, el ejecutor no tenía como validar dicha información dentro del procedimiento coactivo.

Actualmente, ante una respuesta negativa del tercero, o una respuesta parcialmente positiva, el ejecutor tiene la posibilidad de requerir al tercero que acredite, entendemos documentadamente, si su negativa o el monto informado es la única acreencia pendiente que tiene el deudor tributario. Es decir, dentro del mismo procedimiento coactivo el legislador le ha dado la posibilidad de obtener dicha información.

El Código Tributario hace una mala referencia en su artículo 116° cuando señala que el ejecutor coactivo podrá ejercer “facultades” ya que, como hemos verificado, existen varias de ellas que más bien se configuran como auténticos deberes. De tal forma que en este extremo el texto normativo debe variar y señalar que por una parte el ejecutor posee facultades reguladas en los incisos 2,3,6,12 y 14 del artículo 116; y por otro lado tiene deberes que cumplir, señalados en los incisos 1; 4; 5; 7; 8; 9; 10; 11 y 13 del citado artículo.

## **B. Auxiliar Coactivo**

### **- Facultades del auxiliar coactivo según el Código Tributario.**

El Código Tributario le atribuye las siguientes facultades al auxiliar coactivo:

#### **a) Colocación de afiches y carteles.**

De acuerdo al Código Tributario, la colocación de carteles y afiches está delimitada por la adopción de una medida de embargo, de lo que resulta que la facultad atribuida al auxiliar coactivo requiere para su implementación y de manera previa una resolución coactiva del ejecutor coactivo.

En tanto está reconocida como facultad, el auxiliar, en los casos donde el ejecutor coactivo no lo haya ordenado, podrá evaluar al momento de practicar la diligencia la colocación o no, de afiches y carteles.

#### **b) Dar fe de los actos en los que interviene.**

Asimismo, consideramos que, al igual que el ejecutor coactivo, el auxiliar se encuentra en la obligación de dar fe de los actos en los que ha prestado intervención cuando le sea requerido o de oficio.

- **Funciones del auxiliar coactivo según el Reglamento de Procedimientos Coactivos**

El Reglamento del Procedimiento Coactivo, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 216-2004-SUNAT establece las siguientes tareas adicionales a las establecidas por el Código Tributario:

- Tramitar, guardar o poner bajo custodia, según corresponda, los expedientes a su cargo.
- Elaborar los diferentes documentos necesarios para impulsar las diligencias que hubieran sido ordenadas por el ejecutor coactivo.
- Realizar las diversas diligencias ordenadas por el ejecutor coactivo.
- Emitir y suscribir las actas de embargo, informes y demás documentos que lo ameriten.
- Las demás funciones que le encomiende el ejecutor coactivo.

Tales tareas adicionales no constituyen facultades sino más bien obligaciones, pero siempre condicionadas a una orden o asignación previa del ejecutor coactivo.

En la resolución del Tribunal Fiscal N°4719-4-2006, hicimos referencia a la facultad del ejecutor coactivo para convocar a remate, también el

colegiado analiza en los considerandos cincuenta y seis y cincuenta y siete, las facultades del auxiliar coactivo debido a que el contribuyente alegó que las resoluciones coactivas emitidas dentro del procedimiento coactivo no habían sido suscritas por el auxiliar coactivo. Al respecto el Tribunal señala que las facultades de los auxiliares son las reguladas en los numerales 6 y 7 del artículo 116° del Código Tributario, donde no se regula que los auxiliares deban firmar las resoluciones coactivas, sino que establece que tendrá atribuciones para apoyar al ejecutor coactivo en su labor.

- **Competencia.**

Respecto a la competencia de los auxiliares coactivos, las reglas de adscripción son similares a la de los ejecutores coactivos que fueron señaladas anteriormente.

Solo en el caso de la comisión se debe precisar que esta procede solo entre ejecutores coactivos, por lo que un auxiliar coactivo no puede comisionar a otro de una dependencia distinta la realización de la diligencia. Un tema distinto es que los ejecutores coactivos que reciben el encargo ejecuten la medida con los auxiliares coactivos que laboren adscritos a él.

- **Requisitos para su nombramiento.**

Los requisitos para acceder al cargo de auxiliar coactivo son los siguientes:

- a. Ser ciudadano en ejercicio y estar en pleno goce de sus derechos civiles.
- b. Acreditar como mínimo el grado de bachiller en las especialidades tales como Derecho, Contabilidad, Economía o Administración.
- c. No haber sido condenado ni hallarse procesado por delito doloso.
- d. No haber sido destituido de la carrera judicial o del Ministerio Público o de la Administración Pública o de empresas estatales por medidas disciplinarias, ni de la actividad privada por causa o falta grave laboral.
- e. Tener conocimiento y experiencia en Derecho Administrativo y/o Tributario.
- f. No tener vínculo de parentesco con el ejecutor coactivo, hasta el cuarto grado de consanguinidad y/o segundo de afinidad.
- g. Ser funcionario de la Administración Tributaria.
- h. No tener ninguna otra incompatibilidad señalada por ley.

## **2.5 QUÉ DEUDA TRIBUTARIA PUEDE SER MATERIA DE UN PROCEDIMIENTO COACTIVO.**

La Administración Tributaria goza de las facultades para recuperar por sí misma las obligaciones tributarias que los deudores mantienen pendientes de pago mediante el procedimiento de cobranza coactiva. Sin embargo, no todas las obligaciones tributarias se pueden encontrar en una situación o etapa que presuponga el inicio del procedimiento de cobranza.

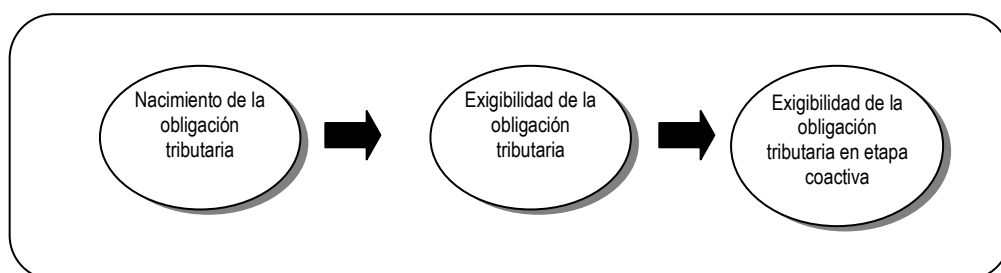
### **2.5.1 Nacimiento de la obligación tributaria, deuda exigible y deuda exigible coactivamente.**

A fin de tener claro el tema del concepto de deuda exigible coactivamente, debemos en primer lugar recordar los conceptos de nacimiento de la obligación tributaria y deuda exigible. El nacimiento de la obligación tributaria se produce cuando se realiza el supuesto de hecho o hecho imponible descrito en la norma. Por ejemplo, si una persona jurídica realiza una venta de bienes afecta al Impuesto General a las Ventas, nace la obligación tributaria en la oportunidad en que se entregue el bien o se emita el comprobante de pago, lo que ocurra primero.

La exigibilidad de la obligación tributaria, la cual se da cuando, habiendo nacido la obligación tributaria, el deudor no cumple de manera

espontánea con el pago de la deuda tributaria dentro del plazo fijado por la ley para el cumplimiento de dicha obligación. Siguiendo con el caso del Impuesto General a las Ventas, se deberá tener presente la fecha de presentación de declaración y pago que ha regulado la SUNAT en función al último dígito del RUC.

La exigibilidad coactiva de la obligación tributaria, el cual supone que de manera previa se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria y la exigibilidad de la misma. Entonces una deuda tributaria es exigible coactivamente cuando no ha sido materia de cumplimiento en la etapa anterior, siendo que las obligaciones tributarias, siguiendo a Danos y Zegarra, se verán materializadas a través de valores (ya sea, resoluciones de determinación, orden de pago y resoluciones de multa), los cuales van a constituir los títulos materia de ejecución en el procedimiento de cobranza coactiva.



### **2.5.2 Deuda exigible coactivamente.**

El artículo 115 del Código Tributario señala que las deudas tributarias que darán lugar al procedimiento coactivo, las cuales pasamos a desarrollar a continuación:

#### **a) Resolución de determinación, resolución de multa y resoluciones que declaran la pérdida del fraccionamiento, notificadas y no reclamadas dentro del plazo de ley.**

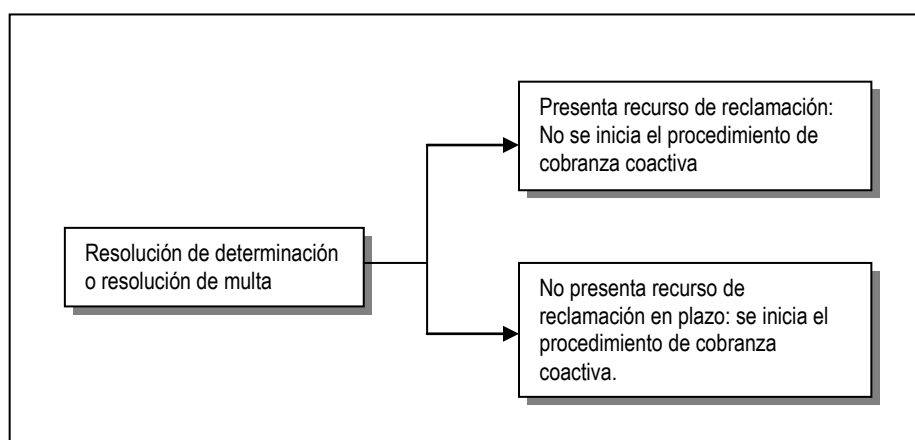
La resolución de determinación es definida por el mismo Código Tributario en su artículo 76°, como el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del contribuyente su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria. En este caso, el ejemplo más recurrente lo constituyen las resoluciones de determinación notificadas al contribuyente luego de finalizado un procedimiento de fiscalización, mediante las cuales la SUNAT determina un mayor impuesto al declarado originalmente por el contribuyente.

Por su parte, la resolución de multa es el acto administrativo por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del contribuyente el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas de los contribuyentes. Así, mediante dicho acto la Administración comunica al contribuyente la comisión de una

infracción tributaria y su correspondiente sanción pecuniaria, que sería la multa.

Ambos actos administrativos por su sola emisión y notificación no dan lugar a un procedimiento coactivo, ya que, como señala el primer supuesto de exigibilidad de deuda coactiva, solo serán pasibles de un procedimiento coactivo cuando no hayan sido impugnadas dentro del plazo de ley. Cabe tener presente que de conformidad con el numeral 2 del artículo 137° del Código Tributario, el plazo para impugnar resoluciones de determinación y resoluciones de multa es de veinte (20) días hábiles contados desde el día siguiente de su notificación.

En tal sentido, las mencionadas resoluciones no adquieren el carácter de exigibles mientras no haya vencido el referido plazo que tiene el contribuyente para impugnarlas, en tanto que, solamente cuando se venza dicho plazo, la deuda se convertirá en exigible coactivamente.



Un supuesto adicional regulado en este primer grupo de deudas que pueden ser pasibles de un procedimiento coactivo, se produce con las resoluciones de pérdida de fraccionamiento del artículo 36° del Código Tributario.

Debemos señalar que los contribuyentes tienen la posibilidad de conformidad con el artículo 36° del Código Tributario, de pagar su deuda tributaria a través de un aplazamiento o fraccionamiento de deuda o un aplazamiento con fraccionamiento de la misma. Para ello la Administración Tributaria evalúa la solicitud de fraccionamiento o aplazamiento, y, de ser el caso, la aprueba. Sin embargo, de incurrir el contribuyente en las causales de pérdida, perderá la posibilidad del pago fraccionado y la Administración Tributaria se encontrará facultada para cobrar el saldo pendiente de deuda. En estos casos también se reconoce el derecho de defensa del que goza el contribuyente para poder cuestionar la decisión de la Administración, por lo que solo si ha vencido el plazo para impugnar el acto administrativo que declaró la pérdida del aplazamiento o fraccionamiento, según sea el caso (veinte días hábiles contados desde la fecha de su notificación), y el deudor tributario no ejerce su derecho de defensa, se iniciará el procedimiento de cobranza coactiva.

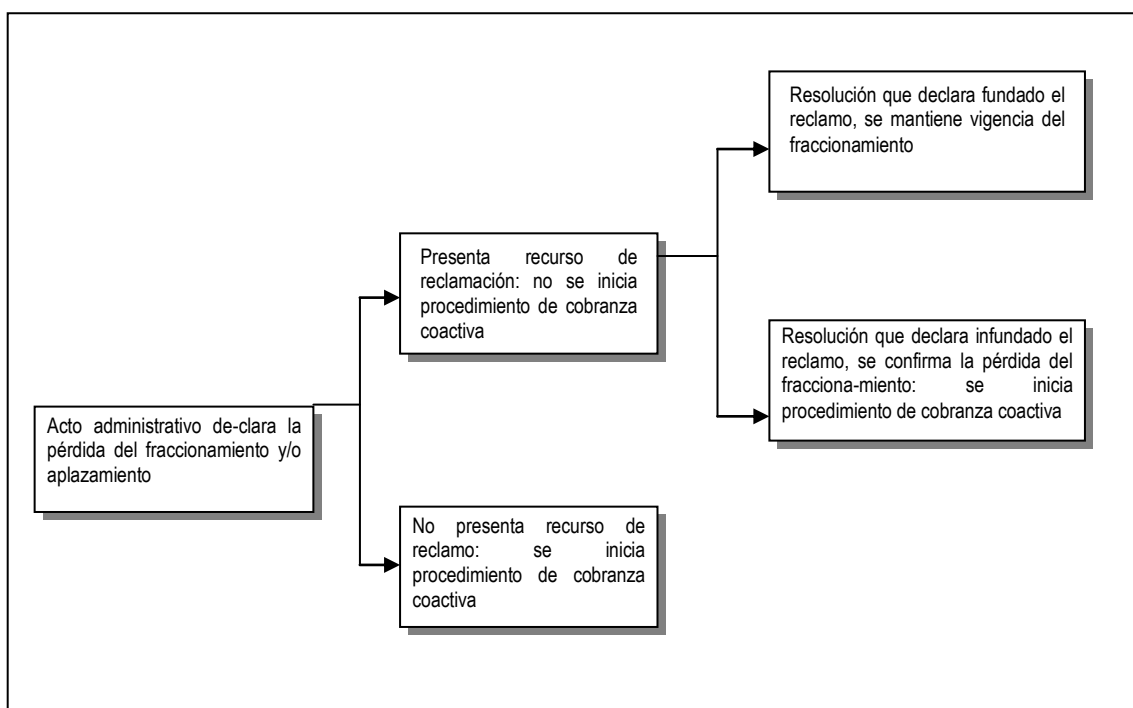
En este sentido, se pronuncia el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 06224-1-2006 del 22 de noviembre de 2006, al declarar infundada la queja presentada debido a que la resolución de intendencia que declaró la pérdida del fraccionamiento de la deuda tributaria otorgada al amparo del artículo 36 del Código Tributario y que sustenta el procedimiento de cobranza coactiva, no ha sido impugnada por la quejosa, por lo que se concluye que dicho procedimiento iniciado por la Administración se encuentra arreglado a ley.

Si por el contrario, los deudores tributarios interponen un recurso impugnativo contra la resolución que declaró la pérdida del fraccionamiento, el Código Tributario les exige continuar con el pago de las cuotas del fraccionamiento, en tanto que, al haber el deudor cuestionado la procedencia de la pérdida del fraccionamiento, para él, el fraccionamiento sigue vigente.

Tal exigencia de continuar pagando las cuotas del fraccionamiento, fue introducida por el artículo 8° del Decreto Legislativo N°969 (norma que modificó el artículo 115° del Código Tributario) publicado el 24 de diciembre de 2006, el cual tiene como antecedente la Resolución del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria N°03745-2-2006 del 11 de julio de 2006, publicada en el diario oficial El Peruano el 28 de julio de 2006.

La citada resolución del Tribunal Fiscal estableció como criterio de observancia obligatoria que no procede la cobranza coactiva del monto pendiente de pago establecido en la resolución emitida por la SUNAT y que declara la pérdida de un fraccionamiento otorgado de conformidad con el artículo 36° del Código Tributario, cuando dicha resolución ha sido impugnada en el plazo de ley y el administrado continúe con el pago de las cuotas de dicho fraccionamiento manteniendo, a su vez, las garantías que se le hubiesen exigido para el acogimiento de tal beneficio.

Siendo así, corresponderá al ejecutor coactivo verificar en estos casos si el deudor tributario continúa cancelando las cuotas del fraccionamiento tributario, caso contrario la deuda tributaria se volverá exigible.



**b) La establecida mediante resolución de Determinación o de multa reclamadas fuera del plazo establecido para la interposición del recurso y la resolución no apelada dentro del plazo de ley o apelada fuera del plazo, siempre que no se cumpla con la presentación de la carta fianza.**

Otro tipo de deuda que amerita el inicio de un procedimiento coactivo lo constituyen las resoluciones emitidas y notificadas por la Administración Tributaria en mérito a los reclamos presentados por los contribuyentes cuando el resultado no le sea favorable (infundado o infundado en parte, improcedente, o inadmisibile).

Un ejemplo de lo mencionado puede ser el resultado de un reclamo presentado contra las resoluciones de determinación o de multa emitidas por la Administración Tributaria que establecieron una deuda tributaria ascendente a S/. 50,000.00 dentro de un proceso de fiscalización, con resultado desfavorable al contribuyente, teniendo por lo tanto que afrontar el pago de la deuda reparada más los intereses moratorios correspondientes.

Cabe señalar que la referida resolución constituye la primera instancia del procedimiento contencioso tributario, sin embargo la sola expedición y notificación del referido acto no determina su exigibilidad coactiva, ya que en un claro reconocimiento legal al derecho de defensa

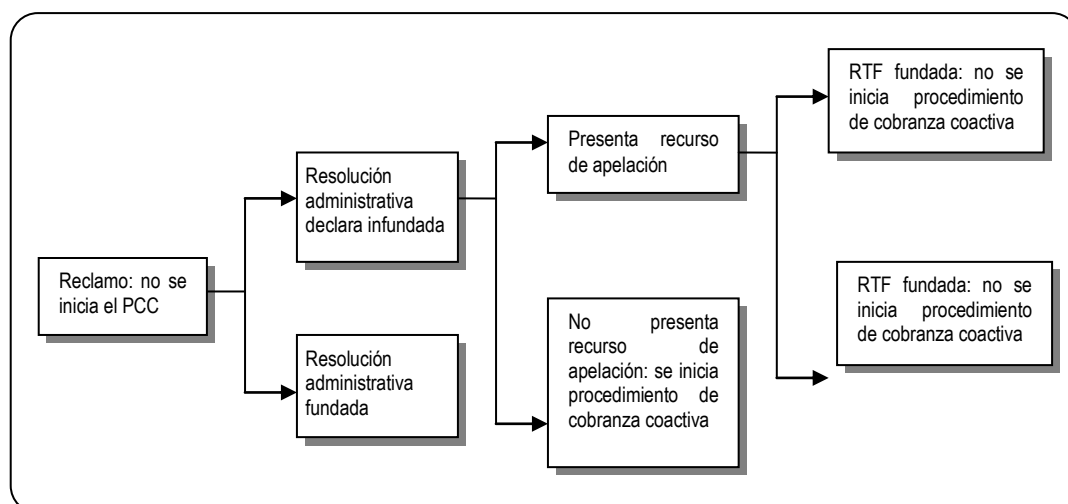
de los contribuyentes se ha establecido un plazo de 15 días hábiles para poder impugnar ante el Tribunal Fiscal, la decisión emitida en primera instancia.

Impugnada la resolución emitida en primera instancia mediante la presentación de un recurso de apelación, corresponde al Tribunal Fiscal resolver la misma.

Sobre el particular, el inciso c) del artículo 115° del Código Tributario establece que la Resolución del Tribunal Fiscal es exigible coactivamente. En este supuesto se debe notar que no se hace referencia a la posibilidad de diferir el inicio del procedimiento a la espera de un plazo para interponer recurso impugnativo alguno (como podría ser una demanda contencioso-administrativa); de tal forma que la Resolución del Tribunal Fiscal luego de notificada al contribuyente posibilita a la Administración Tributaria a iniciar el procedimiento coactivo sin más trámite.

Respecto a este último punto, se debe recordar que el artículo 153 del Código Tributario regula la posibilidad que tienen las partes y el propio Tribunal para corregir errores materiales o numéricos, ampliar su fallo sobre puntos omitidos o aclarar algún concepto dudoso de la resolución, hasta dentro del plazo de cinco días hábiles de notificado el acto

administrativo; sin embargo la presentación de estas solicitudes y su evaluación no difieren el inicio del procedimiento coactivo.



### c) Las órdenes de pago emitidas y notificadas de acuerdo a ley.

La orden de pago es definida por el artículo 78° del Código Tributario como el acto en virtud del cual la Administración Tributaria exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitir previamente la resolución de determinación.

El citado artículo desarrolla cinco supuestos bajo los cuales se puede emitir la orden de pago:

1. Por tributos autoliquidados por el deudor tributario.
2. Por anticipos o pagos a cuenta, exigidos de acuerdo a ley.
3. Por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago.

4. Tratándose de deudores tributarios que no declararon ni determinaron su obligación o que habiendo declarado no efectuaron la determinación de la misma, por uno o más periodos tributarios, previo requerimiento para que realicen la declaración y determinación omitidas y abonen los tributos correspondientes, denominada orden de pago presuntiva.
5. Cuando la Administración Tributaria realice una verificación de los libros y registros contables del deudor tributario y encuentre tributos no pagados.

Para el inicio del procedimiento coactivo no se requiere la espera de un plazo desde la notificación de la orden de pago al deudor tributario para su posible impugnación ya que, a diferencia de las resoluciones de determinación, la información que utiliza la Administración Tributaria para emitir las órdenes de pago ha sido proporcionada principalmente por el mismo contribuyente (mediante autoliquidación); o se han originado por los posibles errores de redacción o de cálculo en su declaración. Es decir, la deuda contenida en una orden de pago es deuda que en principio no podría ser cuestionada por provenir del mismo contribuyente.

Al respecto, el Tribunal Constitucional en la sentencia expedida del 19 de enero de 2007, Expediente N°4242-2006-PA/TC, distingue a la orden de pago de la resolución de determinación cuando señala que,

respecto de la primera, hay una certeza sobre la cuantía de la deuda originada en los tres primeros incisos del artículo 78°; mientras que en la segunda, existe un acto de fiscalización o verificación de deuda previo, siendo finalmente la Administración la que efectúa la determinación de la deuda.( Sentencia del 19 de enero de 2007 - Expediente N° 4242-2006-PA/TC).

Por otro lado, cabe señalar que el 12 de julio de 2007 fue publicada la Resolución de observancia obligatoria N° 05464-4-2007, mediante la cual el Tribunal Fiscal adoptó el criterio siguiente: “procede la cobranza coactiva de una orden de pago cuya reclamación ha sido declarada inadmisibles por la Administración, aun cuando el deudor tributario haya interpuesto recurso de apelación en el plazo de ley”.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal sustenta su posición en el Acuerdo de Sala Plena N° 2006-24, en el cual se señaló que la deuda tributaria contenida en una orden de pago emitida de conformidad con lo dispuesto por el artículo 78 del Código Tributario y notificada conforme a ley es exigible coactivamente, en aplicación de lo dispuesto por el inciso d) del artículo 115 del Código Tributario. Agrega el tribunal que la interposición del recurso de reclamación contra la orden de pago no modifica su exigibilidad, en tanto que para impugnar dicho valor, es requisito el pago previo de la deuda. Solamente, de manera excepcional,

se permite al ejecutor coactivo a suspender el procedimiento de cobranza coactiva sustentado en una orden de pago, cuando existieran circunstancias manifiestas de la improcedencia de la cobranza y que dicho reclamo se haya interpuesto dentro del plazo de veinte días hábiles.

En tal sentido, señala el Tribunal Fiscal que el recurso de apelación interpuesto contra una resolución que declaró inadmisibile el recurso de reclamación formulado contra la orden de pago, tampoco modifica la exigibilidad de la deuda contenida en el citado valor.

#### **d) Las costas y gastos administrativos.**

La Administración Tributaria al momento de iniciar y durante el desarrollo de los procedimientos coactivos incurre en gastos originados en la recuperación de la deuda tributaria. Estas sumas se conocen como costas y gastos administrativos y se adicionan al capital y al interés moratorio generado por el retraso del deudor en el pago de la deuda tributaria.

Las costas procesales y gastos administrativos no tienen naturaleza tributaria sino que, por expresa remisión del Código Tributario, constituyen deuda exigible coactivamente. (En el Informe No 113-2002-SUNAT/KOOOOO, la SUNAT realiza la distinción de la calidad de deuda

de las costas procesales respecto de la deuda tributaria, ello bajo el análisis del artículo 28° del Código Tributario).

Así, si se cancela la deuda tributaria y quedan pendientes de pago las costas y gastos administrativos, el ejecutor coactivo está facultado a continuar con el procedimiento de cobranza coactiva respecto de los conceptos no cancelados.

De otro lado, se debe tener presente que de conformidad con el artículo 31° concordado con el artículo 117° del Código Tributario, que establecen las reglas de imputación de la deuda tributaria ante un pago efectuado por el deudor en etapa de cobranza coactiva, disponen que las costas y gastos administrativos de dicho procedimiento constituyen el concepto inicial de imputación del pago.

Finalmente, con relación al importe que deberá ser cobrado por concepto de costas y gastos administrativos, el artículo 115° del Código Tributario señala que se cobrarán sobre la base de los aranceles fijados por la SUNAT, previa liquidación efectuada por esta.

## **2.6 ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO COACTIVO**

Una vez que la deuda es exigible coactivamente, el ejecutor coactivo da inicio al procedimiento de cobranza coactiva. El procedimiento de cobranza coactiva tiene cuatro etapas bien diferenciadas: i) la

notificación de la resolución de cobranza coactiva; ii) el procedimiento de embargo; iii) la ejecución forzada; y, iv) la conclusión del procedimiento; las cuales deben ser observadas por el ejecutor y auxiliar coactivos, y a las que se debe sumar la etapa de suspensión del procedimiento coactivo que puede presentarse luego del inicio del procedimiento coactivo y antes de su término.

#### **2.6.1 Notificación de la resolución de ejecución coactiva.**

El procedimiento coactivo se inicia con la notificación al deudor tributario de la resolución de ejecución coactiva (REC), que contiene el detalle de la deuda materia de cobranza, correspondiendo su forma de notificación de acuerdo a lo previsto por el artículo 104° del Código Tributario.

#### **2.6.2 Adopción de medidas cautelares.**

Transcurrido el plazo de siete días hábiles de notificada la resolución de ejecución coactiva, el ejecutor coactivo puede dar inicio a la segunda etapa del procedimiento de cobranza coactiva que consiste en la adopción de las medidas cautelares previstas en el artículo 118° del Código Tributario, a fin de garantizar el pago de la deuda tributaria.

### **2.6.3 Ejecución forzada de las medidas cautelares adoptadas.**

Luego de adoptadas las medidas cautelares, y siempre que estas tengan un resultado favorable, es decir, cuando se logra afectar bienes del deudor tributario, el ejecutor coactivo inicia una nueva etapa en el procedimiento que lleva a la ejecución de la medida; es decir, este constituye un nuevo acto administrativo que le permitirá materializar la medida cautelar anteriormente adoptada. La ejecución forzada se presenta como una etapa posterior a la adopción de una medida cautelar de embargo.

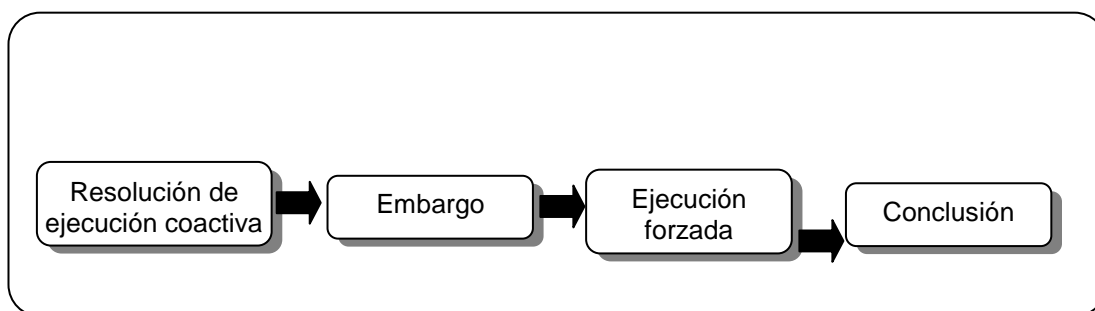
### **2.6.4 Conclusión del procedimiento coactivo**

Esta es la etapa final del procedimiento coactivo, y se produce cuando el deudor cumple con la prestación dineraria pendiente de pago, ya sea de manera directa, cuando el deudor cumple con el pago de la deuda, o indirecta cuando el dinero se procuró con la ejecución forzada de los bienes embargados.

### **2.6.5 Suspensión del procedimiento coactivo.**

La suspensión del procedimiento coactivo es una etapa en la que se puede situar el procedimiento coactivo que implica su paralización

temporal. Esta se puede presentar luego de iniciado el procedimiento coactivo y hasta antes de su culminación.



Forzada suspensión del procedimiento

### **Etapas del procedimiento coactivo**

## **2.7 INICIO DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA: DOMICILIO FISCAL Y FORMAS DE NOTIFICACIÓN**

La deuda tributaria para que pueda ser materia del procedimiento coactivo, pues se requiere que esta sea calificada como exigible coactivamente. Sin embargo, este acto administrativo, que se constituye en el sustento del procedimiento coactivo, no permite por sí mismo la adopción de las medidas cautelares; por lo tanto, para el inicio del procedimiento, se requiere la emisión de un acto administrativo distinto al que origina la deuda, denominado resolución de ejecución coactiva (REC)

el cual, de conformidad con el artículo 117° del Código Tributario, debe tener los siguientes requisitos, bajo sanción de nulidad:

- a) El nombre del deudor tributario.
- b) El número de la orden de pago o resolución objeto de la cobranza.
- c) La cuantía del tributo o multa, según corresponda, así como de los intereses y el monto total de la deuda.
- d) El tributo o multa y periodo a que corresponde.

La resolución de ejecución coactiva se hace referencia directa al acto administrativo donde se encuentra contenida la deuda tributaria (ya sea esta una orden de pago, resolución de multa, resolución de determinación, o resolución de pérdida de fraccionamiento), al periodo tributario y a la cuantía de la deuda actualizada hasta la fecha de emisión del acto, dejando expresa referencia a que esta se seguirá actualizando con la tasa del interés moratorio hasta su total cancelación.

Es con la notificación de la citada resolución de ejecución coactiva que se inicia el procedimiento de cobranza coactiva. Antes de desarrollar las formas de notificación de los actos emitidos por el ejecutor coactivo dentro

del procedimiento de cobranza, consideramos pertinente referimos al domicilio fiscal, condiciones del domicilio y sus consecuencias.

### **2.7.1 Domicilio fiscal.**

La condición de domicilio es una situación vinculada a una correcta notificación de los actos administrativos y, por ende, relevante para un adecuado inicio de un procedimiento coactivo.

Siendo así, los contribuyentes tienen la obligación de fijar un domicilio ante la Administración Tributaria y mantenerlo actualizado con la finalidad de que esta les pueda notificar válidamente los actos administrativos que emite relacionados con la actividad que se desempeñan; cualquier variación en el domicilio deberá ser comunicada a la administración en el plazo de un día de producido el cambio.

Sin embargo, se presentan situaciones en las que la Administración Tributaria no ubica al contribuyente o a sus representantes, teniendo que optar por otras modalidades de notificación, distintas a la notificación personal, las cuales se encuentran reguladas en el artículo 104° del Código Tributario; pudiendo producto de esta deficiencia, cambiar la condición de su domicilio de “habido” a “no hallado” y finalmente a “no habido”.

Sobre el particular, el artículo 11° del Código Tributario señala como obligación de los contribuyentes la de fijar y cambiar el domicilio fiscal cuando la Administración Tributaria lo establezca. De manera sustitutoria y solo cuando el contribuyente haya iniciado un procedimiento administrativo, podrá fijar un domicilio procesal.

Un aspecto importante a tener en cuenta es que el domicilio fiscal se mantendrá mientras el cambio no sea comunicado a la Administración Tributaria, restringiéndose de esta manera, que por ejemplo un contribuyente pretenda evitar un procedimiento coactivo utilizando el cambio continuo de domicilio fiscal sin informar de tal hecho a la autoridad administrativa.

Una regulación similar y más general, la encontramos en el artículo 40 del Código Civil que establece:

“Artículo 40.- El deudor deberá comunicar al acreedor el cambio de domicilio señalado para el cumplimiento de la prestación obligacional, dentro de los treinta (30) días de ocurrido el hecho, bajo responsabilidad civil y/o penal a que hubiere lugar.

El deudor y los terceros ajenos a la relación obligacional con el acreedor, están facultados para oponer a este el cambio de su domicilio.

La posibilidad al cambio de domicilio se efectuará mediante comunicación”.

Una consecuencia legal de la no comunicación o la oposición, será mantener el domicilio anterior para todo efecto legal.

**a) Condición del domicilio fiscal.**

Los contribuyentes pueden tener hasta tres condiciones de domicilio: i) condición de habido; ii) condición de no hallado; iii) condición de no habido.

**a.1 Condición de hallado.**

Un contribuyente tiene la condición de domicilio hallado cuando este ha sido confirmado por la Administración Tributaria. Tal condición es la que todos los contribuyentes deben tener para no asumir las consecuencias legales que analizaremos más adelante.

**a.2 Condición de no hallado.**

Un contribuyente adquiere la condición de no hallado cuando la Administración intentó notificarle un documento o verificar su domicilio fiscal, y se presentaron algunas de las siguientes circunstancias:

- a) Negativa de recepción de la notificación o negativa de recepción de la constancia de verificación del domicilio fiscal.
- b) Ausencia de persona capaz en el domicilio fiscal o este se encuentra cerrado, o

- c) La dirección declarada como domicilio fiscal no existe.
- b) Para los supuestos a) y b) se requiere que las circunstancias allí mencionadas se produzcan hasta tres (3) veces en días distintos.

Luego de ser declarado “domicilio no hallado”, el contribuyente asume las siguientes consecuencias legales:

- a) No podrá obtener autorización para emitir comprobantes de pago; y,
- b) La SUNAT podrá utilizar las formas de notificación reguladas en el inciso e) del artículo 104 del Código Tributario.

Para levantar la condición de no hallado, el contribuyente podrá efectuar lo siguiente, dependiendo de la situación en la que se encuentre:

- a) Si ha cambiado de domicilio, deberá llevar el original y copia simple de, por ejemplo, su recibo de agua, luz, teléfono, entre otros, y acercarse a cualquier centro de servicios cercano a su domicilio, con el original y fotocopia simple de su documento de identidad vigente. Otra alternativa es ingresar a SUNAT Operaciones en Línea, con su código de usuario y clave de acceso, y la opción “Modificación de Datos del RUC por Internet”, y confirmar el domicilio.

b) Si no ha cambiado de domicilio, no requerirá adjuntar documentación alguna, y deberá acercarse a cualquier centro de servicios cercano a su domicilio, con el original y fotocopia simple de su documento de identidad vigente, o, ingresar a SUNAT Operaciones en Línea, con su código de usuario y clave de acceso, y la opción “Modificación de Datos del RUC por Internet”, y confirmar el domicilio.

### **a.3 Condición de no habido.**

Los contribuyentes tendrán la condición de domicilio no habido, cuando vencido el plazo para levantar la condición de no hallado, no hayan cambiado o confirmado su domicilio.

Al respecto la SUNAT publica dentro de los diez (10) primeros días hábiles de cada mes, la relación de contribuyentes no hallados, teniendo estos la oportunidad de levantar dicha condición hasta fines del mismo mes.

### **b) Consecuencias legales del no habido.**

#### **b.1 Atribución de responsabilidad a los representantes legales.**

Debemos recordar que la obligación jurídica tributaria es la relación jurídica tributaria que se establece entre el acreedor tributario y el deudor

tributario, por la cual este último tendrá que cumplir la obligación tributaria que corresponde al pago de la deuda tributaria. (RODRÍGUEZ.1986).

Tal obligación tributaria debe ser cumplida por el contribuyente o deudor tributario como regla general. No obstante, pueden presentarse supuestos en los que se atribuye la obligación de pago del tributo a un tercero fuera de la relación tributaria original. El sustento de esta atribución radica en establecer una nueva posibilidad para la Administración Tributaria de asegurar el cumplimiento de la deuda tributaria.(GACETA JURÍDICA S.2006).

Dentro de tales terceros, ajenos a la relación jurídico tributaria, se distingue en doctrina al responsable, que es un deudor que por mandato legal debe cumplir con la obligación que es de cargo del contribuyente.

Según la doctrina, esta responsabilidad tiene una diferenciación que va de una responsabilidad solidaria, responsabilidad subsidiaria, sustituto y responsable sustituto, siendo importante para el objeto del presente artículo conocer la definición del primero de los responsables citados.(VILLEGAS.2002).

Así, tenemos que por “responsable solidario” debemos entender al tercero que no desplaza al contribuyente de la relación jurídico tributaria, pero respecto del cual la Administración Tributaria, luego de quedar consentida o firme la atribución, puede dirigirse para la recuperación de la

deuda tributaria. Así, la Administración Tributaria podrá dirigirse, indistintamente, contra el contribuyente o contra el responsable solidario, o contra ambos a la vez.

Al respecto, el Código Tributario regula en sus artículos 16° al 19°, ubicados en el Capítulo II del Título Primero del Libro I, los supuestos de responsabilidad de acuerdo con el siguiente detalle: los representantes responsables en el artículo 16°, los responsables en calidad de adquirentes en el artículo 17° y los responsables solidarios en el artículo 18°.

La relación de responsabilidad y la condición del domicilio no habido se encuentra presente en el artículo 16° denominado de los representantes-responsables, que pasamos a analizar brevemente.

El referido artículo establece que los siguientes representantes están obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales, con los recursos que administren o que dispongan: 1) los padres, tutores y curadores de los incapaces; 2) los representantes legales y los designados por las personas jurídicas; 3) los administradores o quienes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica; 4) los mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas; 5) los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras y los de sociedades y otras entidades.

Dependiendo de la calidad de representante, se requerirá acreditar dolo, negligencia grave o abuso de facultades en el pago de tributos; de otro lado, en los casos de los numerales 1 y 5 dicha responsabilidad surge cuando por acción u omisión del representante se produce el incumplimiento de las obligaciones tributarias del representado.

Existe entonces una acreditación que deberá efectuar la Administración Tributaria en la atribución de la responsabilidad solidaria, respetando el principio de derecho procesal de carga de la prueba, según el cual “quien alega algo debe probarlo”.

No obstante ello, el mismo legislador ha buscado definir lo que debe entenderse de manera indirecta por dolo, negligencia o abuso de facultades, toda vez que ha establecido supuestos en los cuales ha invertido la carga de la prueba. Uno de tales supuestos lo constituye el hecho de tener la condición de no habido. De esta forma, si el deudor tributario tiene la condición de no habido, será mérito suficiente para establecer que el representante ha cometido dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo que este demuestre lo contrario.

En consecuencia, por un cambio de condición en el domicilio a “no habido” de la representada, se le puede atribuir al representante la responsabilidad solidaria, sin que se requiera medio probatorio adicional.

## **b.2 Suspensión del plazo de prescripción de la deuda tributaria.**

La prescripción se define como una institución jurídica por la cual, al vencimiento de un lapso determinado de tiempo, se imposibilita al acreedor tributario (Administración Tributaria) a determinar la obligación tributaria, exigir su pago y aplicar sanciones.

La regulación de la prescripción se encuentra entre los artículos 43° al 49° del Código Tributario, debiendo recordarse que los plazos de la prescripción dependen del tipo de obligación tributaria y del hecho de que se hubiera presentado declaración jurada o no.

Sin embargo, dichos plazos tienen causales de interrupción y suspensión; al producirse las primeras, el plazo obtenido por el contribuyente fenece, y a partir del día siguiente del acto interruptorio se inicia el cómputo de un nuevo plazo; por el contrario, cuando se producen las segundas, el plazo transcurrido se paraliza hasta que se supere la causal, para luego reiniciarse teniendo en cuenta el plazo previo transcurrido.

Dentro de las causales de suspensión es que encontramos a los contribuyentes declarados con la condición de domicilio no habido. En efecto, el literal d) del artículo 46 del Código Tributario señala que se suspende el plazo de prescripción durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido.

### **b.3 Determinación sobre base presunta.**

La Administración Tributaria puede determinar las obligaciones tributarias sobre base cierta o sobre base presunta. Será determinación sobre base cierta cuando se permita conocer de manera directa los elementos relacionados con el hecho generador de la obligación tributaria y su cuantía. Estaremos bajo una determinación sobre base presunta, cuando no existe una verificación directa, pero la obligación tributaria se determina de manera indirecta, bajo supuestos que relacionados con el hecho generador, dan como resultado la existencia y cuantía de la obligación.

Los contribuyentes con la condición de domicilio no habido serán pasibles de la determinación de sus obligaciones tributarias a través de los procedimientos de determinación sobre base presunta.

Dicho procedimiento sobre base presunta será utilizado a pesar de que el contribuyente levante su condición y será aplicable únicamente para los tributos y periodos comprendidos en el procedimiento de verificación o fiscalización.( Artículo 9 del Decreto Supremo N°041 -2006-EF).

### **b.4 Causal para solicitar la adopción de medidas cautelares previas.**

El procedimiento coactivo es la prerrogativa que tiene la Administración Tributaria para la recuperación de la deuda tributaria que sea exigible

coactivamente. De tal forma que el ejecutor coactivo tiene una serie de facultades reguladas en el artículo 116° del Código Tributario dentro de las cuales se encuentra la posibilidad de adoptar medidas cautelares.

Pero es el caso que, respecto de deuda que no es exigible coactivamente, pueden presentarse supuestos bajo los cuales el ejecutor coactivo se encontraría facultado a adoptar medidas cautelares, que en este caso se denominarán previas.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia ha establecido que el artículo 56° del Código Tributario regula causales y razones para la adopción de las medidas cautelares previas, y que son condiciones que pueden concurrir o presentarse solo alguna de ellas.

Dentro de las causales que, como ha señalado el Tribunal Fiscal, puede sustentar la adopción de una medida cautelar, se encuentra la regulada en el inciso i) del referido artículo 56°, que es cuando un contribuyente pasa a la condición de no habido.

Esta causal es objetiva, puesto que bastará que cambie la condición de domicilio a “no habido” para que la Administración Tributaria pueda solicitar ante el ejecutor coactivo la adopción de las medidas cautelares previas.

#### **b.5 Comprobantes de pago emitidos por un contribuyente no habido.**

Una consecuencia adicional de realizar operaciones con contribuyentes no habidos es que los comprobantes emitidos por estos no le permiten a su tenedor utilizar el crédito fiscal; y en el caso específico de las guías de remisión emitidas, estas se consideraran como inexistentes.( Artículo 6 del Reglamento del Impuesto General a las Ventas).

En tal sentido, será responsabilidad del adquirente de bienes y servicios, verificar ante la Administración Tributaria, si el contribuyente con el que esté realizando operaciones comerciales mantiene su condición de habido.

#### **b.6 Trámites administrativos.**

Adicionalmente, el contribuyente no habido no podrá solicitar la emisión de nuevos comprobantes de pago, ni realizar ninguna operación al Registro Único de Contribuyentes. Tampoco podrá efectuar ninguna operación a través de SUNAT Operaciones en Línea.

Respecto a la solicitud de fraccionamiento de deuda tributaria previsto en el artículo 36° del Código Tributario, si bien los contribuyentes no habidos pueden presentar ante las oficinas de la Administración Tributaria tales solicitudes, estas serán denegadas, salvo que el contribuyente cambie su condición de domicilio no habido.

**b.7 Notificación mediante publicación en la página web de la SUNAT o en el Diario Oficial.**

Para aquellos contribuyentes que tengan la condición de no hallado y no habido, el numeral 2 del inciso e) del artículo 104° del Código Tributario permite que la Administración efectúe la notificación del acto administrativo mediante la publicación en la página web de la SUNAT o en el Diario Oficial, o en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o en su defecto, en uno de mayor circulación de dicha localidad.

**c) Forma de levantar la condición de no habido.**

Para levantar la condición de no habido, los contribuyentes deben efectuar lo siguiente:

- a) Declarar o confirmar su domicilio.
- b) Presentar las doce (12) últimas declaraciones mensuales de impuestos anteriores al mes que se declare o confirme su domicilio.

A diferencia del levantamiento de la condición de no hallado, donde se permite utilizar medios informáticos, el trámite para el levantamiento de la condición de no habido es exclusivamente presencial.

En el caso de cambio o confirmación de domicilio, el contribuyente deberá comunicar tal hecho adjuntando, original y copia de los documentos como recibos de agua, luz, teléfono, entre otros.

Como vemos, si bien los contribuyentes con la condición de “no hallado” o “no habido”, tienen la posibilidad de confirmar su domicilio, conforme a lo antes expuesto, habrá consecuencias legales que no serán revertidas por dicha acción.

### **2.7.2 Formas de notificación.**

Los actos administrativos tienen su regulación general de notificación en el artículo 20° de la Ley de Procedimiento Administrativo General; sin embargo el Código Tributario establece formas de notificación más amplias y variadas, las cuales son aplicables para cualquier notificación realizada dentro del procedimiento coactivo, así como de los demás actos administrativos que sustentan los procedimientos coactivos.

Dichas formas de notificación se encuentran reguladas en el artículo 104° del Código Tributario, las cuales pasamos a analizar a continuación:

**a) Notificación por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia.**

Mediante esta forma de notificación, el funcionario de la Administración Tributaria o persona encargada de la notificación se presenta en el domicilio fiscal del contribuyente para cumplir con el acto

de notificación, teniendo que identificar y contactar con una persona mayor de edad, quien deberá firmar el acuse e identificarse con su Documento Nacional de identidad. Pero si la persona que se ubica en el domicilio fiscal, bien sea el titular o un tercero deciden rechazar la notificación, la persona encargada de realizar la notificación podrá consignar como notificado el documento dejando expresa constancia de la negativa de recepción.

El acuse de recibo deberá tener como mínimo: (i) apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; (ii) número de RUC del deudor tributario o número de documento de identificación que corresponda; (iii) número de documento que se notifica, (iv) nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa, y (v) fecha en que se realiza la notificación.

Al respecto, citamos la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05961-4-2006 del 3 de noviembre de 2006, mediante el cual el Tribunal declaró no válida la notificación de órdenes de pago y resoluciones de determinación al haber sido efectuadas al portero del edificio donde se encuentra situado el domicilio fiscal del deudor, sin embargo, la constancia de notificación contaba solamente con el sello de la portería sin firma de recepción alguna, no cumpliendo por lo tanto el acuse de recibo con los requisitos señalados en el párrafo precedente.

Por otro lado, se debe tomar en cuenta que el Tribunal Fiscal viene exigiendo que exista una coincidencia entre el nombre del receptor de la notificación y el número del Documento Nacional de Identidad (DNI) consignado; si esto no se produce la notificación se considera inválida, debiendo la Administración Tributaria proceder a notificar nuevamente la resolución de ejecución coactiva o resolución coactiva, según sea el caso.

Sobre el particular, citamos la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00941-1-2007 del 9 de febrero de 2007, mediante la cual se ordenó a la Administración Tributaria disponer la suspensión definitiva del procedimiento de cobranza coactiva de los valores materia de cobranza, en tanto que se advirtieron inconsistencias en los cargos de notificación de los valores materia de cobranza (la firma que aparece en tales cargos de notificación no coincide con la firma que figura en el DNI de la quejosa), lo que resta fehaciencia a la diligencia de notificación de los valores, por lo que se concluye que no se encuentra acreditado en autos la notificación de las resoluciones de determinación y de multa materia de cobranza.

En el mismo sentido, se pronuncia el tribunal en la Resolución N° 06907-5-2006 del 19 de diciembre de 2006, donde se determinó que el documento de identidad consignado en la constancia de notificación respectiva de la orden de pago materia de cobranza, no coincidía con el

de la persona que supuestamente recibió el valor, lo que le resta fehaciencia a la indicada constancia, no teniendo por lo tanto el carácter de exigible coactivamente la deuda tributaria en mención.

Adicionalmente, el tribunal señala que la persona encargada de realizar la notificación podrá solicitar al receptor de la notificación la exhibición de su documento de identidad, siendo que en caso que este se niegue, deberá dejar expresa constancia de ello en el cargo de recepción.

Otro tema relacionado con esta primera modalidad de notificación lo constituye la regulación de la notificación por negativa de recepción. ¿Qué debemos entender por negativa de recepción? Una primera aproximación nos diría que esta se produce cuando constituido el notificador en el domicilio fiscal del contribuyente, el receptor se niega a recibir la notificación, pudiendo expresar o no el motivo del rechazo.

Al respecto, la SUNAT ha emitido el Informe N° 134-2004-SUNAT/B0000, donde señala que la negativa de recepción se configura también en los siguientes dos supuestos:

Cuando el receptor señala que el contribuyente a quien se le quiere notificar la resolución de ejecución coactiva o resolución coactiva se mudó de domicilio.

Cuando el receptor señala que no conoce al contribuyente a quien se le quiere notificar la resolución de ejecución coactiva o resolución coactiva.

Por su parte, el Tribunal Fiscal ha señalado en la Resolución N°00879-4-2007 del 7 de febrero de 2007, que verificado en el acto de notificación que el contribuyente se mudó de domicilio, se requiere de manera adicional que se consigne en el cargo de notificación que esta se realiza por negativa de recepción en su domicilio fiscal.

Por su parte, exige el tribunal en la Resolución N° 01044-4-2007 del 14 de febrero de 2007 que si bien se utiliza como forma de notificación la negativa de recepción, esto no exime al notificador de identificarse a fin de dar fe de que la diligencia se realizó.

Otro tema recurrente en esta primera modalidad de notificación, es la devolución de notificaciones por parte de los actuales poseedores o propietarios que habitan en los domicilios fiscales de los contribuyentes con deuda en etapa coactiva.

Al respecto, la SUNAT ha emitido el Informe N° 111-2004-SUNAT/2B2000 donde señala que a pesar de que terceros devuelvan las notificaciones, la notificación se entenderá por realizada, ya que el domicilio fiscal del contribuyente se mantiene mientras el contribuyente no comunique su cambio.

De otro lado, citamos la Resolución No 05991-1-2006 del 8 de noviembre de 2006 en la que el Tribunal Fiscal señala que no es válida la notificación al existir inconsistencias en la constancia al haberse

consignado que la contribuyente se ha mudado de domicilio y a la vez que existe negativa de la recepción.

**b) Notificación electrónica.**

La notificación por medio de sistemas de comunicación electrónicos es una forma de notificación prevista en el inciso b) del artículo 104° del Código Tributario.

Si bien es una forma poco desarrollada, actualmente es utilizada por la SUNAT para la notificación del embargo en forma de retención a las entidades bancarias y financieras, así como para algunos embargos en forma de retención a terceros.

Tratándose del correo electrónico u otro medio electrónico aprobado por la SUNAT, la notificación se considerará efectuada al día hábil siguiente a la fecha de depósito del mensaje de datos del destinatario.

**c) Notificación por constancia administrativa.**

Es otra forma de notificación que se realiza en las instalaciones de la Administración Tributaria; sin embargo, para que esta sea válida debe ser recibida por el contribuyente, representante legal o apoderado.

Al respecto el Tribunal Fiscal, cuando el Código Tributario no realizaba mayor precisión sobre quien debía ser el receptor, resolvió mediante la Resolución N°565-4-2000 del 28 de junio de 2000, la exigencia de que la

notificación mediante constancia administrativa sea efectuada con el representante legal.

Actualmente, nuestro Código Tributario sí precisa que la diligencia de notificación se debe practicar con cualquiera de los representantes legales del contribuyente.

**c) Notificación por publicación en la página web de la SUNAT o en el Diario Oficial u otro diario.**

Un primer supuesto de publicación mediante la página web de la SUNAT se realiza cuando esta debe notificar a los contribuyentes que su deuda o parte de ella ha sido declarada de cobranza dudosa o de recuperación onerosa, sin tener en cuenta la condición de domicilio del contribuyente. Lo anterior se encuentra regulado en el inciso d) del artículo 104 del Código Tributario.

La SUNAT también puede utilizar la publicación mediante la página web o mediante publicación en el Diario Oficial de la localidad encargado de los avisos judiciales o, en su defecto, en uno de mayor circulación de dicha localidad, cuando los contribuyentes tuvieran la condición de domicilio no hallado o no habido, o cuando la dirección del representante legal de un no domiciliado fuera desconocido, pues así lo establece el numeral 2 del inciso e) del artículo 104° del Código Tributario.

La publicación deberá contener, en lo pertinente, el nombre, denominación o razón social de la persona notificada, el número de RUC o número de documento de identidad que corresponda, la numeración del documento en el que consta el acto administrativo, así como la mención a su naturaleza, el tipo de tributo o multa, el monto de estos y el periodo o hecho gravado, así como las menciones a otros actos a que se refiere la notificación.

Si la SUNAT notifica el acto administrativo mediante publicación en su página web o en el diario, sin observar los supuestos que habilitan esta modalidad de notificación, dicho acto no surtirá efecto legal alguno.

Al respecto, el Tribunal Fiscal en la Resolución No 06218-1-2006 del 22 de noviembre de 2006, estableció que la Administración Tributaria no se encuentra habilitada para notificar a través de su página web, en tanto que el domicilio fiscal del contribuyente se considere subsistente por no haber comunicado su cambio a la administración. En este caso, se trataba de un recurso de queja presentado por haber notificado la Administración Tributaria una resolución de ejecución coactiva iniciando el procedimiento de cobranza coactiva contra determinadas órdenes de pago, a través de la página web de la SUNAT, sin que a la fecha de la notificación, el quejoso hubiera cambiado su domicilio fiscal; habiéndose determinado,

incluso, que con posterioridad a dicha fecha, la Administración Tributaria notificó al quejoso una orden de pago en su domicilio fiscal.

**d) Notificación en lugar donde se ubique al contribuyente.**

Otra alternativa de notificación de los contribuyentes cuando tengan la condición de domicilio de no hallado y no habido es notificarles en el lugar donde se les encuentre. De esta manera si la condición de domicilio de un contribuyente se mantiene como habido, este tipo de notificación no es permitida.

**e) Notificación por cedulón.**

La notificación por cedulón puede realizarse cuando el domicilio fiscal se encuentre cerrado o en él se encuentra una persona incapaz, como sería el caso de un menor de edad.

El cedulón debe consignar como datos los siguientes: apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda; número de documento que se notifica; fecha en que se realiza la notificación; dirección del domicilio fiscal donde se realiza la notificación; número de cedulón y el motivo por el cual se utiliza esta forma de notificación. Con relación al requisito de indicar los motivos por

los cuales se utiliza esta forma de notificación, el Tribunal Fiscal en la Resolución N°01529-5-2007 se ha pronunciado precisando que su omisión acarrea su nulidad.

Asimismo, deberá indicarse que se ha procedido a fijar el cedulón en el domicilio fiscal y que los documentos a notificar se han dejado en sobre cerrado bajo la puerta. Así lo ha establecido también el Tribunal Fiscal en su Resolución N°01177-5-2007, del 20 de febrero de 2007, mediante la cual revocó la apelada que declaró inadmisibile la reclamación contra resolución de multa, atendiendo a que la notificación de esta última no se había efectuado con arreglo a ley, pues en la constancia no se indica que el cedulón se haya fijado en la puerta y que los documentos a notificar se hayan dejado en sobre cerrado bajo la puerta.

Cabe anotar que el Tribunal Fiscal en la citada resolución ha establecido que para validar el acto de notificación mediante cedulón, se debe dejar expresa constancia de tal hecho en el cargo de notificación.

**f) Notificación en el domicilio procesal.**

Tal como lo señaláramos al analizar el tema de domicilio fiscal, al inicio de un procedimiento coactivo los contribuyentes pueden fijar un domicilio procesal. En esos casos la notificación se deberá practicar en dicho domicilio.

No obstante, si en el domicilio procesal no se pudo practicar el acto de notificación porque este se encontraba cerrado, o se produjo el supuesto de negativa de la recepción, o se encontró el domicilio pero con una persona menor de edad, el notificador fijará una constancia de la visita efectuada, y el acto de notificación se tendrá que realizar en el domicilio fiscal. En tal caso, la fecha de notificación para el acto administrativo se producirá cuando esta se verifique en el domicilio fiscal.

Se debe tomar en cuenta que el referido traslado de domicilio para considerar válida la notificación no implica que las próximas notificaciones se deban efectuar directamente en el domicilio fiscal, por lo que, mientras el contribuyente mantenga su domicilio procesal, por ejemplo dentro un procedimiento coactivo, este se mantendrá mientras el procedimiento se encuentre en ejecución.

**g) Notificación tácita.**

La notificación tácita es una forma de notificación indirecta, donde el contribuyente que no ha sido notificado o válidamente notificado, realiza un acto o gestión que demuestre o suponga su conocimiento. La fecha de notificación será aquella en que se verifique el acto o gestión.

Ejemplos concretos de este acto o gestión pueden ser la solicitud de copias certificadas de una resolución de ejecución coactiva, o la

interposición de un recurso de queja donde se precisa la deuda materia de cobranza que de acuerdo al contribuyente no pudo ser notificada. En el primero de los casos, se entenderá notificado el acto administrativo con la recepción de las copias certificadas; en el segundo de los casos, la fecha de notificación tácita será aquella en la cual se interpuso el recurso de queja.

### **2.7.3 Efectos de las notificaciones.**

El efecto de las notificaciones permite darle eficacia a la resolución de ejecución coactiva previamente emitida. Al respecto, el artículo 106° del Código Tributario presenta dos reglas, una general que señala que la notificación surtirá efectos desde el día hábil siguiente al de su recepción, y en la que se encuentra la notificación de la resolución de ejecución coactiva, los requerimientos de pago o cualquier otro acto administrativo emitido dentro un procedimiento coactivo distinto a las medidas cautelares; y otra que establece un plazo de excepción, según la cual la notificación surte efectos al momento de su recepción, tal es el caso de la notificación de las resoluciones que ordenan trabar medidas cautelares.

## **2.8 TIPOS DE MEDIDAS CAUTELARES QUE SE PUEDEN ADOPTAR DENTRO DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA**

Notificada la resolución de ejecución coactiva, el contribuyente cuenta con un plazo de siete (7) días hábiles para cumplir voluntariamente con el pago de la deuda tributaria; vencido el plazo, el ejecutor coactivo se encuentra en la facultad de adoptar las medidas cautelares que dispone el Código Tributario, señaladas en su artículo 118°, y cualquier otra medida que considere conveniente que le permita cautelar o recuperar la deuda tributaria.

Con relación a las medidas cautelares debemos tener en cuenta, como señaláramos al explicar las facultades del ejecutor coactivo, que estas son discrecionales, y que no tiene una prelación establecida por el legislador. En consecuencia, vencidos los siete (7) días, el ejecutor puede decidir adoptar la medida cautelar o no y, en caso de que decida su adopción, puede implementar cualquiera de las medidas reguladas en el Código Tributario.

Si bien existe discrecionalidad respecto de la adopción de la medida cautelar, esta no puede ser arbitraria, debiendo el ejecutor coactivo adoptar la medida que le permita razonablemente cautelar o recuperar la deuda tributaria.

El Código Tributario faculta al ejecutor coactivo a adoptar cualquiera de las siguientes medidas cautelares:

- a) Embargo en forma de intervención.
- b) Embargo en forma de retención.
- c) Embargo en forma de inscripción.
- d) Embargo en forma de depósito.
- e) Cualquier otra medida que asegure de manera adecuada la recuperación de la deuda.

### **2.8.1 Embargo en forma de intervención.**

Mediante el embargo en forma de intervención el ejecutor coactivo designa a un tercero, interventor, para que se constituya en el domicilio fiscal del contribuyente o locales anexos, con la finalidad de solicitar información, verificar sus ingresos diarios a fin de recaudarlos o constituirse en administrador de bienes.

Dependiendo de la modalidad del embargo, estaremos o no ante afectaciones patrimoniales del contribuyente.

Las tres modalidades de embargo en forma de intervención son:

- a) Intervención en información.
- b) intervención en recaudación.
- c) Intervención en administración de bienes.

### **2.8.1.1 Embargo en forma de intervención en información.**

Bajo esta modalidad de intervención, el ejecutor coactivo designa a un interventor para que recabe información del contribuyente, relacionada con la esfera patrimonial, como por ejemplo: solicitar sus cuentas por cobrar, el detalle de sus activos fijos, su flujo de caja, su registro de ventas, etc.

Este embargo en estricto no implica una afectación patrimonial del contribuyente, y más bien se convierte en una fuente de información del ejecutor coactivo para adoptar una nueva medida de embargo.

Por ejemplo, con su relación de clientes puede adoptar una medida de retención a terceros, modalidad de embargo que explicaremos más adelante; o con la identificación de los activos fijos, se podrá trabar una medida de embargo en forma de depósito, embargo que también estudiaremos más adelante.

### **2.8.1.2 Embargo en forma de intervención en recaudación.**

Bajo esta modalidad de embargo, el ejecutor nombra a uno o más interventores con la finalidad de que afecten directamente los ingresos del contribuyente, en el lugar donde estos se perciban.

El contribuyente puede ser una empresa con más de un local, y por lo tanto, el ejecutor puede disponer intervenir en más de un local.

La orden de embargo, bajo esta modalidad, debe tener un monto, y debe establecerse los días y horas en las cuales se practicará la diligencia. Estos requisitos no están establecidos en el Código Tributario, ni tampoco en el Reglamento de Cobranza Coactiva, pero sí en el Código Procesal Civil, el cual se aplica supletoriamente.

En tal caso, los interventores realizarán un acta de inventario inicial por cada uno de los puntos de ventas, verificarán los ingresos y egresos, y realizarán un acta de inventario final así como una de cierre en la que se identifique la suma de dinero que será retirada como resultado de la medida. Estos montos deberán ser imputados a la deuda tributaria, siguiendo los criterios de imputación del artículo 31 del Código Tributario, el mismo día de la diligencia o al día siguiente.

Toda la ejecución de la medida y sus resultados deberán ser informados por el interventor al ejecutor coactivo.

### **2.8.1.3 Embargo en forma de intervención en administración de bienes.**

Esta tercera modalidad de embargo implica que el ejecutor coactivo designe uno o varios interventores que, en esta oportunidad, tendrán la calidad de administradores. La finalidad de esta designación es que los

interventores administradores recauden los frutos o utilidades que puedan percibir los bienes embargados.

Por ejemplo, si se embarga un inmueble a un contribuyente y este lo tiene alquilado, a través de esta medida de embargo, el interventor administrador tendrá la misión de recaudar los pagos por alquileres que deba recibir el contribuyente.

Consideramos que la condición de administrador no debe suponer que este interventor tome decisiones sobre los bienes u operaciones del contribuyente, por ejemplo, oponerse a la venta del bien embargado. En tal sentido, el ejecutor recaudará los frutos o utilidades de las operaciones del negocio, pero en ningún caso el interventor limitará con su actuación el derecho de propiedad del deudor tributario sobre sus bienes.

### **2.8.2 Embargo en forma de retención.**

Una de las medidas de embargo que puede ser ordenada por el ejecutor coactivo, es el embargo en forma de retención. Así, en uso de su facultad discrecional, si el ejecutor coactivo considera que a través de dicha medida puede recuperar o cautelar la deuda tributaria, emitirá la orden de embargo vencido el plazo de siete (7) días hábiles de notificada la resolución de ejecución coactiva.

### **2.8.2.1 Tipos de medidas de embargo de retención.**

En función al universo de terceros notificados, dentro del embargo en forma de retención se puede distinguir, dos modalidades de embargo. Por un lado, el embargo en forma de retención a las entidades bancarias y el embargo en forma de retención a otros tipos de terceros.

Mediante el embargo en forma de retención a bancos el ejecutor coactivo notifica a las entidades bancarias y financieras con la finalidad de que afecten los fondos, derechos, etc., que se encuentren en poder de ellos, pero a nombre del deudor tributario. Es así que generalmente se afectan las cuentas de ahorros, cuentas corrientes, depósitos a plazo fijo, entre otras modalidades de derechos que pueda tener el deudor tributario en alguno de los bancos o entidades financieras a su nombre.

La segunda modalidad se produce cuando el ejecutor ordena a terceros, distintos a las entidades bancarias o financieras, afectar cualquier derecho, fondo, acreencia que sea de titularidad del deudor tributario. En estos casos los terceros frecuentemente notificados son los clientes del deudor tributario, ya que realizan operaciones comerciales de manera frecuente con este, buscándose afectar alguna factura pendiente de pago. Otros casos de terceros pueden ser el empleador del contribuyente o una compañía aseguradora que tenga pendiente de entrega una suma indemnizatoria a un contribuyente.

### **2.8.2.2 Reglas comunes en los embargos en forma de retención.**

En los embargos en forma de retención deberán tenerse presente las siguientes reglas:

- a. La medida de embargo surte efecto con la notificación al tercero.
- b. El tercero está obligado, dentro del plazo de cinco (5) días hábiles, a informar al ejecutor coactivo la existencia de fondos o créditos a favor del tercero.
- c. La medida de embargo se mantendrá hasta que se cumpla con el pago íntegro del monto solicitado por el ejecutor coactivo.
- d. Cuando el tercero informe sobre fondos retenidos, el ejecutor deberá solicitar, mediante resolución coactiva, la puesta a disposición de dichos fondos. Dicha re-solución también debe ser notificada al deudor tributario.

### **2.8.3 Modalidades especiales de embargo en forma de retención.**

Los ejecutores coactivos de la SUNAT cuentan con dos modalidades especiales de retención a terceros que, a diferencia de las descritas, suponen un conocimiento previo de la existencia de fondos que pueden ser embargados.

**a) Embargo de retención a unidades ejecutoras del Estado.**

Este tipo de embargo se vincula a las unidades ejecutoras del Estado que se encuentran dentro del SIAF del Ministerio de Economía, de tal forma que cualquier unidad ejecutora antes de realizar un pago a un proveedor, verifica si este mantiene deuda tributaria.

De ser positiva la respuesta, la unidad ejecutora del Estado comunica al ejecutor coactivo que tiene una factura por pagar. En este caso, el ejecutor coactivo deberá verificar la exigibilidad de la deuda y, posteriormente, emitir una resolución de embargo.

**b) Embargo de retención a proveedores del Estado.**

Este segundo tipo de embargo tiene el mismo sistema de trabajo que el descrito en el literal a), pero ya no estamos en el ámbito del SIAF, sino que esta vez los retenedores son las entidades del Estado y empresas del Estado designadas por la SUNAT que, al igual que las unidades ejecutoras, antes de pagar a alguno de sus proveedores verifican si estos tienen deuda tributaria en etapa coactiva.

De ser positiva la respuesta, el ejecutor coactivo emitirá la resolución de embargo ordenando la afectación del monto y solicitando su remisión.

#### **2.8.4 Embargo sobre remuneraciones y pensiones.**

##### **a) Afectación de remuneraciones y pensiones.**

Como se ha mencionado anteriormente, el embargo en forma de retención busca afectar derechos o créditos del deudor tributario, por lo que en concreto cualquier fondo que tenga este en poder de terceros puede ser materia de embargo. En tal sentido, las remuneraciones y pensiones también pueden ser materia de embargo, sin embargo, hay ciertas delimitaciones que se deberán tener en cuenta.

##### **b) Delimitación del embargo en forma de retención.**

La afectación de las remuneraciones y pensiones tiene una delimitación legal regulada en el artículo 648° del Código Procesal Civil, pero que no constituye una inembargabilidad general de estos fondos.

En efecto, el numeral 6 del mencionado artículo 648 señala lo siguiente:

#### **Artículo 648.- Bienes inembargables:**

Son inembargables:

6. Las remuneraciones y pensiones, cuando no excedan de cinco Unidades de Referencia Procesal. El exceso es embargable hasta una tercera parte”.

En tal sentido, por las primeras cinco unidades de referencia procesal, las remuneraciones y pensiones no pueden ser embargadas; pudiendo sobre el exceso afectar hasta un 33%.

Así, por ejemplo, si la evaluación de la afectación de la medida de embargo se realiza en el año 2012, las 5 unidades de referencia procesal alcanzarán la suma de S/1,850.

En tal caso, si la remuneración o pensión de un contribuyente no supera los S/. 1,850, no será pasible de afectación por la orden emitida por el ejecutor coactivo; pero si la suma abonada por remuneración o pensión es, por ejemplo, de S/. 2,050, se afectará el exceso de los 1,850 nuevos soles, y solo hasta una tercera parte, por lo que la medida de embargo tendrá como resultado el embargo de S/. 100.00.

Finalmente, sobre este aspecto limitativo del embargo, debe quedar claramente identificado que este procedimiento será ejecutado respecto de las sumas depositadas o retenidas sobre montos que constituyan remuneración o pensión, por lo que cualquier otro depósito, derecho o crédito podrá ser afectado por el 100% o por el monto que establezca el ejecutor coactivo.

En tal sentido, la entidad financiera deberá informar dentro de los cinco (5) días hábiles posteriores a la fecha de notificación de la

resolución coactiva, la suma total de la medida de embargo, ya que en el caso planteado el deudor tributario cuenta con fondos superiores a esta.

Cabe señalar que sobre el particular el Tribunal Fiscal se ha pronunciado en el mismo sentido, al respetar la aplicación del artículo 648 del Código Procesal Civil, tanto para el caso de remuneraciones como para el caso de pensiones. Es así que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 0227-5-2006 se declaró fundada la queja presentada contra el ejecutor coactivo de la Municipalidad Distrital de Puente Piedra toda vez que el deudor tributario acreditó que el referido funcionario no respetaba los límites en cuanto a montos susceptibles de ser embargados conforme lo señala el artículo 648 del Código Procesal Civil cuando se trataba de las remuneraciones depositadas por su empleador en la cuenta bancaria afectada con la orden de embargo.

**c) Medios probatorios y oportunidad en que debe presentarse.**

Dentro de los medios probatorios que consideramos pueden ser acompañados al escrito de solicitud de embargabilidad parcial o inembargabilidad según corresponda, tenemos: las boletas de pago, constancias de ingresos expedidas por el empleador o por la entidad administradora de fondos de pensiones, o cualquier otro medio probatorio que le permita al ejecutor acreditar los montos abonados al deudor tributario por remuneraciones o pensiones.

Los ejecutores coactivos, en la mayoría de los casos, no tienen cómo validar previamente las fuentes y cuantía de los ingresos de los deudores tributarios. Bajo esta circunstancia, será el deudor tributario quien al tomar conocimiento de la afectación, deberá solicitar al ejecutor coactivo la afectación correcta de sus ingresos por remuneraciones y pensiones.

En los casos en los que a través de una intervención en información previa o cuando, previo al embargo en forma de retención, el mismo deudor tributario lo indique expresamente y con los medios probatorios adecuados; la orden del ejecutor deberá delimitar los fondos de afectación de la remuneración o de la pensión, según corresponda.

Un caso particular lo constituyen las remuneraciones depositadas en las entidades bancarias, ya que en principio quedaría claro que este tercero tiene la forma de identificar los fondos depositados por concepto de remuneraciones y pensiones; y por lo tanto, al momento de que tales entidades den respuesta al ejecutor coactivo, deberían delimitar cual es el origen de los fondos de los deudores tributarios.

Este problema ha sido advertido por la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero, donde Isabel Chiri, reconoce la posibilidad que tienen los bancos para identificar la naturaleza de los fondos de carácter remunerativo o pensionario, teniendo estos por lo tanto la responsabilidad

de comunicar al ejecutor la correcta identificación de los fondos, ya sean remunerativos o no, previo requerimiento por parte de este.( CHIRI.2006).

### **2.8.5 Embargo en forma de depósito.**

Mediante el embargo en forma de depósito, el ejecutor ordena la afectación de bienes muebles e inmuebles no inscritos de propiedad del deudor tributario, hasta por una suma determinada.

Los bienes afectados pueden o no encontrarse ubicados en el domicilio fiscal o locales anexos del deudor tributario. También puede presentarse la situación en la que los bienes se encuentren en poder de terceros ajenos al procedimiento coactivo, sin embargo, siendo el deudor tributario titular de dichos bienes, éstos pueden ser afectados por dicha medida.

Al respecto, el artículo 648° del Código Procesal Civil señala que el embargo en forma de depósito no puede afectar los siguientes bienes:

- a. Los bienes constituidos en patrimonio familiar, sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 492 del Código Civil.
- b. Las prendas de estricto uso personal, libros y alimentos básicos del obligado y de sus parientes con los que conforma una unidad familiar, así como los bienes que resultan indispensables para su subsistencia.

- c. Los vehículos, máquinas, utensilios y herramientas indispensables para el ejercicio directo de la profesión, oficio, enseñanza o aprendizaje del obligado.
- d. Las insignias condecorativas, los uniformes de los funcionarios y servidores del Estado y las armas y equipos de los miembros de las Fuerzas Armadas y de la Policía Nacional.
- e. Las remuneraciones y pensiones, cuando no excedan de cinco Unidades de Referencia Procesal. El exceso es embargable hasta una tercera parte. Cuando se trata de garantizar obligaciones alimentarias, el embargo procederá hasta el sesenta por ciento del total de los ingresos, con la sola deducción de los descuentos establecidos por ley.
- f. Las pensiones alimentarias.
- g. Los bienes muebles de los templos religiosos.
- h. Los sepulcros.

Un problema en la implementación de la medida lo puede constituir el hecho que los bienes muebles o inmuebles no inscritos, no tienen una valoración técnica al momento de su ejecución; por cuanto el ejecutor o auxiliar coactivo no son peritos tasadores. En consecuencia, la valoración que realicen sobre los bienes será aproximada, y en el caso que se afecten bienes con un nivel de complejidad técnica o informática, se

podrían embargar tomando en cuenta montos inferiores a su valorización real.

Una forma de subsanar este inconveniente al momento de la diligencia, sería verificándolo con los comprobantes de pago o con el valor en libros de dichos bienes.

Otra alternativa de solución a este problema, sería que el deudor tributario remita al ejecutor coactivo una valorización pericial de los bienes embargados para demostrar que los bienes afectados revisten un valor superior al monto ordenado en la medida de embargo, por lo que en este supuesto, deberá precederse a la devolución de los bienes excesivamente afectados.

#### **2.8.5.1 Clasificación de los embargos en forma de depósito.**

Esta modalidad de embargo clasifica en medidas de embargo en forma de depósito sin extracción y en forma de depósito con extracción. Veamos sus características.

##### **a) Depósito sin extracción.**

El funcionario encargado de la diligencia realiza el inventario de bienes hasta por el monto ordenado por el ejecutor coactivo, por lo tanto, estos quedan afectados nombrándose como depositario al

representante legal de la empresa. En este caso, el deudor tributario afectado con la medida no pierde la posesión de los bienes.

**b) Depósito con extracción.**

El funcionario encargado de la diligencia realiza el inventario de bienes hasta por el monto ordenado por el ejecutor coactivo, y retira los bienes de la posesión del deudor tributario, nombrando en este caso como depositario de los bienes a un tercero o un representante de la Administración Tributaria.

**Las consecuencias legales que asume el depositario.**

Una de las consecuencias jurídicas más relevantes en el embargo en forma de depósito es la responsabilidad que asumen los depositarios, la misma que es solidaria y de carácter penal. Respecto a la responsabilidad penal, se asumirá cuando solicitados los bienes, estos no se pongan a disposición del ejecutor coactivo. El tipo penal cometido por los depositarios es el delito de peculado.

Por otro lado, el depositario asume obligaciones de carácter administrativo, como son la de conservar y custodiar los bienes, facilitar el acceso a los bienes e informar al ejecutor coactivo de cualquier variación o alteración de los bienes.

Como podemos notar, asumir la calidad de depositario de bienes acarrea consecuencias jurídicas que tienen implicancias graves ante la eventual pérdida de los bienes.

#### **2.8.6 Embargo en forma de inscripción.**

Mediante esta modalidad de embargo, se afectan bienes de propiedad del deudor tributario susceptibles de ser registrados. El contribuyente no pierde la posesión de tales bienes, toda vez que no existe una afectación física de los bienes, sino que se afectan registralmente. No se limita tampoco la libre enajenación de los bienes, solo que el adquirente deberá asumir la carga inscrita en el bien, pudiendo levantar el gravamen con el pago de la suma que fue afectada con el embargo.

Este tipo de embargo no es previamente notificado al contribuyente, sino que este toma conocimiento luego de inscrito el embargo en el registro.

El universo de bienes registrables no solo se centra en los registros que administra la Superintendencia Nacional de Registros Públicos, ya que, por ejemplo, la Oficina de Signos Distintivos del Indecopi congrega a las marcas, patentes, lemas, que pueden ser afectados por un embargo en forma de inscripción. Asimismo, las acciones de las sociedades

anónimas y las acciones que administra Cavali son pasibles de un embargo en forma de inscripción.

Un problema similar al descrito en el embargo en forma de depósito se puede presentar en este tipo de embargo, y es el relacionado a la valorización de los bienes afectados.

#### **2.8.7 Cualquier otra medida que asegure el pago de la deuda: medida cautelar genérica.**

El legislador ha otorgado al ejecutor coactivo la facultad de utilizar cualquier otra medida distinta a las anteriormente descritas, que permita la recuperación de la deuda tributaria.

Un ejemplo concreto de este tipo de medida es la denominada medida cautelar genérica, que utilizan los ejecutores coactivos para afectar el monto por devoluciones por aportaciones a EsSalud, ya que la propia Administración Tributaria no puede compensar dicho monto con deuda tributaria del Tesoro Público.

Es una medida que parte de la propia información con que cuenta la Administración Tributaria, por lo que no constituye un embargo de retención a tercero.

## **2.9 CONDICIONES A TENER EN CUENTA PARA LA ADOPCIÓN DE LAS MEDIDAS CAUTELARES.**

### **2.9.1 Bienes materia de embargo.**

La afectación que el ejecutor ordena es sobre los bienes, fondos o derechos que sean de propiedad del contribuyente y que, inclusive, pueden estar en posesión de terceros o de la propia SUNAT.

Pero esta facultad del ejecutor coactivo debe ser interpretada sistemáticamente con lo dispuesto en el artículo 648 del Código Procesal Civil, que establece una relación de bienes inembargables. A continuación, y sin perjuicio de que al momento de efectuar los embargos se deben tomar en cuenta cada uno de los incisos del referido artículo, pasamos a comentar los más relevantes.

#### **a) Los bienes constituidos en patrimonio familiar.**

De conformidad con el artículo 489° del Código Civil, el patrimonio familiar puede recaer sobre la casa habitación, o un predio destinado a la agricultura, artesanía o industria que le permita el sustento a la familia.

Al constituir un bien inmueble en patrimonio familiar, este se vuelve inembargable, inalienable y transmisible por herencia.

En tal sentido; se puede colegir que el ejecutor coactivo no podrá afectar con un embargo en forma de inscripción un bien constituido en patrimonio familiar.

**b) Prendas de uso personal, alimentos necesarios para la subsistencia del obligado y sus parientes, y bienes necesarios para su subsistencia.**

Sobre este segundo grupo de bienes no hay una delimitación exacta de lo que se debe entender como bienes excluidos, por lo que en estos casos el afectado deberá delimitar dichos bienes y el funcionario que practique la diligencia deberá utilizar su criterio para no caer en excesos.

Por ejemplo, extraer los bienes muebles del dormitorio del obligado y de su familia, nos parece excesivo; sin embargo, un televisor plasma de 42 pulgadas puede ser fácilmente afectado, por lo suntuoso del bien.

**c) Los vehículos, máquinas, utensilios y herramientas indispensables para el ejercicio de profesión, oficio, enseñanza y aprendizaje del obligado.**

En este grupo de bienes, el elemento importante es no afectar la fuente generadora de ingresos, ya que se colige que es la única

alternativa que tiene el contribuyente para afrontar el pago de su deuda tributaria siempre y cuando se trate de una persona natural.

### **2.9.2 Montos de los embargos.**

El ejecutor coactivo debe consignar en la resolución coactiva el monto de la medida de embargo, salvo el caso de la medida de embargo en forma de intervención de información.

No obstante, cabe preguntarse qué criterios debe el ejecutor coactivo tomar para fijar el monto de la medida de embargo. ¿Deberá ser por el monto de la deuda exigible coactivamente o por un monto superior?

El Código Tributario señala simplemente que la finalidad del ejecutor coactivo es garantizar y recuperar la deuda tributaria, para ello cuenta con los embargos como medios de coerción.

En ese contexto, si el monto de la medida de embargo es menor a la deuda exigible, no generará mayores cuestionamientos; si el monto de la medida de embargo es igual a la deuda exigible a la fecha de ejecución, tampoco generará mayores inconvenientes. Pero, ¿puede el ejecutor coactivo trabar un embargo por un monto superior a la deuda exigible coactivamente? El Código Tributario no le establece un límite mayor al de cautelar la medida de embargo, por lo que no debe generar mayor

inconveniente señalar un monto superior a la deuda tributaria, siempre que se mantenga la condición de cautelar la deuda.

Y, ¿cuál será este monto? Consideramos que dependerá de cada tipo de medida de embargo adoptada. Por ejemplo, en los embargos en forma de retención deberá prever la deuda exigible en etapa coactiva más los intereses moratorios aproximados a la fecha de entrega del monto retenido. En los embargos en forma de depósito e inscripción deberá preverse un monto un poco mayor, ya que debe tenerse presente que ante la eventualidad de iniciarse el remate de los bienes, el precio base de estos empieza sobre las dos terceras partes del valor de tasación.

Cabe anotar que esta asignación porcentual en ningún momento limita que un ejecutor coactivo pueda adoptar más de una medida de embargo. Es decir, teniendo en cuenta el monto de la deuda exigible, un ejecutor podría adoptar, por ejemplo, un embargo en forma de retención bancaria y un embargo en forma de retención a terceros.

### **2.9.3 Oportunidad de la medida cautelar.**

Una vencido el plazo de los siete (7) días hábiles de notificada la resolución de ejecución coactiva, el ejecutor coactivo se encuentra facultado a adoptar las medidas cautelares reguladas en el Código Tributario, y siempre que se mantenga deuda exigible coactivamente.

De otro lado, se debe recordar que las medidas cautelares no tienen una prelación en el Código Tributario, por lo que el ejecutor coactivo puede decidir cualquiera de las medidas cautelares, sin tener que seguir un orden. Por ejemplo, puede como primera medida trabar una retención bancaria, y si dicha medida no dio resultado, podrá seguir con un embargo de depósito con extracción de bienes; incluso, puede ordenar los dos embargos simultáneamente.

Como se puede ver, podría existir un amplio periodo de tiempo en el que el ejecutor coactivo puede ordenar trabar una o varias medidas cautelares, que van desde el octavo día hábil de notificada la resolución de ejecución coactiva y hasta que el contribuyente mantenga la deuda tributaria exigible en etapa coactiva.

#### **2.9.4 Casos en los que se puede solicitar la variación de la medida cautelar.**

El ejecutor coactivo, puede ordenar el embargo de los bienes o derechos de los contribuyentes bajo cualquiera de las formas permitidas por el Código Tributario, no obstante, adoptada una medida de embargo, nada le impide adoptar una nueva o cambiar o sustituir la medida inicialmente trabada.

En efecto, el Código Tributario otorga facultad discrecional al ejecutor coactivo para realizar dicho cambio, sin precisar el momento en el cual lo pueda efectuar.

No obstante ello, se pueden distinguir dos etapas en la cuales se puede solicitar la variación de la medida de embargo:

#### **2.9.4.1 Cuando la deuda se encuentra exigible en etapa coactiva.**

Si bien en todos los casos la variación de medida es aprobada por el ejecutor coactivo, la decisión puede ser adoptada de oficio, cuando el mismo ejecutor toma la iniciativa sin intervención alguna del contribuyente, o de parte, cuando el ejecutor tomó la decisión a solicitud del contribuyente.

Respecto a las variaciones efectuadas a solicitud del contribuyente, la motivación o sustento puede ser diverso. Así, dependiendo del giro de la actividad del contribuyente, un determinado tipo de medida de embargo como la retención bancaria puede ser perjudicial para la obtención de sobre giros bancarios o para la obtención de un préstamo, por lo que en esos casos, podría solicitar un cambio por otra medida de embargo que también afectará sus bienes o derechos, pero esta será menos gravosa para él, y le permitirá recuperar la operatividad financiera de la empresa.

En consecuencia, no existe un plazo o momento para solicitar la variación de la medida cautelar, esta dependerá del caso concreto, y de formarle convicción al ejecutor coactivo que de mantener la medida de embargo inicialmente trabada, no le permitirá cumplir con el pago de la obligación tributaria.

Sin perjuicio de la evaluación y aprobación o no que el ejecutor deba hacer a las solicitudes de variación presentadas, consideramos que los contribuyentes podrán sustentar su solicitud de variación en base a los siguientes criterios:

- a) Acreditar con medio probatorio idóneo que la medida cautelar inicial ha sido improductiva;
- b) Poseer bienes o derechos suficientes para sustituir la medida cautelar; y,
- c) Cancelar la deuda tributaria en un plazo breve.

Se debe precisar que estos son criterios generales que no necesariamente, determinan la aprobación de la variación de la medida cautelar, pero constituyen supuestos que consideramos sitúan en una mejor posición a los contribuyentes ante la necesidad de solicitar una variación de medida de embargo.

#### **2.9.4.2 Cuando la deuda no se encuentra exigible en etapa coactiva.**

A diferencia de las variaciones anteriores que se pueden realizar en cualquier etapa del procedimiento coactivo, se presenta un segundo momento en que también se puede requerir el cambio de la medida al ejecutor coactivo.

Un primer supuesto, es la referencia expresa que el Código Tributario realiza en los casos de impugnación de órdenes de pago respecto de las que se hubiera trabado una medida cautelar, donde se señala que procederá la sustitución si a criterio de la Administración, existen bienes suficientes que puedan ser embargados por el ejecutor coactivo para cautelar la deuda. En este caso el procedimiento de cobranza, en mérito al reclamo, queda suspendido (último párrafo del inciso a) del artículo 119 del Código Tributario).

Un segundo supuesto, se puede presentar respecto de la adopción de medidas cautelares previas, que son trabadas antes de que la deuda se encuentre exigible coactivamente. En este caso el contribuyente puede tomar en cuenta los criterios generales señalados anteriormente.

En ambos casos la variación puede ser de oficio y de parte, dependiendo de si fue solicitada por el contribuyente o no.

#### **2.9.4.3 Caducidad de la medida cautelar.**

De conformidad con lo señalado en el inciso c) del artículo 118° del Código Tributario, las medidas cautelares dictadas dentro de un procedimiento coactivo no tienen plazo de caducidad, salvo las que han sido trabadas en el marco de una solicitud de medidas cautelares previas.

La caducidad como efecto jurídico, a diferencia de la prescripción, determina la pérdida de la acción y del derecho. En tal sentido, vencido el plazo vencería la posibilidad de mantener vigente la medida de embargo.

Sin embargo, el Código Tributario, como reiteramos, ha zanjado este problema regulando la imposibilidad de que caduquen las medidas cautelares emitidas dentro del procedimiento coactivo.

Pero esta regulación fue introducida con las modificaciones realizadas mediante el Decreto Legislativo N°953, publicado con fecha 4 de febrero de 2004, por lo que cabe preguntarnos ¿cuál era el tratamiento anterior a esta modificación?

A fin de dar respuesta a esta interrogante nos remitimos al Informe N° 055-2005-SUNAT/2BOOOO del 30 de marzo de 2005, en el cual la SUNAT señala que antes de la dación del Decreto Legislativo N° 953, no existía una referencia expresa al plazo de caducidad por lo que por aplicación supletoria del artículo 625 del Código Procesal Civil, se debía

aplicar el plazo de cinco años contados a partir de la fecha en la que la medida fue trabada.

Bajo este orden, la misma Administración concluye lo siguiente: “Las medidas cautelares trabadas dentro de un procedimiento de cobranza coactiva cuyos cinco años contados desde su ejecución se cumplieron antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 953, han caducado al cumplirse el plazo previsto en el artículo 625 del TUO del CPC.

Pero, ¿qué sucede con las medidas cautelares trabadas antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 953, cuyo plazo de caducidad venció después de la entrada en vigencia del referido decreto?

En este caso, por aplicación del Norma III del Código Civil, que establece la denominada teoría de los hechos cumplidos, la disposición que establece la no caducidad de las medidas cautelares ordenadas dentro de un procedimiento coactivo se aplica desde su entrada en vigencia, por lo que en los casos donde el plazo de caducidad no haya vencido al 5 de febrero de 2004, las mismas ya no caducarán.

## **2.10 INTERVENCIÓN EXCLUYENTE DE PROPIEDAD.**

Los ejecutores coactivos son los responsables de la recuperación de las obligaciones tributarias pendientes de pago, y como un medio para

concretar dicha prerrogativa el Código Tributario faculta a los referidos funcionarios a ordenar los tipos de embargo descritos en el subcapítulo cuatro, siendo alguno de ellos, el embargo en forma de inscripción de bienes muebles e inmuebles, o los embargos en forma de depósito.

Debido a que el embargo es una medida que afecta patrimonialmente los bienes de una persona natural o jurídica, los bienes sobre los que puede recaer deben ser de propiedad de los administrados inmersos dentro de un procedimiento coactivo, pudiendo encontrarse tales bienes en posesión de terceras personas o ubicados en lugares distintos al domicilio fiscal del deudor tributario.

En tal sentido, se hace necesario establecer de manera previa cuándo podemos reconocer la propiedad de los bienes de los deudores, ya que no se puede afectar a través de una medida de embargo bienes de propiedad de terceras personas ajenas al procedimiento coactivo.

Al respecto, el Código Civil es la norma que señala las situaciones en las cuales se determina la propiedad de los bienes muebles e inmuebles.

Para el caso de los bienes muebles señala el artículo 947 que su transferencia se efectúa con su tradición. Respecto de los bienes inmuebles señala el artículo 949, que la sola obligación de enajenar hace al acreedor propietario de él, sin establecer requisitos adicionales, como la escritura pública, por ejemplo.

De otro lado, los Registros Públicos permiten obtener una información respecto de los propietarios de los bienes inscribibles como, por ejemplo, los inmuebles. Dicha inscripción, como mencionamos anteriormente no lo constituye como propietario, sino que le permitirá a los adquirentes publicitar su propiedad frente a terceros; de tal forma que nadie podrá acreditar la buena fe si adquiere el bien de una persona distinta a la que figura en los Registros Públicos, salvo que esta haya acreditado tener la propiedad producto de una transferencia por acuerdo de voluntades, pero no formalizada.

El ejecutor coactivo como mecanismo de recuperación de la obligación puede afectar bienes de exclusiva propiedad del administrado que se encuentra inmerso en un procedimiento de cobranza coactiva; sin embargo, puede darse el caso de que el ejecutor embarga bienes del contribuyente que si bien están bajo su posesión ya no son de su propiedad, o que se embargue un bien inmueble en forma de inscripción sobre la base de la información desactualizada de la ficha registral de propiedad inmueble. En estos dos ejemplos, el ejecutor coactivo no está afectando bienes del contribuyente sino de un tercero ajeno al procedimiento coactivo.

Ante ello, el tercero puede, y entendemos debe, oponerse al procedimiento coactivo, entre dos partes (la Administración Pública y el

administrado) distintas a él, con la finalidad de liberar el bien del embargo, evitando de esta manera su ejecución indebida. (ARIANO.2014).

### **2.10.1 Procedimiento de Intervención Excluyente de Propiedad**

El Código Tributario regula en el artículo 120° la intervención excluyente de propiedad, precisando que su interposición deberá ser efectuada por el interesado hasta antes de que se dé inicio al remate del bien; de esta manera, la presentación del escrito en la mesa de partes debe producirse antes de que el martillero o ejecutor coactivo haya dado inicio al proceso de remate del bien materia del recurso.

Ingresado el escrito, el ejecutor evaluará su admisión a trámite y la correspondiente suspensión del remate siempre que esté acompañado del medio probatorio que acredite fehacientemente la propiedad de los bienes antes de haberse trabado la medida cautelar. Es decir, en este momento no hay un análisis del medio probatorio remitido por el tercerista, tan solo una verificación de la existencia de este.

Superada esta etapa, es decir admitida a trámite y suspendido el remate, el ejecutor coactivo comunica al obligado y le da un plazo de cinco (5) días hábiles para que señale las observaciones a la tercería presentada.

Vencido dicho plazo, y con la contestación o no del obligado, el ejecutor resolverá la tercería presentada en un plazo de treinta (30) días hábiles.

Contra la resolución emitida por el ejecutor coactivo, el recurrente puede interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, contando con un plazo de cinco (5) días hábiles para dicho recurso; y, luego de lo resuelto por el Tribunal Fiscal podría cuestionar la decisión ante el Poder Judicial, a través de una demanda contencioso-administrativa.

Queda claro que en cualquiera de las instancias, de resultar favorable la decisión para el tercerista, el ejecutor se encuentra obligado a proceder a la devolución de los bienes, sin el pago de costas o gastos, ya que si estos fueron generados deben ser atribuidos al obligado o contribuyente inmerso en el procedimiento coactivo.

En el mismo sentido, el Tribunal Fiscal mediante la Resolución de Observancia Obligatoria N° 2670-5-2007 del 22 de marzo de 2007, se ha pronunciado respecto al caso específico del levantamiento de un embargo de inscripción producto de una intervención excluyente de propiedad declarada fundada, en sentido contrario a lo dispuesto por el numeral 3 del artículo 23 del Reglamento del Procedimiento Coactivo. En este caso, el Tribunal Fiscal ha señalado que el tercerista no debe pagar las tasas registrales u otros derechos, y que la disposición establecida en el

Reglamento del Procedimiento Coactivo excede lo dispuesto por el numeral 3 del artículo 118° del Código Tributario.

### **2.10.2 Medios probatorios idóneos para su probanza.**

Con relación a los medios probatorios, existe un marco general de los tipos de documentos que pueden ser utilizados para probar la propiedad del bien embargado, sin embargo, como veremos más adelante, existen en algunas situaciones puntos de vista distintos.

#### **a) Documento público.**

De conformidad con el artículo 235° del Código Procesal Civil, el documento público es aquel otorgado por funcionario público en ejercicio de sus funciones, así como la escritura y demás documentos otorgados ante o por notario público. Asimismo, precisa que la copia del documento público tiene el mismo valor que el original si está legalizado por auxiliar jurisdiccional, notario o fedatario.

Es frecuente que se presenten situaciones en las cuales la compraventa de un bien registrable se eleve a escritura pública, pero respecto de las que el adquirente no culmine con su inscripción en el registro respectivo, por lo que en el caso de que el anterior propietario tenga deuda tributaria pendiente, el ejecutor coactivo procederá a afectar dicho bien, basado en la publicidad que el registro le indique.

En estos casos, el propietario actual del bien (tercero) enterado de la afectación acreditará su derecho de propiedad adquirido con anterioridad a la medida de embargo, para lo cual deberá acompañar la escritura pública que acreditará que la compraventa se celebró con anterioridad a la notificación de la resolución coactiva que traba la medida de embargo, procediendo el ejecutor a declarar fundada la tercería.

Al respecto, en la Resolución N° 06710-1-2006 del 6 de diciembre de 2006, el Tribunal Fiscal ya se ha pronunciado procediendo a ampararla intervención excluyente de propiedad sustentada mediante documento público (escritura pública) que acreditaban la transferencia de propiedad a favor de los terceristas con fecha anterior al de la medida cautelar previa de embargo.

**b) Documento privado.**

Documento privado es aquel “que no tiene las características del documento público” por lo tanto cualquier documento que no sea expedido por funcionario o notario público será considerado privado. Asimismo, precisa el artículo 236 del Código Procesal Civil que la legalización o certificación de un documento privado no lo convierte en público.

El tercero afectado también puede presentar un documento privado con la finalidad de acreditar la propiedad, sin embargo, en este caso el

Código Tributario señala que dicho documento debe acreditar de manera indubitable la transferencia de propiedad de manera previa a la adopción del embargo.

El Tribunal Fiscal ha desarrollado a través de su jurisprudencia las circunstancias en que los documentos privados acreditan propiedad, analizados no de manera individual sino de manera integral. Sin embargo, ese análisis debe ser muy bien meritudo a fin de que se llegue a la certeza de la transferencia de propiedad, ya que el gran problema con los documentos privados es que pueden ser utilizados de manera incorrecta por los administrados con la finalidad de evitar la afectación del bien y, por ende, la ejecución y posterior recuperación de la deuda tributaria a favor del fisco. Es ese orden de ideas, por ejemplo, la acreditación de la transferencia de propiedad con solo los comprobantes de pago será insuficiente, siendo necesario que estas operaciones hayan sido verificadas contablemente tanto por el comprador como por el vendedor.

Así, tenemos que en la Resolución N°1048-1-2006, respecto de la Ley de Ejecución Coactiva, pero cuyo contenido es aplicable al caso, el Tribunal Fiscal precisa que la Ley de Ejecución Coactiva no solo restringe la acreditación de propiedad con documentos públicos o privados de fecha cierta, sino que establece que la suma de documentos presentados por el tercero acreditan fehacientemente el derecho previo al embargo.

Dentro de los documentos que pueden ser presentados por el tercero, tenemos la minuta de transferencia de propiedad, boletas de pago emitidas, copia del registro de ventas donde aparece acreditada la venta del bien, entre otros.

Por otra parte, en la Resolución No 06474-5-2006 del 30 de noviembre de 2006 el Tribunal Fiscal declaró infundada la intervención excluyente de propiedad presentada por la recurrente respecto de un inmueble que alega es de su propiedad, atendiendo a que del análisis conjunto de los documentos presentados (contrato de compraventa, copia de boletas de venta por el pago de las cuotas y de la cancelación del precio) queda acreditado que adquirió el bien con anterioridad al embargo trabado.

**c) Documento privado de fecha cierta.**

Por documento privado de fecha cierta se debe entender a aquel documento privado que le reconoce eficacia jurídica (validez de la fecha) por haberse producido o verificado entre otras las siguientes circunstancias: a) muerte del otorgante; b) la presentación del documento ante funcionario público; c) la presentación del documento ante notario público para que certifique la fecha o legalice las firmas; o d) la difusión a

través de un medio público de fecha determinada o determinable.( Resolución del Tribunal Fiscal N° 01185-2-2006).

En estos casos, por ejemplo, la legalización de la firma en el documento no lo convierte en público pero sí determina que a dicha fecha, la existencia de dicho documento fue verificado por un funcionario público, dándole por tanto un valor probatorio mayor al simple documento privado.( Resolución del Tribunal Fiscal N° 01455-4-2005).

### **2.10.3 Tercería preferente de pago.**

El Código Procesal Civil regula en su artículo 100° la intervención excluyente de propiedad, señalando en su segundo párrafo lo siguiente: “(...) También puede intervenir en un proceso quien pretenda se le reconozca derecho preferente respecto de lo obtenido en la ejecución forzada”.

En este caso, ya no estamos hablando de la intervención del tercero para reclamar su derecho sobre el bien, sino la intervención de un tercero que se considera con derecho preferente sobre el producto del bien, es decir, sobre el dinero producto del remate.

Pero, ¿cuáles pueden ser esos derechos prioritarios o preferentes?

La Constitución en el segundo párrafo del artículo 24 señala que el pago de remuneraciones y beneficios sociales tendrán preferencia sobre

cualquier otra obligación del empleador; situación que ha sido amparada por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia y que ha merecido críticas frente a las obligaciones respaldadas con las denominadas garantías reales.(ZEGARRA ALIAGA.2000).

Por su parte el Código Tributario establece en su artículo 6° una prelación de acreencias, donde se señala que las deudas de naturaleza tributaria gozan de privilegio sobre los bienes del deudor tributario, salvo cuando las obligaciones sean por el pago de remuneraciones y beneficios sedales adeudados a los trabajadores, alimentos, hipoteca o cualquier otro derecho real inscrito.

En tal sentido, para las obligaciones tributarias, los ejecutores deberán tener en cuenta lo señalado en el Código Tributario concordado con la Constitución Política; y para el caso de obligaciones no tributarias, deberán respetar la Constitución y lo señalado en las demás normas que regulen derechos preferentes, como el derecho de pago de alimentos, que en principio es inembargable según el numeral 7 del artículo 648 del Código Procesal Civil. Así, en el caso que se afecte dicho fondo el alimentista o su representante pueden solicitar se tenga presente su derecho preferente.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe preguntarse si ante una solicitud de un tercerista, ¿es competente el ejecutor coactivo para evaluar dicha solicitud?

El Código Tributario no regula el supuesto de la tercería preferente de pago, por lo que al identificarse el valor normativo, no cabría su interposición como ha señalado el tribunal ante apelaciones de tercerías preferente de pago previamente denegadas por el ejecutor coactivo.

Así, mediante Resolución N° 06490-5-2006 del 30 de noviembre de 2006, el Tribunal Fiscal resolvió inhibirse de conocer la queja presentada contra la SUNAT por haber declarado no ha lugar la apelación contra una resolución coactiva que, a su vez, declaró no ha lugar la tercería preferente de pago presentada por la quejosa, en tanto que el tribunal no resulta ser competente para conocer ello, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 101° y 120| del Código Tributario y 23° del Reglamento de Procedimiento de Cobranza Coactiva.

En el mismo sentido, se pronunció el Tribunal en la Resolución N°1948-5-2005 del 31 de marzo de 2005, señalando que la no procedencia de la tercería preferente de pago se encuentra sustentada en tanto que dicha institución no se encuentra regulada en el Código Tributario.

En dichos casos, el tercero tendrá que recurrir al Poder Judicial a través del procedimiento regulado en el Código Procesal Civil, a fin de que sea el juez quien mediante oficio comunique al ejecutor coactivo de la preferencia solicitada.

Una opinión en contra la sostiene Danos y Zegarra al señalar que "(...) si bien esta modalidad de tercería no está recogida por el Código Tributario ni por la Ley N°26979, nada impide que pueda solicitarla ..

## **2.11 CAUSALES DE SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO COACTIVO**

El procedimiento de cobranza coactiva tiene causales de suspensión y conclusión que al momento de verificarse ameritan que el ejecutor coactivo proceda a emitir el acto administrativo que ordene la paralización o finalización del procedimiento coactivo.

En este caso, a diferencia de la regulación de facultades, el legislador señala de manera imperativa los supuestos en los cuales el ejecutor se encuentra obligado a suspender o concluir el procedimiento coactivo, constituyendo por ende un deber de dicho funcionario público.

Analicemos en primer lugar cada uno de los supuestos de suspensión del procedimiento coactivo regulados en los incisos a) y c) del artículo 119° del Código Tributario.

Las causales de suspensión están relacionadas a los eventos o acciones que permiten al contribuyente que la cobranza coactiva a cargo del ejecutor coactivo se paralice, hasta que el evento o acto quede levantado o firme. No se trata pues de la finalización del procedimiento, sino de un receso.

En efecto, las causales de suspensión es paralizar el procedimiento coactivo y las medidas de embargo que se encuentren en ejecución, pero ello no implica el levantamiento de tales medidas.

Un ejemplo de ello lo puede constituir un procedimiento coactivo en el que se haya trabado una medida de retención en bancos. En este caso, alegada una causal de suspensión, el ejecutor suspenderá el procedimiento coactivo, debiendo comunicar a los terceros la paralización de la cobranza, no obstante, ello no determinara el levantamiento de la medida, por lo tanto los fondos que ingresen a las cuentas del contribuyente se seguirán reteniendo no pudiendo el ejecutor disponer de dichos fondos para imputados a la deuda tributaria; en todo caso podrá consignarlo en el Banco de la Nación hasta que la causal de suspensión haya desaparecido.

Las causales de suspensión reguladas en el Código Tributario son las siguientes:

### **2.11.1 Suspensión por notificación de medida cautelar emitida en un proceso de amparo.**

El Código Tributario señala que se suspenderá el procedimiento de cobranza coactiva cuando dentro de un proceso de amparo se haya dictado una medida cautelar firme, redacción que era aplicable a la antigua Ley de Amparo y Hábeas Corpus, Ley N°23506, ya que bajo dicha norma las medidas cautelares ordenadas en primera instancia podían ser recurridas con efecto suspensivo ante el superior jerárquico, y solo se ejecutaba, si este colegiado confirmaba la decisión del juez.

En la actualidad rige para los procesos constitucionales siendo el proceso de acción de amparo uno de ellos el Código Procesal Constitucional, norma que cambió el tratamiento de la medida cautelar y reconstituyó su verdadera aplicación, ya que la resolución del juez de primera instancia es mérito suficiente para que el demandado, luego de notificado, dé cumplimiento inmediato a lo dispuesto.

Sin embargo, es bueno recordar cuáles son los requisitos necesarios para que el juez ordene una medida cautelar en un proceso de amparo.

- a) Peligro en la demora.
- b) Verosimilitud del derecho invocado.
- c) Pedido sea adecuado para garantizar la eficacia de la pretensión.

El juez, por lo tanto, deberá verificar que los tres requisitos se encuentren presentes para aceptar una medida cautelar en un procedimiento de amparo de cobranza coactiva.

### **2.11.2. Disposición de normas con rango de ley que la señale expresamente.**

A fin de precisar este supuesto de suspensión, debemos determinar qué normas gozan del rango de ley, debiendo para tal efecto remitimos a lo señalado por el numeral 4 del artículo 200° de la Constitución Política de 1993.

En dicho inciso se señala expresamente que el proceso de inconstitucionalidad procede contra leyes, decretos legislativos, decretos de urgencia, tratados, reglamentos del Congreso, normas regionales de carácter general y ordenanzas municipales.

Debemos tener en cuenta que las únicas normas con rango de ley que podrían disponer la suspensión serían las leyes, decretos legislativos y decretos de urgencia, ya que las demás normas con rango de ley, tienen competencias funcionales o territoriales distintas.

El supuesto bajo estudio requiere que la norma legal señale expresamente la suspensión, tal como sucedió con los fraccionamientos generales como el RESIT, aprobado por la Ley N°27681; el REFT,

aprobado por la Ley N° 27393; o el SEAP, aprobado por el Decreto Legislativo N° 914.

Finalmente, cabe recordar que para el caso de los decretos legislativos, la norma autoritativa debe regular las materias que pueden ser legisladas por el Poder Ejecutivo; y para el caso del decreto de urgencia las materias que pueden regular son la económica y financiera. En tal sentido, cualquier norma que prescinde de estas delimitaciones y que regule una causal de suspensión del procedimiento coactivo adolece de un vicio insubsanable.

### **2.11.3 Reclamo de órdenes de pago.**

A diferencia de las resoluciones de determinación o resoluciones de multa, las órdenes de pago no son actos reclamables. Sin embargo, el legislador ha regulado la posibilidad de impugnar las órdenes de pago cuando medien circunstancias que evidencien que la cobranza puede ser improcedente y siempre que el reclamo se presente dentro de los veinte (20) días hábiles siguiente a su notificación.

Para desarrollar esta causal de suspensión recordemos cuáles son los supuestos de emisión de las órdenes de pago.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 78° del Código Tributario, los supuestos de emisión de las órdenes de pago son:

- a) Por tributos autoliquidados por el contribuyente.
- b) Por anticipos o pagos a cuenta exigidos por ley.
- c) Por tributos derivados de errores de redacción y de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago.
- d) A deudores tributarios que no declararon ni determinaron, o habiendo declarado no han efectuado la determinación de su impuesto: orden de pago presuntiva.
- e) Cuando la Administración verifique libros y registros contables del deudor tributario y encuentra tributos no pagados.

De los supuestos anteriormente citados es más recurrente la emisión de las órdenes de pago para los tres primeros. En tales casos, teniendo en cuenta que la emisión de órdenes de pago parte de la información que proporciona el contribuyente en su declaración jurada de impuestos, no tendría por qué cuestionar su emisión.

Sin embargo, de manera excepcional, cuando medien circunstancias que evidencien que la cobranza de la orden de pago puede ser improcedente y siempre que el reclamo contra dicho valor haya sido presentado dentro de los veinte (20) días hábiles siguiente a su notificación, el ejecutor coactivo podrá suspender el procedimiento de cobranza.

Citamos como ejemplo el pronunciamiento del Tribunal Fiscal en la Resolución N°06733-5-2006 del 12 de diciembre de 2006, que declaró fundada la queja presentada contra el ejecutor coactivo de la SUNAT por no suspender la cobranza coactiva de la deuda contenida en una orden de pago, ello no obstante haber presentado un recurso de reclamación contra el citado valor donde se acreditaba que existían razones que evidenciarían la improcedencia de la cobranza, toda vez que existe un pago en exceso realizado por la quejosa reconocido por la Administración.

#### **2.11.4 Reclamo “especial” de órdenes de pago.**

Para supuestos de errores materiales incurridos por la Administración Tributaria en la emisión de la orden de pago, el deudor tributario podrá solicitar la revocación, modificación, sustitución o complementación de tales actos, al amparo de lo dispuesto por el artículo 108 del Código Tributario, ello mediante la presentación del Formulario N° 194.

En dicha Resolución de Superintendencia se regulan los supuestos bajo los cuales los contribuyentes pueden solicitar la revocatoria, modificación, sustitución o complementación de las órdenes de pago, resoluciones de determinación o resoluciones de multa con posterioridad a su notificación; y los supuestos en los cuales se puede solicitar la revocatoria, modificación, sustitución o complementación de los actos, con

posterioridad a la notificación de las Resoluciones de Intendencia o Resoluciones de Oficina Zonal.

Cabe precisar que de la revisión de los supuestos previstos en el inciso a) del artículo 119 del Código Tributario, resulta que la presentación de un Formulario No 194 no constituye una causal de suspensión del procedimiento coactivo.

No obstante ello, es importante tener en cuenta que el Tribunal Fiscal mediante la Resolución de Observancia Obligatoria N°1743-3-2005 del 17 de marzo de 2005 ha establecido el criterio siguiente:

“El Formulario N° 194 - Comunicación para la revocación, modificación, sustitución o complementación de actos administrativos, regulado por la Resolución de Superintendencia N°002-97/SUNAT, es una reclamación especial en que la voluntad del administrado es cuestionar el acto de cobro, y, en consecuencia, contra lo resuelto por la Administración procederá el recurso de apelación respectivo. El carácter de especial de la reclamación está dado porque considerando los casos en que procede no le son aplicables los requisitos de admisibilidad establecidos en el artículo 137 del Código Tributario excepto el del plazo.

En el caso de que lo solicitado por el administrado mediante la comunicación contenida en el Formulario No 194 no se encuentre dentro de los supuestos de la mencionada resolución, procede que la

Administración Tributaria le otorgue a dicha comunicación el trámite de recurso de reclamación, en aplicación del artículo 213° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, considerando como fecha de presentación del recurso, la que conste como tal en el Formulario N° 194°.

Como vemos, mediante la citada resolución, el Tribunal Fiscal ha fijado una nueva causal de suspensión del procedimiento coactivo, por lo que el ejecutor coactivo deberá verificar si la presentación del referido formulario fue realizada dentro de los veinte (20) días posteriores a la notificación del valor materia del procedimiento coactivo.

Cabe anotar que la resolución en comentario no le exige al contribuyente anexar al Formulario N° 194 la presentación de la hoja de información sumaria, ni llevar firma de abogado.

#### **2.11.5 Suspensión por aplicación de la Ley Concursal.**

De conformidad con el artículo 17° de la Ley Concursal, aprobada por la Ley N° 27809, cuando los contribuyentes son declarados insolventes, y este acto administrativo es publicado, se suspende la exigibilidad de las obligaciones tributarias y en el caso específico de los procedimientos de cobranza coactiva, estas se suspenden no pudiendo el ejecutor coactivo dictar nuevas medidas de embargo ni iniciar la ejecución de las ya

trabadas. Sin embargo, esta suspensión es temporal, hasta que se apruebe el plan de reestructuración, el acuerdo global de refinanciación, o el convenio de liquidación, es decir, cuando la junta de acreedores decida cuál será el destino del contribuyente.

Cabe precisar que esta suspensión es respecto de la deudas tributarias que el contribuyente tenga pendiente hasta la fecha de publicación de la declaración de insolvencia, las deudas tributarias posteriores se seguirán exigiendo y recuperando de acuerdo con lo dispuesto por el Código Tributario.

Adicionalmente, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 18.3 del artículo 18.3 de la Ley Concursal, el ejecutor coactivo deberá levantar las medidas de embargo que afecten el funcionamiento del negocio, precediéndose a devolver los bienes embargados. Dicha disposición no alcanza a las medidas pasibles de registro ni a cualquier otra que no signifique la desposesión de bienes del deudor.

## **2.12. CAUSALES DE CONCLUSIÓN DEL PROCEDIMIENTO COACTIVO**

Las causales de conclusión ameritan la finalización del procedimiento coactivo por una serie de supuestos regulados en los incisos b) y c) del artículo 119° del Código Tributario, por lo que verificada la existencia de

cualquiera de tales supuestos, el ejecutor coactivo deberá levantar las medidas de embargo trabadas al contribuyente, devolver los bienes si corresponde y ordenar la culminación del procedimiento coactivo.

Como se mencionó respecto a las causales de suspensión, la verificación de una de ellas produce la paralización del procedimiento coactivo, mas no el levantamiento de las medidas de embargo, ya que existe una expectativa de que dicho procedimiento se reanude; sin embargo, en el caso de las causales de conclusión, verificada la existencia del supuesto o causal de conclusión, el ejecutor deberá proceder a declarar por concluido el procedimiento y a levantar todas las medidas de embargo adoptadas, ya que no existe posibilidad de que se reanuda el procedimiento al haber éste finalizado.

#### **2.12.1 Reclamo oportuno de la resolución de determinación o de multa.**

En el supuesto en que se haya iniciado un procedimiento coactivo respecto de deuda contenida en una resolución de determinación o de multa, y el contribuyente haya interpuesto su recurso de reclamación dentro del plazo de ley (a los veinte [20] días hábiles siguientes a la fecha de su notificación), el ejecutor coactivo deberá dar por concluido dicho procedimiento.

Sin perjuicio de lo anterior, es pertinente indicar que este procedimiento ha sido indebidamente iniciado, en tanto que el ejecutor no respetó el derecho del deudor tributario de impugnar los valores dentro del plazo de veinte (20) días hábiles siguientes a su notificación. En consecuencia, nos encontramos ante un supuesto de nulidad de la resolución de ejecución coactiva.

Al respecto, citamos a la Resolución N° 06876-4-2006 del 15 de diciembre de 2006 mediante la cual el Tribunal Fiscal declaró fundada una queja en el extremo referido al inicio del procedimiento de cobranza coactiva, puesto que al haberse presentado oportunamente la reclamación contra la resolución de multa materia de cobranza, corresponde que la Administración dé por concluido el procedimiento de cobranza coactiva, levante los embargos y ordene el archivo de los actuados.

Asimismo, citamos la Resolución N°06204-5-2006 del 21 de noviembre de 2006, mediante la que el Tribunal Fiscal declaró infundada la queja presentada contra la SUNAT respecto de un procedimiento de cobranza coactiva, al advertirse que las resoluciones de determinación y de multa que contienen la deuda materia de cobranza no fueron reclamadas por la quejosa dentro del plazo previsto en el artículo 137° del

Código Tributario veinte (20 días hábiles), por lo que dicha deuda es exigible coactivamente.

De otro lado, cabe señalar que el último párrafo del artículo 119° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N°969, dispone que en caso de que se interponga la reclamación contra los valores materia de cobranza fuera del plazo de ley, la calidad de deuda exigible se mantendrá aun cuando el deudor tributario apele la resolución que declare inadmisibile dicho recurso.

En tal sentido, si el deudor tributario interpone recurso de reclamación contra la resolución de determinación o de multa de manera extemporánea, pero interpone oportunamente recurso de apelación contra la resolución que declaró inadmisibile dicha reclamación, ello no modifica el carácter de exigible de la deuda materia de cobranza y, por lo tanto, el procedimiento de cobranza continuará.

**2.12.2 Extinción de la deuda Tributaria por pago, compensación, condonación, consolidación o por resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa.**

### **2.12.2.1 Pago.**

El pago es la causal de conclusión del procedimiento de cobranza que generalmente se presenta e implica la extinción de la deuda tributaria. Sin embargo, debe tenerse presente que dicho pago no solo debe comprender la deuda tributaria y sus intereses legales, sino también las costas y gastos que se hubieren generado.

El pago puede ser efectuado por el contribuyente pero también puede ser realizado por una tercera persona, o en el caso de las medidas de embargo en forma de retención o del producto de los remates de bienes, el pago lo realiza la misma Administración Tributaria con cargo a la deuda tributaria de los contribuyentes, a través de los ejecutores y auxiliares coactivos.

El Código Tributario regula la forma de pago en su artículo 32°, estableciendo que el pago se realizará en moneda nacional, siendo los medios que se pueden utilizar: a) dinero en efectivo; b) cheques; c) notas de crédito negociables; d) débito en cuenta corriente o de ahorros; e) tarjeta de crédito; y f) otros medios que la Administración Tributaria apruebe.

Para el caso del pago con cheque precisa la norma que se entenderá realizado una vez que se hagan efectivos. Los débitos en cuenta de

ahorro o corriente del contribuyente surtirán efecto una vez que se hayan acreditado en la cuenta correspondiente de la Administración Tributaria.

Se podrá aceptar el pago en especie siempre que cuente con un decreto supremo refrendado por Ministerio de Economía y Finanzas.

De otro lado, los pagos realizados en el procedimiento coactivo de conformidad con el artículo 31° concordado con el artículo 117° del Código Tributario, deberán ser imputados, en primer lugar, a las costas y gastos; en segundo lugar, a los intereses moratorios; y en tercer lugar, al tributo o multa. En caso de existir más de un periodo tributario, se imputará de la deuda más antigua a las recientes, y de la deuda con mayor monto a la deuda con menor monto.

El ejecutor o auxiliar coactivo que haya recaudado dinero como resultado de las medidas de embargo, o del remate de bienes, deberá dar estricto cumplimiento a la orden de prelación en el pago de deudas tributarias, conforme a lo dispuesto por el código en el párrafo precedente.

Ahora bien, cuando es el contribuyente quien voluntariamente realiza el pago de una deuda tributaria en etapa coactiva, puede de manera deliberada efectuar los pagos bajo criterios distintos. Por ejemplo, puede realizar el pago de la deuda tributaria, pero no de las costas procesales; o puede decidir pagar la deuda reciente y dejar pendiente la deuda más antigua. Sobre este tipo de decisiones, el ejecutor o auxiliar coactivo no

tiene posibilidad de poder inducir la correcta aplicación del artículo 31 del Código Tributario.

#### **2.12.2.2 Compensación.**

La compensación de la deuda se produce generalmente en mérito a las solicitudes de devolución de impuestos, en tanto que cuando la SUNAT declara fundada una solicitud de devolución, antes de proceder a la devolución del importe, verifica si el contribuyente tiene deuda tributaria pendiente; si ese es el caso, procede a compensar el monto de la devolución con la deuda tributaria, y si queda un remanente, lo pone a disposición del solicitante.

#### **2.12.2.3 Condonación.**

La condonación es la extinción de la deuda tributaria, sustentado en una ley o norma con rango de ley que ha regulado condonar deuda tributaria y/o costas procesales, según sea el caso. Se necesita una ley que establezca la condonación de deuda tributaria, a fin de respetar el principio de legalidad que señala el artículo 74° de la Constitución Política del Perú.

#### **2.12.2.4 Consolidación.**

La consolidación se produce cuando un mismo sujeto reúne la condición de sujeto activo y pasivo a la vez. En este caso la deuda se consolida en la esfera del sujeto, que en este caso es la SUNAT, y por ende ella no se va a cobrar a sí misma, precediéndose a extinguir la deuda tributaria.

#### **2.12.2.5 Resolución de la SUNAT por deudas de cobranza dudosa o recuperación onerosa.**

Otra forma de extinción de la deuda son las resoluciones de la SUNAT que dan por canceladas las deudas cuando estas han sido declaradas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa.

Estaremos ante una deuda de cobranza dudosa cuando la SUNAT agote todas las acciones posibles para su recuperación sin tener un resultado positivo; mientras que nos encontraremos ante una deuda de recuperación onerosa, cuando la SUNAT estime que proseguir la cobranza de la deuda pendiente de pago resulte más costoso que el monto de dicha deuda.

### **2.12.3 Declaración de prescripción de la deuda tributaria.**

La prescripción extintiva se define como una institución jurídica a través de la cual, el transcurso de un determinado lapso de tiempo extingue la acción que tiene el sujeto para exigir su derecho ante los tribunales. En el mismo sentido, el artículo 43° del Código Tributario, señala que la prescripción determina una imposibilidad del acreedor, en este caso tributario de determinar la obligación tributaria, la acción para exigir su pago y aplicar sanciones, debido a que este ha dejado vencer el plazo legal. Pero ello no restringe a la Administración Tributaria a recibir el pago voluntario, es decir, se extingue la acción mas no el derecho, por lo que, si un contribuyente efectúa una amortización o la cancelación de su deuda tributaria, no tendrá derecho a solicitar la devolución del monto pagado. (RUBIO.1999).

De otro lado, se debe destacar que la evaluación o determinación de la prescripción debe ser solicitada por la parte interesada, es decir, el propio interesado o deudor tributario es quien debe requerir a la Administración Tributaria la verificación de la supuesta deuda tributaria prescrita.

Estas características (la extinción de la acción mas no del derecho y la solicitud de parte), distinguen esta institución jurídica de la caducidad, en la que su determinación extingue la capacidad de accionar por parte

del acreedor tributario como el derecho a recibir su pago; así, bajo esta segunda institución jurídica, de concretarse un pago por parte del deudor, tendría expedito su derecho a requerir su devolución porque finalmente la obligación dejó de existir. Así también, la Administración puede declarar de oficio, la caducidad de las obligaciones no siendo necesario la solicitud o requerimiento por parte del deudor u obligado en los casos de medidas cautelares previas.

El Código Tributario, regula la institución de la prescripción dentro del Título III “Transmisión y Extinción de la Obligación Tributaria” del Libro Primero; sin embargo, debe tenerse presente que la prescripción no es una forma de extinción de la obligación tributaria propiamente, ya que como señaláramos anteriormente, en este caso lo que se extingue es la capacidad de accionar para exigir su pago.

Los plazos de prescripción dependen del tipo de obligación tributaria y si el contribuyente cumplió con la obligación formal de presentar su declaración jurada de tributos. De esta manera, si el contribuyente presenta la declaración jurada de tributos, se aplica el plazo de cuatro (4) años, si no la presentó, el plazo es de seis años, y solo en caso de obligaciones tributarias vinculadas a retenciones que no fueron puestas a disposición de la Administración Tributaria el plazo es de diez (10) años.

### **2.12.3.1 Causales de interrupción de la prescripción.**

De acuerdo al artículo 45° del Código Tributario, existen causales de interrupción del plazo de prescripción, relacionadas a la posibilidad para determinar la deuda tributaria, exigir su pago, aplicar sanciones y solicitar compensaciones o devoluciones; producto de la interrupción, fenece el plazo prescriptorio y a partir del día siguiente se inicia un nuevo cómputo de cuatro (4), seis (6) o diez (10) años, según corresponda.

Las causales de interrupción relacionada a la posibilidad de exigir el pago son las siguientes:

- a. Por la notificación de la orden de pago, resolución de determinación o resolución de multa.
- b. Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria.
- c. Por el pago parcial de la deuda.
- d. Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.
- e. Por la notificación de la resolución de pérdida del aplazamiento y/o fraccionamiento.
- f. Por la notificación del requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentre en cobranza coactiva y por cualquier otro acto notificado al deudor, dentro del procedimiento de cobranza coactiva.

Estos supuestos de interrupción están relacionados a acciones que pueda realizar el deudor tributario o la SUNAT y, como reiteramos, tienen como efecto cortar el plazo prescriptorio que hubiere ganado el contribuyente.

#### **2.12.3.2 Causales de suspensión del plazo prescriptorio.**

Las causales de suspensión implican la paralización del plazo prescriptorio, y una vez concluida la referida causal, el plazo se reinicia. Por ejemplo si antes de la suspensión el plazo había llegado a los 2 años 6 meses y 10 días, luego de superada la causal el plazo se reinicia teniendo en cuenta los años meses y días cumplidos. No hay un cómputo nuevo como en el caso de la interrupción.

El artículo 46° del Código Tributario también ha identificado las causales de suspensión en función a la posibilidad que tiene la SUNAT para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones, para exigir el pago de la deuda tributaria o solicitar devoluciones y compensaciones.

Así, tenemos que se puede suspender el plazo prescriptorio:

- a. Durante la tramitación del procedimiento contencioso-tributario.
- b. Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.

- c. Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido.
- d. Durante el plazo en que se encuentre vigente el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria.
- e. Durante el lapso en que la Administración Tributaria esté impedida de efectuar la cobranza de la deuda tributaria por una norma legal.

Estas causales están relacionadas en su mayoría a acciones directas del contribuyente, y que impiden continuar con el procedimiento coactivo.

### **2.12.3.3 Prescripción como causal de conclusión del procedimiento coactivo.**

Los contribuyentes, al verificar que se le ha iniciado un procedimiento de cobranza por deuda correspondiente a periodos antiguos, pueden solicitar ante el ejecutor coactivo la suspensión del procedimiento coactivo basados en la supuesta prescripción de la deuda tributaria; surge por lo tanto, como primer tema a resolver, si el ejecutor coactivo es competente para evaluar la prescripción de la deuda, basado en “la facultad de verificar la exigibilidad de la deuda tributaria”. Más aún si el Tribunal Fiscal en la Resolución de Observancia Obligatoria N° 1194-1-2006 del 7 de marzo de 2006 se ha pronunciado en el mismo sentido.

Al respecto, habría que distinguir dos situaciones, la primera es la competencia del ejecutor coactivo para pronunciarse respecto a la suspensión del procedimiento coactivo, y la segunda es la competencia para pronunciarse respecto de la solicitud de prescripción de la deuda materia de cobranza. Respecto de la primera, no cabe duda que debe pronunciarse ante cualquier solicitud de suspensión o conclusión de la cobranza coactiva; con relación a la segunda, el Tribunal Fiscal en la Resolución de Observancia Obligatoria No 1194-1-2006 ha señalado que el ejecutor coactivo es competente para conocer solicitudes de prescripción de deuda que se encuentren en cobranza coactiva, siempre y cuando dicha prescripción haya sido invocada por el contribuyente ante el ejecutor.

**a) Diferencia entre solicitud y declaración de la prescripción de la deuda, y su relación como causal de suspensión o conclusión del procedimiento coactivo.**

La presentación de una solicitud de prescripción no se encuentra regulada como causal de suspensión del procedimiento coactivo. No obstante, de acuerdo con el numeral 3 del inciso b) del artículo 119° del Código Tributario, se considera a la prescripción como un supuesto de conclusión del procedimiento y archivamiento de los actuados, pero

condiciona tal consecuencia a que la prescripción sea determinada y declarada. De esta forma, la determinación y declaración de la prescripción, como hemos señalado anteriormente, debe ser efectuada por la Administración Tributaria a solicitud del interesado.

En tal sentido, la sola presentación de una solicitud de prescripción no amerita la suspensión del procedimiento coactivo, y solo cuando el resultado de la solicitud le es favorable al contribuyente, el procedimiento coactivo deberá concluirse.

En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 3440-1-2003 del 18 de junio de 2003, al señalar en su séptimo considerando que “la alegación de la prescripción de la deuda no constituye causal para que proceda la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva, toda vez que (...), la prescripción debe ser declarada por la Administración”.

Pero, ¿qué sucede si venció el plazo de los cuarenta y cinco (45) días que tiene la Administración Tributaria para atender la solicitud de prescripción? ¿Se podría afirmar que en ese caso como es un problema directo de la Administración Tributaria, cabe que por equidad el ejecutor suspenda la cobranza? Al respecto, el legislador reconoce los problemas de retraso en el cumplimiento de los plazos para emitir pronunciamientos y el daño que ello puede ocasionar al contribuyente, por lo que ha

regulado en el artículo 163 del Código Tributario el silencio administrativo negativo como alternativa de solución. Así, el contribuyente, vencido el plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles, podrá dar por denegada su solicitud y presentar un recurso de reclamación a fin de discutir la procedencia de su solicitud de prescripción.

De otro lado, resulta pertinente señalar que la interposición de un recurso de apelación contra la resolución que declaró improcedente la solicitud de prescripción, no es causal de suspensión del procedimiento coactivo. En igual sentido, se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en su Resolución No 06363-5-2006 del 28 de noviembre de 2006, mediante la cual declaró infundada la queja presentada contra la SUNAT por seguirle supuestamente al quejoso un procedimiento de cobranza coactiva en forma indebida por referirse a deuda prescrita, pues del expediente no surge que se haya opuesto la prescripción ante el ejecutor, por lo que no procede amparar la queja de acuerdo con el criterio recogido en la Resolución N° 1194-1-2006, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, siendo además que la interposición de apelación contra la resolución que declaró improcedente su solicitud de prescripción no es causal para suspender la cobranza coactiva.

#### **2.12.4 La acción se siga contra persona distinta a la obligada al pago.**

Cuando se presenta un error al inicio del procedimiento coactivo, como es el caso de notificar la Resolución de Ejecución Coactiva a persona distinta a la obligada al pago, no nos encontramos ante una causal de conclusión, como señala incorrectamente el Código Tributario, sino ante un caso de nulidad de la Resolución de Ejecución Coactiva notificada. Por ende, no procede que el ejecutor coactivo declare la conclusión del procedimiento, sino más bien su nulidad.

#### **2.12.5 Exista resolución concediendo aplazamiento y/o fraccionamiento de pago.**

El artículo 36° del Código Tributario regula la posibilidad que tienen los contribuyentes para acoger la deuda tributaria pendiente de pago a un fraccionamiento o a un fraccionamiento con aplazamiento.

Sin embargo, la sola presentación de dicho fraccionamiento no suspende el procedimiento coactivo, como sí sucedía con los fraccionamientos generales como el Resit, REFT y SEAP, que revisamos en las causales de suspensión del procedimiento coactivo.

Solo una vez aprobada la solicitud de fraccionamiento o aplazamiento, se producirá la conclusión del procedimiento coactivo. Al

respecto, aclaramos que basta la sola emisión de la resolución que aprueba dicha solicitud, no requiriéndose la notificación de dicho acto.

#### **2.12.6 Nulidad, revocación o sustitución de las órdenes de pago en etapa coactiva.**

Los artículos 108° y 109° del Código Tributario contemplan los supuestos de nulidad, revocación o sustitución de los actos administrativos. De presentarse alguna de las causales de nulidad, revocación o sustitución recogidas en los artículos citados, la Administración emitirá un acto administrativo que declare la nulidad, revocación o sustitución de las órdenes de pago, según corresponda y, por consiguiente, al no existir el título exigible que sustenta la deuda tributaria materia de cobranza, deberá concluir el procedimiento coactivo.

Al respecto, en la Resolución N° 06801-4-2006 del 13 de diciembre de 2006, el Tribunal Fiscal resolvió declarar fundada la queja al haberse declarado mediante Resolución N° 06786-4-2006 la nulidad de la orden de pago que sustentaba la cobranza coactiva, por lo que correspondía que la Administración dé por concluido el procedimiento de cobranza coactiva, levante los embargos y ordene el archivo de los actuados.

En el mismo sentido, mediante la Resolución No 06673-4-2006 del 6 de diciembre de 2006, el Tribunal Fiscal declaró fundada la queja referida

a la cobranza coactiva de una orden de pago, cuya impugnación fue resuelta por el referido tribunal dejándola sin efecto por el exceso del monto declarado en rectificatoria por el quejoso.

#### **2.12.7 Cuando la persona obligada haya sido declarada en quiebra.**

La quiebra de una persona natural o persona jurídica se produce cuando el quebrado tiene deudas pendientes, ya sean de naturaleza tributaria o no, y no tiene patrimonio con que satisfacerlas.

Para que la quiebra tenga efectos jurídicos debe ser declarada por un juez civil a solicitud del liquidador, de conformidad con el artículo 99 numeral 1 de la Ley del Sistema Concursal, Ley N° 27809.

Se debe resaltar que el juez civil no solo declara la quiebra de la persona, ya sea natural o jurídica, sino también declara la incobrabilidad de sus deudas.

#### **2.12.8 Cuando una ley o norma con rango de ley lo disponga expresamente.**

Pueden presentarse nuevos casos de conclusión del procedimiento coactivo distintos a los antes descritos. Se precisa que el instrumento legal que disponga los nuevos casos de conclusión deberá ser una ley o

norma con rango de ley, ello a fin de que se respete el principio de legalidad establecido en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú.

#### **2.12.9 Supuesto de conclusión en la Ley Concursal.**

De conformidad con el artículo 99° de la Ley Concursal, aprobada por la Ley N°27809, cuando en el proceso de disolución y liquidación se verifique la quiebra del contribuyente, el liquidador deberá solicitar la declaración judicial de quiebra. Una consecuencia de la declaración judicial de quiebra es la expedición por parte del juez de los certificados de incobrabilidad a los acreedores impagos.

Otra alternativa de expedición de los certificados de incobrabilidad se presenta cuando el propio acreedor lo solicita ante la Comisión de Procedimientos Concursales del INDECOPI, pero siempre que se haya dispuesto la disolución y liquidación de la empresa; constituyéndose en una nueva causal de extinción de la deuda tributaria y de conclusión del procedimiento coactivo.

La expedición de los certificados de incobrabilidad, cualquiera sea la forma de emisión (judicial o administrativa), permite al ejecutor coactivo dar por concluido el procedimiento coactivo.

## **2.13 MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS**

La Administración Tributaria para que se asegure el pago de la deuda tributaria antes de ingresar al Procedimiento de Cobranza Coactiva, el Código Tributario ha regulado la figura de la medida cautelar previa, que es una prerrogativa excepcional que tiene la SUNAT para trabar medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer la deuda tributaria, inclusive cuando esta no sea exigible coactivamente.

Dichas medidas requieren una solicitud fundamentada de un área operativa de la SUNAT (Área de Fiscalización, Reclamos o Control de la Deuda), dirigida al Ejecutor Coactivo, adjuntando para tal efecto del informe técnico que acredite el cumplimiento de las disposiciones reguladas en los artículos 56° al 58° del Código Tributario para la procedencia de la medida cautelar previa.

El Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencial señala que la medida cautelar previa tiene por finalidad asegurar el pago de la deuda, es decir, evitar el peligro de la falta de pago de la misma, ya sea por causas atribuidas al contribuyente, o por situaciones externas, o por causas que no se pueden atribuir directamente y con certeza al deudor tributario.

Brevemente analizaremos cuáles son las condiciones para la procedencia de las medidas cautelares previas, sus tipos o modalidades así como el plazo, para finalmente mencionar las posibles alternativas de

defensa que tiene el deudor tributario cuando considere que dichas medidas contravienen las disposiciones sobre la materia.

### **2.13.1 CONDICIONES QUE SE DEBEN CUMPLIR PARA APLICAR MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS**

Antes de identificar las reglas que deben cumplir las medidas cautelares previas, deben distinguirse dos supuestos para la procedencia de la solicitud de adopción de las medidas cautelares previas.

Por un lado, tenemos a las medidas cautelares previas sustentadas en deuda determinada, es decir, cuando por ejemplo, el auditor culminó su labor de fiscalización y como consecuencia de dicha fiscalización, determinó deuda y notificó al deudor tributario las resoluciones de determinación y de multa, por tanto el contribuyente conoce el monto de la deuda tributaria determinada por la SUNAT; y por otro lado, tenemos a las medidas cautelares previas sustentadas en una proyección de deuda tributaria, es decir, cuando por ejemplo el auditor no ha culminado el procedimiento de fiscalización y, por tanto, no tiene una certeza de la suma que determinará por omisión al pago de deuda tributaria ni de las multas respectivas. En este último supuesto, al no haberse culminado con el procedimiento de fiscalización, el deudor tributario tampoco conoce el monto de la deuda tributaria.

#### **2.13.1.1. Medidas cautelares previas sustentadas con deuda determinada.**

Las condiciones que deben cumplir las medidas cautelares previas sustentadas en deuda tributaria determinada son las siguientes:

##### **2.13.1.1.1 Excepcionalidad.**

Este primer elemento deja claramente señalado que no todo proceso de auditoría, reclamación o fraccionamiento tributario será pasible de una solicitud de medidas cautelares previas.

El concepto de excepcional para el Diccionario de la Real Academia tiene dos comentarios:

- a. Como adjetivo: que constituye excepción de la regla común.
- b. Que se aparta de lo ordinario o que ocurre rara vez.

En consecuencia, por interpretación del concepto de la palabra excepcional, la regla general en el desarrollo de las auditorías o reclamaciones no es solicitar la adopción de medidas cautelares previas; todo lo contrario, su solicitud y adopción tenderán a ser muy poco frecuentes.

### **2.13.1.2 Comportamiento del deudor tributario.**

Superada la excepcionalidad, la adopción de la medida cautelar previa puede basarse en un comportamiento del deudor tributario o en una razón que permita presumir que la cobranza puede devenir en infructuosa.

Al respecto, el Tribunal Fiscal ha establecido en reiterada jurisprudencia, tales como las Resoluciones Nro. 00223-4-2003, 00909-1-2004, 02308-1-2004 y 5977-2-2006, que del análisis del artículo 56 del Código Tributario se establece la existencia de dos supuestos generales e independientes entre sí, en los cuales la Administración se encuentra facultada a trabar medidas cautelares previas, las cuales son: (i) cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable, supuesto que se verifica cuando se presenta cualesquiera de las situaciones reguladas en los incisos a) a l) del citado artículo, (ii) cuando existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, las cuales no necesariamente provienen del comportamiento del deudor tributario, pudiendo sea ajenas al mismo.

En tal sentido, las medidas cautelares previas pueden sustentarse ya sea en el comportamiento del deudor tributario o en la existencia de situaciones que podrían presumir que la cobranza puede devenir en

infructuosa, pudiendo ambos supuestos ir juntos o bastará simplemente la presencia de uno para su procedencia.

Revisaremos cada uno de los comportamientos del deudor tributario establecidos por el artículo 56° del Código Tributario que pueden sustentar la adopción de medidas cautelares previas.

**a) Presentar declaraciones, comunicaciones o documentos falsos, falsificados o adulterados que reduzcan total o parcialmente la base imponible (inciso a) del artículo 56 del Código Tributario).**

El comportamiento que amerita la adopción de la medida cautelar previa está relacionado con la detección, dentro del procedimiento en que está incurso el contribuyente, de declaraciones, comunicaciones o documentos falsos, falsificados o adulterados, ello con la finalidad de reducir total o parcialmente la base imponible para la determinación de impuestos.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 00200-1-2006 declaró infundado un recurso de queja, porque de acuerdo a la información remitida por la SUNAT, se verificó que el contribuyente pretendió sustentar su información contable en diversos contratos privados de préstamo, los cuales, de acuerdo a lo indicado por el mismo contribuyente, habían sido legalizados en una notaría; sin embargo, el

notario aludido precisó que los sellos consignados en dichos documentos no eran los que se utilizaban en su notaría, por lo que no eran auténticos. En virtud a ello se determinó que el contribuyente consignó pasivos falsos que implicaron la anulación y/o reducción de la base imponible. Por lo anterior, quedó acreditado que la quejosa se encontraba incurso en las causales previstas en los incisos a), b) y e) del artículo 56 del Código Tributario para la procedencia de la medida cautelar previa, toda vez que la quejosa no exhibió diversa documentación solicitada y, además, presentó documentos con los que se pretendía sustentar diversos pasivos y/o gastos, cuya legalización es falsa, según lo informado por el notario.

Cabe indicar que para que proceda la medida cautelar previa bajo este supuesto es necesario que el contribuyente con su conducta busque reducir total o parcialmente la base imponible para la determinación del impuesto.

**b) Ocultar total o parcialmente activos, bienes, ingresos, rentas, frutos o productos, pasivos, gastos o egresos; o consignar activos, bienes, pasivos, gastos o egresos total o parcialmente falsos (inciso b) del artículo 56 del Código Tributario).**

A diferencia del supuesto anterior referido a la falsedad de la documentación sustentatoria de las operaciones contables del deudor

tributario, en este supuesto se hace referencia al comportamiento del deudor tributario referido al ocultamiento total o parcial de activos, bienes, ingresos, rentas, frutos o productos, pasivos, gastos o egresos, o al hecho de consignar activos, bienes, pasivos, gastos o egresos total o parcialmente falsos.

En tal sentido, no se analiza si el comprobante de pago que sustenta un gasto es falso o no, sino el hecho mismo de no registrar en los registros contables los ingresos obtenidos, o el de declarar en su contabilidad gastos no realizados por el deudor tributario.

Un ejemplo de este comportamiento por omisión de ingresos constituye el incremento patrimonial no justificado, en el cual la auditoría realizada al contribuyente ha determinado que este no tiene cómo sustentar válidamente una serie de gastos realizados, en tanto que estos exceden los ingresos declarados.

Cabe señalar que según criterio expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N°00103-2-2007, el hecho de que un gasto de una empresa sea deducible o no a efectos del Impuesto a la Renta, obedece a razones de orden técnico y de política fiscal contempladas en la legislación del citado impuesto; y su alcance de interpretación ante posibles dudas en la aplicación de la indicada legislación puede ser materia de controversia en el procedimiento contencioso tributario. En tal

sentido, ello no significa que tales operaciones constituyan un ocultamiento parcial de rentas como lo señala la administración o una declaración de gastos falsos, supuestos a que se refiere el inciso b) del artículo 56 del Código Tributario bajo comentario.

**c) Realizar, ordenar o consentir la realización de actos fraudulentos en libros o registros contables, estados contables, declaraciones juradas e información contenida en soportes magnéticos en perjuicio del fisco (inciso c) del artículo 56 del Código Tributario).**

En este supuesto hay un comportamiento deliberado del contribuyente de afectar los ingresos del fisco a través de la acción directa en la información contable.

El citado inciso señala como actos fraudulentos a la alteración, raspadura, o tacha de anotaciones, asientos o constancias hechas en libros, así como la inscripción o consignación de asientos, cuentas, nombre, cantidades o datos falsos.

En la Resolución N° 03699-4-2005, el Tribunal Fiscal declaró infundada una queja interpuesta por un contribuyente por haber la Administración sustentado la necesidad de trabar una medida cautelar previa en el comportamiento del deudor tributario en virtud a lo dispuesto en el inciso c) del artículo 56 del Código Tributario. La Administración

basó su acto al haber verificado la existencia de actos fraudulentos en tanto que la quejosa no acreditó ni sustentó con la documentación respectiva que la adquisición de los bienes y servicios correspondían a operaciones reales o que guardaban relación de causalidad con la producción de sus rentas, incidiendo dichas operaciones con las declaraciones juradas de enero de 2000 a diciembre de 2001, lo que constituye la comisión de actos fraudulentos en las declaraciones juradas.

**d) Destruir u ocultar total o parcialmente los libros, registros contables, documentos o información contable relacionada con la tributación (inciso d) del artículo 56 del Código Tributario.**

En este supuesto, la SUNAT debe verificar que el contribuyente haya destruido u ocultado total o parcialmente su información contable. Sin embargo, este hecho debe estar sustentado con el medio probatorio que acredite la ocurrencia de tal situación.

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07742-2-2005, se declaró infundada la queja presentada por el contribuyente afectado con la medida cautelar previa al verificarse que, por un lado, este alega el extravío de facturas y libros contables y por otro lado, presenta las facturas requeridas y manifiesta que quien se quedó con los libros contables fue el contador quien repentinamente falleció, contradicción que

evidencia el ocultamiento total o parcial de libros y registros de contabilidad.

**e) No exhibir y/o no presentar libros, registros o documentos que sustentan la contabilidad, o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que hayan sido requeridos por la Administración, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, dentro de los plazos señalados por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez (inciso e) del artículo 56 del Código Tributario.**

Uno de los comportamientos que pueden acreditar la adopción de la medida cautelar previa es la no presentación de la documentación requerida por el funcionario de la Administración Tributaria al deudor tributario. Un ejemplo de este comportamiento se presenta cuando el auditor, en el desarrollo de un procedimiento de fiscalización, solicita la exhibición y/o presentación de los registros contables que sustentan sus operaciones dentro de un determinado plazo; sin embargo, transcurrido dicho plazo, el contribuyente no cumple con presentar la documentación solicitada o la presenta parcialmente.

Al respecto, el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 01896-2-2007 declaró infundado un recurso de queja presentado por el contribuyente afectado con la medida cautelar previa, al verificarse que no cumplió con presentar o exhibir la información y documentación solicitada en la fiscalización dentro de los plazos establecidos, configurándose la causal prevista por el inciso e) del artículo 56 del Código Tributario.

**f) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado dentro de los plazos establecidos (inciso f) del artículo 56 del Código Tributario.**

Debemos recordar que la relación jurídica tributaria de acreedor y deudor tributario puede verse ampliada con la intervención de un tercero, al cual el legislador le ordena efectuar la retención o percepción de tributos que son de cargo del deudor tributario.

Cuando estos terceros -a quienes el legislador le ha señalado una obligación-, cumplen con efectuar ya sea la retención o percepción, pero no la ponen a disposición de la SUNAT, dicho comportamiento es mérito suficiente para solicitar la adopción de la medida cautelar previa.

**g) Obtener exoneraciones tributarias, reintegros o devoluciones de tributos o cualquier otro beneficio simulando la existencia de hechos que permitan gozar tales beneficios (inciso g) del artículo 56 del Código Tributario).**

Incurrirá el deudor tributario en la causal prevista en el presente supuesto, cuando, simulando la existencia de hechos o requisitos exigidos por las normas de la materia, obtenga exoneraciones tributarias, reintegros o devoluciones de tributos, de cualquier naturaleza o cualquier otro beneficio, de manera indebida.

**h) Utilizar cualquier otro artificio, engaño, astucia, ardid u otro medio fraudulento, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria (inciso h) del artículo 56 del Código Tributario.**

En el presente supuesto se otorga a la Administración Tributaria la facultad de trabar medidas cautelares previas cuando se identifique la finalidad del comportamiento del contribuyente consistente en dejar de pagar total o parcialmente la deuda tributaria, utilizando para ello cualquier acto fraudulento no previsto en alguno de los otros incisos del artículo 56 del Código Tributario.

El Tribunal Fiscal en la Resolución No 01007-2-2007, del 13 de febrero de 2007, declaró infundada la queja presentada por el

contribuyente porque verificó que este ocultó ingresos valiéndose de artificios, astucia o medios fraudulentos como el uso de una doble emisión de comprobantes de pago.

**i) Pasar a la condición de no habido (inciso i) del artículo 56 del Código Tributario.**

Mediante la presente causal, basta que el contribuyente pase a la condición de domicilio no habido para tener Administración la posibilidad de adoptar las medidas cautelares previas.

**j) Haber demostrado una conducta de constante incumplimiento de compromisos de pago (inciso j) del artículo 56 del Código Tributario**

Para la procedencia de este supuesto, el contribuyente deberá incumplir más de un compromiso de pago.

En este sentido, tenemos la Resolución N°04937-5-2006 del 12 de setiembre de 2006, donde, por ejemplo, el Tribunal Fiscal señala que el constante incumplimiento de pago se verifica en el incumplimiento de más de un fraccionamiento de deuda tributaria.

**k) Ofertar o transferir sus activos, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria (Inciso k) del artículo 56 del Código Tributario.**

Como en todos los comportamientos descritos, en este caso también debe acreditarse la oferta o transferencia de activos del deudor tributario, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria.

A fin de aplicar correctamente este supuesto debemos recordar que ofertar un bien no conllevará necesariamente a su transferencia, ya que la oferta constituye un acto previo a la venta la cual se realizará siempre y cuando exista un aceptante. Para el legislador basta probar la oferta (que deberá ser real y posible) para poder sustentar la adopción de la medida cautelar previa.

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00562-2-2004, se declaró fundada la queja presentada por el contribuyente y se ordenó levantar la medida cautelar previa sustentada en el supuesto comentado, en tanto que en los casos en que el reparo tributario (que sustenta la medida cautelar) fue originado por la transferencia de los activos, señaló que no procedía sustentar la medida cautelar previa en el mismo acto de transferencia de tales activos. En tal sentido, para que exista esta causal se requiere la existencia de una deuda tributaria previa a la transferencia de los activos.

**l) No estar inscrito ante la Administración Tributaria (inciso 1) del artículo 56 del Código Tributario.**

Otro comportamiento que es verificable objetivamente se presenta cuando se detecta a deudores tributarios realizando actividades que ameritan su inscripción ante la Administración Tributaria para permitir la recaudación y el control del pago de sus obligaciones tributarias.

En estos casos se trata de personas naturales o jurídicas que al no estar inscritas ante la Administración como contribuyentes, no han realizado pago alguno de tributos al fisco, lo que hace presuponer que tampoco asumirán el pago de la deuda tributaria determinada por la SUNAT.

**2.13.1.3 Razones que permitan presumir que la cobranza puede devenir en improcedente.**

La Administración Tributaria se encuentra facultada a trabar medidas cautelares previas cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable, supuesto que se verifica cuando se presenta cualesquiera de las situaciones reguladas en los incisos a) al inciso i) del artículo 56° analizados en los párrafos precedentes; o cuando existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, tema que será analizado a continuación.

Las razones que permitan presumir que la cobranza puede devenir en improcedente no se encuentran desarrolladas en el Código Tributario, ni en el Reglamento del Procedimiento Coactivo, solo el Tribunal Fiscal a través de su jurisprudencia ha validado hasta dos supuestos de razones, y ha dejado claramente establecido que la Administración Tributaria puede plantear cualquier otro supuesto siempre que sea razonable y suficiente.

Así, el Tribunal Fiscal en la Resolución N°040-2-2000 del 14 de enero de 2000 establece que si bien el artículo 56 del Código Tributario no enumera las razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, la Administración puede considerar cualquier supuesto, siempre que sea razonable y suficiente.

Entre los mencionados supuestos establecidos por el Tribunal Fiscal tenemos:

- El referido a la desproporción entre el patrimonio del deudor tributario y el monto de deuda determinado por la Administración Tributaria, en tanto que al ser la deuda tributaria mayor al patrimonio del deudor existirá el riesgo de que dicha deuda no pueda ser honrada al término del procedimiento contencioso tributario, siendo necesaria la adopción de la medida cautelar previa para asegurar dicho pago.

Sobre el particular, en la Resolución N° 0339-2-1999, el Tribunal Fiscal determinó que se puede concluir que la cobranza podría devenir en infructuosa si la deuda determinada por la SUNAT es superior en más del 25% del patrimonio neto del contribuyente declarado en su última declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, por lo que en el caso materia de análisis, procedió a declarar infundado el recurso de queja al haberse determinado una deuda tributaria de S/. 2'648,723, la cual excede en más del 25% el patrimonio neto del contribuyente que ascendía a S/. 42,074.

- Un segundo supuesto, es el referido a la verificación que efectúa la Administración Tributaria respecto a actos de disposición de los bienes que efectúa el deudor tributario.

Sobre el particular el Tribunal Fiscal, en la Resolución N°2094-4-2005, sustenta la necesidad de trabar la medida cautelar previa, entre otros motivos, por la existencia de razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, toda vez que el patrimonio del deudor tributario se vio reducido como consecuencia de haber transferido sus bienes a terceros o haber trabado embargos judiciales sobre los mismos o iniciado procesos de liquidación de las empresas en las cuales el recurrente tiene participación en el capital social. En consecuencia,

siendo la finalidad de la medida cautelar previa asegurar el pago de la deuda, es decir, evitar el peligro de falta de pago de la misma, ya sea por causas atribuibles al deudor tributario o a situaciones externas, o simplemente por causas que no se pueden atribuir directamente y con certeza al deudor tributario, la medida trabada se encuentra arreglada a ley.( Resolución del Tribunal Fiscal N° 2094-4-2005).

#### **2.13.1.4 Documentos o valores que acreditan la determinación de la deuda.**

Adicionalmente a la excepcionalidad de la medida cautelar previa, al comportamiento del deudor tributario o a las razones que permitan presumir que la cobranza será improcedente se requiere para este primer supuesto de adopción de medida cautelar sustentada con deuda determinada que la deuda se encuentre acreditada en las respectivas resoluciones de determinación, resoluciones de multa, órdenes de pago o resoluciones de pérdida de fraccionamiento.

En estos supuestos, si bien le asiste al deudor tributario el derecho de impugnar la resolución de determinación o de multa que contiene la deuda tributaria, basta que dichos valores hayan sido notificados al contribuyente para que proceda a dictarse la medida cautelar previa, pues

como se ha mencionado, no se requiere que la citada deuda tenga el carácter de exigible.

### **2.13.2 Medidas cautelares previas sustentadas en la proyección de los reparos.**

El artículo 58° del Código Tributario contempla la posibilidad de que durante el proceso de fiscalización o verificación, cuando amerite la adopción de medidas cautelares previas, la Administración Tributaria, bajo responsabilidad, trabee las necesarias para garantizar la deuda tributaria aun cuando no hubiese emitido la resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago de la deuda tributaria.

Bajo este supuesto, la Administración Tributaria tiene la facultad de trabar medidas cautelares previas sin que exista deuda tributaria determinada. En tal sentido, si durante el proceso de fiscalización o verificación el auditor se percata del comportamiento del deudor tributario que amerita la adopción de una medida cautelar previa o de razones que permitan presumir que la cobranza devendrá en improcedente, podrá solicitar la adopción de las medidas cautelares previas al ejecutor coactivo para garantizar el pago de una deuda cuyo monto no ha sido aún determinado de manera exacta.

Al respecto, hemos venido sosteniendo la excepcionalidad de la medida cautelar cuando existe deuda determinada; en este segundo supuesto donde aún no culmina la fiscalización o verificación y, por lo tanto, no se sabe de manera cierta cuánto será el monto del reparo, el uso de la medida cautelar previa debe ser aún más reducido.

Al respecto, el Tribunal Fiscal en la Resolución de Observancia Obligatoria N°863-4-1999161 del 1 de octubre de 1999, ratifica la posibilidad de que la Administración Tributaria emita medidas cautelares previas sin que se requiera la emisión de valores, con base en lo dispuesto por el artículo 58 del Código Tributario.( Resolución de Observancia Obligatoria N° 863-4-1999).

Se debe tener presente que el auditor en estos casos presume un monto de reparo sustentado en el informe técnico respectivo, el cual servirá a su vez de sustento para que el ejecutor ordene las medidas cautelares previas.

Si culminado el proceso de fiscalización o verificación el importe de la deuda final es menor a la proyectada, el ejecutor coactivo deberá reducir el monto de la medida cautelar, debiendo para tal efecto levantar alguna de ellas y mantener otras, según sea el caso.

### **2.13.3. Tipos de medidas cautelares previas que se pueden adoptar.**

Las medidas cautelares previas que puede adoptar el ejecutor coactivo son todas las descritas en el artículo 118° del Código Tributario.

Al igual que las medidas cautelares dictadas dentro un procedimiento coactivo, no existe una prelación en el uso de las medidas cautelares previas.

Resulta conveniente recordar que a diferencia de las medidas cautelares dictadas dentro de un procedimiento coactivo, las medidas cautelares previas no podrán ser ejecutadas, sino hasta notificada la resolución de ejecución coactiva que dé inicio al procedimiento de cobranza coactiva sustentado en la deuda tributaria y luego de vencido el plazo de siete (7) días hábiles que contempla el Código Tributario.

A modo de ejemplo, citamos el caso de una medida cautelar previa de embargo en forma de retención bancaria dictada por el ejecutor coactivo por la suma de S/. 500,000, habiendo el banco informado que el deudor cuenta con el íntegro de la retención. En este caso, el ejecutor coactivo solicitará al banco el monto retenido pero no podrá imputarse a la deuda tributaria en tanto que está aún no se encuentra en etapa de exigible. El monto obtenido deberá consignarlo en el Banco de la Nación mientras se mantenga vigente la medida cautelar previa, tema que veremos en el capítulo siguiente.

Al respecto adelantamos que el Tribunal Fiscal ha aclarado en la Resolución de Observancia Obligatoria N°05276-3-2005 del 24 de agosto de 2005 que el pedido del cheque producto de una medida cautelar previa no implica su ejecución, siempre que el importe sea consignado en el Banco de la Nación, siendo el criterio el siguiente: (Resolución de Observancia Obligatoria No 05276-3-2005).

“La entrega de fondos del deudor tributario realizada por un tercero mediante cheque certificado o de gerencia emitido a la orden del Banco de la Nación para su consignación, no supone la ejecución de la medida cautelar previa de embargo en forma de retención trabada sobre tales fondos. Asimismo, si dicho cheque se gira a la orden de la administración tributaria y esta deposita los fondos en consignación en el Banco de la Nación y no los imputa a la deuda tributaria, ello no supone la ejecución de la citada medida cautelar”.

#### **2.13.4. Plazos de las medidas cautelares previas.**

Las medidas cautelares previas, a diferencia de las medidas cautelares dictadas dentro un procedimiento coactivo, están sujetas a estrictos plazos de caducidad.

Estos plazos dependen de la etapa en la que se encuentra la deuda tributaria garantizada con la medida cautelar previa.

### **1. Si la deuda aún no ha sido determinada.**

En este primer caso, el auditor tiene treinta (30) días hábiles para emitir y notificar las resoluciones de determinación o de multa, plazo que puede ser prorrogado hasta por quince (15) días hábiles más si dentro del proceso de fiscalización se realizó una inmovilización o incautación de libros, registros y documentación contable, de conformidad con los numerales 6 y 7 del artículo 62 del Código Tributario.

Vencido dicho plazo sin que se hayan notificado los valores que determinan la deuda, las medidas cautelares previas adoptadas caducan, debiendo la SUNAT devolver los bienes que hubiera afectado.

### **2. Si la deuda no es exigible coactivamente.**

La no exigibilidad coactiva de la deuda tributaria supone que el contribuyente ha impugnado las resoluciones de determinación o de multa o resoluciones dentro de los plazos establecidos en el Código Tributario.

Bajo ese escenario, las medidas cautelares previas tendrán un plazo de un año contado desde que dichas medidas fueron trabadas. Para tal efecto, se deberá analizar la fecha en que cada una de las medidas cautelares previas fueron adoptadas, pudiendo tener cada una fechas distintas de adopción y, por lo tanto, plazos de caducidad diferentes.

Si dentro del plazo del año anteriormente señalado, la SUNAT emite una resolución desestimando el reclamo, la vigencia de las medidas cautelares previas se amplían a dos (2) años más.

En el caso de las impugnaciones fundadas en parte, las medidas cautelares previas obtendrán la ampliación del plazo pero solo hasta por la parte que permitan garantizar la deuda tributaria confirmada por la SUNAT.

Vencidos los plazos antes citados, sin necesidad de una declaración expresa, la medida cautelar caducará, estando la Administración Tributaria obligada a ordenar su levantamiento.

### 3. Si la deuda es exigible coactivamente.

Bajo este supuesto se encontrará la deuda sustentada en resoluciones de determinación o de multa o resoluciones no impugnadas en los plazos de ley.

Habiéndose trabado medidas cautelares previas, la SUNAT a través del mismo ejecutor coactivo deberá notificar al deudor tributario la resolución de ejecución coactiva dentro del plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles contados desde que fue trabada la medida cautelar previa, pudiendo prorrogarse sin mediar causa justificada, hasta por un plazo adicional de veinte (20) días hábiles.

Debemos recordar que al igual que en los casos anteriores, cada una de las medidas cautelares tienen plazos independientes, pudiendo darse el caso de que vencido el plazo señalado en el párrafo anterior caduque solo alguna de las medidas.

#### **2.13.5. Adopción de medidas cautelares previas contraviniendo el procedimiento legal establecido.**

Debemos recordar que las medidas cautelares previas tienen como finalidad garantizar el pago de deuda tributaria. Sin embargo, puede darse el caso de que la adopción de las medidas cautelares previas no se hayan realizado respetando el procedimiento regulado en el Código Tributario para tal efecto.

A continuación se analizarán las alternativas que tiene un deudor tributario que ha sido afectado con una medida cautelar previa adoptada en contravención del procedimiento legal establecido, a fin de que el ejecutor ordene su levantamiento.

#### **Cómo toma conocimiento el deudor tributario que ha sido afectado con una medida cautelar previa.**

A diferencia de las medidas cautelares dictadas dentro de un procedimiento coactivo que se encuentran sustentadas en una resolución

de ejecución coactiva que da inicio al procedimiento coactivo, las medidas cautelares previas son ordenadas y ejecutadas directamente sin que exista comunicación anterior, por lo que dependiendo del tipo de medida cautelar previa, el contribuyente tomará conocimiento de estas.

Cuando se tratan de las medidas cautelares realizadas en el domicilio fiscal o locales anexos como las intervenciones o el depósito, o indirectamente cuando el ejecutor coactivo notificaba previamente a terceros (bancos, clientes, retenedores) con la medida de embargo, y a pesar de que estos están prohibidos de informar al deudor tributario sobre dicha medida, en la práctica toman conocimiento a través de ellos antes de efectuada la notificación de la medida por parte de la Administración Tributaria.

Cobra especial importancia la oportunidad y la forma en la que el deudor tributario toma conocimiento de las medidas cautelares previas trabadas, en tanto que en la resolución coactiva que ordena trabar dichos embargos se encontrarán señaladas las causales y/o razones que sustentan su adopción y a partir de dicha información el deudor tributario podrá evaluar si cuenta con argumentos de defensa que le permitan solicitar el levantamiento de la orden del ejecutor coactivo.

**Escrito al ejecutor coactivo.**

El deudor tributario que considere que corresponde levantar las medidas cautelares previas ejecutadas luego de revisar el contenido de la resolución coactiva que ordenó la adopción de dichas medidas, podrá presentar un escrito ante el ejecutor coactivo solicitando su levantamiento.

La solicitud de levantamiento de medida cautelar se puede fundamentar en:

- a. Demostrar que el comportamiento descrito en la resolución coactiva no se ha producido; y/o
- b. Demostrar que no existen razones que permitan presumir que la cobranza devendrá en improcedente, para lo que podrá actualizar la información patrimonial en la que inicialmente se basó la Administración Tributaria.

De manera alternativa, el deudor tributario puede solicitar la sustitución de las medidas cautelares previas por una carta fianza bancaria o financiera, con un plazo de vigencia de doce (12) meses renovables por doce (12) meses más, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 58 del Código Tributario.

### **Recurso de queja.**

El recurso de queja presentado ante el Tribunal Fiscal constituye un remedio procesal con el que cuentan los contribuyentes cuando

consideren que las actuaciones administrativas no se ajustan a lo dispuesto por las normas tributarias, a fin de que este órgano superior ordene a la Administración Tributaria corregir sus actos y encauzarlos de acuerdo con el procedimiento legal establecido.

Es una vía alternativa al escrito presentando ante el ejecutor coactivo, o también puede ser utilizada ante la respuesta negativa u omisión de respuesta del ejecutor coactivo al escrito que le fuera presentado.

El deudor tributario que considere indebida la adopción de la medida cautelar previa podrá fundamentar la queja en la inexistencia de cualquiera de los dos supuestos habilitantes para ello (comportamiento del deudor tributario que amerita trabar una medida cautelar o razones que permitan presumir que la cobranza devendrá en improcedente).

Cabe señalar que en vía queja el Tribunal Fiscal no se pronunciará respecto a los argumentos de fondo que sustentan la existencia del reparo y la determinación de la deuda, dado que tales argumentos deberán ser dilucidados en el procedimiento contencioso tributario que siga el deudor contra la Administración Tributaria, criterio expuesto por el Tribunal Fiscal en diversa jurisprudencia.

Asimismo, el Tribunal Fiscal no podrá pronunciarse respecto a la sustitución de las medidas cautelares previas, en tanto que dicha facultad discrecional ha sido delegada exclusivamente al ejecutor coactivo.

## **2.14 RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN EL PROCEDIMIENTO COACTIVO**

Otro procedimiento vinculado al procedimiento coactivo es la determinación de la responsabilidad solidaria para el pago de la deuda tributaria.

Para tal efecto, dilucidaremos los supuestos de responsabilidad solidaria mayormente vinculados al procedimiento coactivo a fin de verificar si el ejecutor coactivo dentro de un procedimiento coactivo puede hacer dicha atribución.

### **2.14.1 Concepto de responsabilidad solidaria.**

La obligación jurídica tributaria es la relación jurídica tributaria que se establece entre el acreedor tributario y el deudor tributario, por la cual este último tendrá que cumplir una obligación tributaria, que corresponde al pago de la deuda tributaria.(HINOJOZA.2000).

Esta obligación tributaria debe ser cumplida u honrada por el deudor tributario como regla general, pero pueden presentarse supuestos en los que la ley atribuye la obligación del pago del tributo a un tercero fuera de la relación tributaria original. Pero, ¿por qué un tercero tiene que responder patrimonialmente por las obligaciones tributarias originadas por el deudor tributario?

Al respecto, la doctrina señala que esta atribución radica en establecer una nueva posibilidad para la Administración Tributaria de asegurar el cumplimiento de la deuda tributaria.(GIULIANI.2004).

Dentro de estos terceros ajenos a la relación jurídica tributaria se distingue al responsable, que es un deudor que por mandato legal debe cumplir con la obligación que en principio, como señaláramos anteriormente, es de cargo del contribuyente.

#### **2.14.2. Supuestos que pueden atribuir a un tercero la calidad de responsable dentro del procedimiento coactivo.**

El Código Tributario regula la responsabilidad solidaria en sus artículos 16° al 19°, ubicados en el capítulo II del Título Primero del Libro I.

De forma, el código ha reglado la figura de los representantes responsables (artículo 16), los responsables en calidad de adquirentes (artículo 17) y los responsables solidarios (artículo 18). Sin embargo, únicamente desarrollaremos los casos de responsabilidad solidaria vinculados al procedimiento de cobranza coactiva.

El artículo 116 del Código Tributario señala que el ejecutor coactivo tiene la facultad de ordenar contra el contribuyente diversas medidas

cautelares, dentro de las cuales se encuentra el embargo en forma de retención y el embargo en forma de depósito.

Como veremos dentro del desarrollo de las referidas medidas de embargo se pueden presentar situaciones que posibiliten a la Administración Tributaria atribuir responsabilidad en el pago, a un tercero ajeno a la relación jurídica tributaria.

#### **2.14.2.1 Responsabilidad por el no pago de derechos retenidos a favor de la Administración Tributaria.**

La medida cautelar de embargo en forma de retención consiste en la afectación de bienes, valores y fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia y otros, así como los derechos de crédito de los cuales el deudor tributario sea el titular.

Para concretar la afectación se notifica a los terceros en sus domicilios fiscales y se les ordena poner a disposición del ejecutor coactivo de la SUNAT los montos que sean de propiedad del deudor tributario, hasta por la suma señalada en la respectiva resolución coactiva.

Cuando el tercero verifica la existencia de fondos, deberá retenerlos y ponerlos en conocimiento del ejecutor coactivo, quien antes de requerir al tercero retenedor la remisión de los fondos, deberá emitir de manera

previa una resolución coactiva que informe al deudor tributario el inicio de la ejecución forzada.

Pero ¿qué sucede cuando el tercero, conociendo la existencia de fondos y, habiendo sido válidamente notificado en su domicilio fiscal, no cumple con su obligación, ya sea porque niega la existencia de obligaciones cuando estas realmente existen, o porque paga la obligación al contribuyente o a un tercero designado por cuenta de aquel?

Al respecto, el numeral 3 del artículo 18° del Código Tributario señala que los terceros notificados para efectuar un embargo en forma de retención son solidariamente responsables con el deudor tributario, cuando realicen las siguientes conductas:

- a. No comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes y entreguen al deudor tributario o a una persona designada por este, el monto o los bienes retenidos o que se debieron retener, según corresponda.
- b. Nieguen la existencia o el valor de créditos o bienes, ya sea que entreguen o no al tercero o a una persona designada por este el monto o bienes retenidos o que se debieron retener, según corresponda.

- c. Comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes, pero no realicen la retención por el monto solicitado.
- d. Comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes y efectúen la retención, pero no entreguen a la Administración Tributaria el producto de la retención.

En todos los supuestos mencionados, el tercero pretende evadir la obligación que le ha sido impuesta por el ejecutor coactivo en perjuicio del fisco. Sin embargo, el legislador ha buscado darle solución al mencionado problema considerando a este tercero como responsable. Es decir, a pesar de que el tercero es ajeno a la relación jurídica tributaria se le incluye como obligado al pago, pero solo hasta el monto que debió retener.

Respecto a los medios probatorios que permiten acreditar la responsabilidad solidaria, consideramos que el más idóneo puede ser la validación de operaciones comerciales con los terceros (recepción de dinero o cheques) posteriores a la medida de embargo; o en el caso de bancos, el reporte de los estados de cuenta que arrojen saldos materia de embargo en fechas posteriores a la notificación de la medida.

Detectada la comisión de la causal de atribución de responsabilidad solidaria por parte del ejecutor coactivo, este deberá informar al área

encargada de la administración, a fin de que sea ella quien emita el acto administrativo de atribución de responsabilidad solidaria, el cual podrá ser objeto de impugnación.

#### **2.14.2.2 Responsabilidad del depositario de bienes.**

Otra de las medidas de embargo que puede efectuar el ejecutor coactivo es la medida de depósito, y como se recordará, bajo esta forma de embargo se afectan los bienes muebles o inmuebles no inscritos de propiedad del deudor tributario que se ubiquen en cualquiera de sus establecimientos, o de terceros.

Será un embargo en forma de depósito sin extracción cuando los bienes permanecen bajo la custodia del obligado, en el local de la empresa, en el local anexo o en el local donde se haya realizado la diligencia; mientras que será embargo en forma de depósito con extracción, cuando los bienes son trasladados del local del obligado hacia un depósito de la propia Administración Tributaria. En ambos casos, se designará un depositario quien custodiará los bienes materia del embargo.

En todos los supuestos en que se designa un depositario (contribuyente, tercero o representante de la entidad que realiza la cobranza coactiva) este asume las obligaciones de custodia y

conservación de los bienes embargados. En ese sentido, cuando los bienes le sean requeridos y estos no sean puestos a disposición del ejecutor en las condiciones en las que fueron entregados por causas imputables al depositario, será pasible de la determinación de la responsabilidad.

#### **2.14.2.3 Atribución de responsabilidad solidaria por parte del ejecutor coactivo.**

Como se habrá podido apreciar los casos de atribución de responsabilidad han sido verificados dentro del procedimiento de cobranza coactiva, por lo que cabe preguntarse si los ejecutores podrán, por economía procesal o interés fiscal, efectuar la atribución de responsabilidad en el desarrollo del procedimiento coactivo.

Al respecto, debemos señalar que el Código Tributario en su artículo 116, no le reconoce al ejecutor coactivo la facultad de atribuir responsabilidad a terceros por sus actuaciones en el desarrollo del procedimiento de cobranza coactiva, por lo que dicha responsabilidad deberá ser atribuida al tercero por el área de la Administración Tributaria que emitió la deuda materia de cobranza coactiva.

Adicionalmente a ello, deberá tenerse en cuenta que el procedimiento coactivo es un procedimiento de ejecución que no permite la impugnación

de las resoluciones coactivas emitidas en él, salvo los casos de la intervención excluyente de propiedad, o del recurso de apelación. Por lo tanto, de darse el supuesto de atribución de responsabilidad solidaria dentro del procedimiento coactivo, el tercero responsable no tendría una vía idónea para poder cuestionar dicha atribución, restringiéndose su derecho de defensa.

En este sentido, al no poder el ejecutor coactivo atribuir responsabilidad solidaria, tampoco podrá efectuar medidas de embargo sobre el patrimonio del tercero responsable hasta que dicho acto administrativo quede firme y se convierta en deuda exigible coactivamente.

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal se ha pronunciado en el mismo sentido. Así tenemos que mediante la Resolución No 5398-5-2005 del 31 de agosto de 2005 se verificó que el procedimiento coactivo de deuda tributaria fue iniciado a una sucesión indivisa y posteriormente, el ejecutor coactivo, mediante resolución coactiva ordena seguir el procedimiento de manera directa contra la quejosa por tener la calidad de heredera del deudor tributario. Ante tal situación, el ejecutor coactivo ordenó trabar embargo sobre sus bienes, sin embargo, como bien advierte el Tribunal, la resolución coactiva no acredita o señala el acto administrativo por el cual se le atribuyó la responsabilidad solidaria a la heredera, por lo que al

no haberse probado ello declaro fundada la queja y ordeno dejar sin efecto el procedimiento coactivo seguido contra la quejosa.

Asimismo, citamos la Resolución del Tribunal Fiscal No 1028-2-2006 del 24 de febrero de 2006, en la que se declaró infundada una queja presentada por el deudor tributario en el extremo referido a la atribución de responsabilidad solidaria, toda vez que se verificó que quien determinó dicha atribución de responsabilidad era la división de fiscalización y no el ejecutor coactivo, habiéndose emitido los valores correspondientes.

## **CAPITULO III**

### **EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA**

#### **3. SITUACIÓN ACTUAL DE LA COBRANZA EN LAS DIFERENTES ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS DE AMÉRICA LATINA.**

El Procedimiento de Cobranza coactiva o de Cobro de Créditos Fiscales es similar en América Latina y en el mundo entero, aunque con algunas variantes en lo que se refiere, entre otros, a bienes embargables, tiempos y atribuciones del Órgano Ejecutor. Por un lado, en cuanto a cobranza amigable, las tendencias de los diferentes países es asistir e invitar al contribuyente deudor y, por el lado de los grandes métodos de coerción, éstos son el embargo y la intervención que derivan en remate para obtener el líquido del adeudo.

Sin embargo, no hay que perder de vista que los resultados de cobro resultan diferentes en los mismos países, y esto es por la facultad de cobro con que cuentan y por la eficiencia con que se utilicen dichas atribuciones, así como el contar con herramientas eficaces para la recuperación de los adeudos fiscales.

### 3.1. ORGANISMOS CON ATRIBUCIONES DE COBRO DE ADEUDOS FISCALES EN AMÉRICA LATINA

| PAÍS      | PERSUASIVO   | COACTIVO   |
|-----------|--|--|
| Argentina | La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), efectúa algunas acciones.                               | <p>La AFIP, cuenta para la gestión de la cobranza con el Área de Recaudación que a su vez cuenta con las Áreas de Programación y Normas de Recaudación y Servicio de Recaudación que entre sus funciones está el emitir la boleta de deuda e iniciar el cobro coactivo.</p> <p>El Juicio de Ejecución Fiscal inicia con una demanda entablada ante el juez Federal competente por los abogados que representan a la AFIP denominados agentes fiscales, quienes poseen atribuciones destinadas a impulsar el trámite y asegurar el crédito fiscal. Entre sus funciones están: emitir el mandamiento de pago, disponer la subasta de los bienes embargados y realizar la liquidación posterior a la subasta.</p> |
| Brasil    | La Receita Federal do Brasil (RFB), se encarga del proceso del pago de deuda de forma amigable.                | El Cobro Coactivo se efectúa por la Procuraduría General de la Hacienda Nacional, Órgano del Poder Ejecutivo formado por abogados de dicha entidad.  |
| China     | La Tesorería General de la República (TGR), es la encargada de realizar las acciones para el cobro persuasivo. | La TGR, es el organismo que tiene a su cargo la cobranza judicial o administrativa. Específicamente la labor de cobranza la efectúan las Tesorerías Regionales y Provinciales y la Sección Grandes Deudores del Departamento de Cobranzas y Quiebras. Cada Tesorería Regional y Provincial cuenta con un Juez Especial, un Área de Operaciones (control de ingresos y egresos) y un Área de Cobranzas, ésta última está conformada por un Jefe de Cobranza, Abogados, Procuradores y otros Administrativos   |

| PAÍS       | PERSUASIVO  | COACTIVO   |
|------------|---|--|
| Colombia   | <p>La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) se encarga del envío e invitación a los contribuyentes de forma amigable y únicamente se contrata a terceros para realizar llamadas telefónicas.</p> | <p>La DIAN, a nivel central cuenta con la Dirección de Gestión de Ingresos, que reporta directamente a la Dirección General, a su vez cuenta con la Subdirección de Recaudo y Cobranzas, donde se norman las acciones de recuperación de la deuda a nivel nacional. A nivel local una sola división comprende funciones y procesos de recaudación, cobranza y devoluciones, sin embargo en ciudades más grandes se han mantenido la separación de las divisiones de recaudación y cobranza.</p> <p>La DIAN inicia el cobro coactivo con el envío del mandamiento de pago, notifica al deudor (10 días para que comparezca) y a los socios solidarios, al vencimiento del mandamiento ejecutivo se notificará por correo. El deudor tendrá 15 días posteriores para cancelar el monto de la deuda con sus respectivos intereses.</p> <p>Previa o simultáneamente con el mandamiento de pago, el funcionario podrá decretar el embargo de los bienes del deudor.</p> |
| Costa rica | <p>La Dirección General de.- Tributación (DGT), es la encargada de enviar las cartas informativas y avisos de cobro.</p>  | <p>El certificado de cobro es el documento que da inicio al proceso de cobro coactivo, este se realiza por medio de la DGT y más específico por las Administraciones Tributarias.</p> <p>Por su parte el Cobro Judicial se ejecuta por medio de la Dirección General de Hacienda, que forma parte del Área de Ingresos del Ministerio de Hacienda, y está conformada por el Despacho del Director y los Departamentos de Asesoría Jurídica Especializada, Política de Ingresos, Fiscalización de Incentivos, Exenciones y Control y Evaluación de la Gestión Tributaria y Aduanera, específicamente por la Oficina de Cobros Judiciales que pasó a formar parte de esta Dirección General.</p>   |

| PAÍS      | PERSUASIVO   | COACTIVO   |
|-----------|--|--|
| Ecuador   | El Servicio de Rentas Internas (SR1) inicia el proceso de cobro persuasivo mediante la utilización de agentes cobradores telefónicos y la implementación de nuevas herramientas tecnológicas.  | El personal de Control de Deuda del SR1 entregará al Área de Coactiva, los documentos originales que sustentan la obligación y le razón de notificación para el inicio del Proceso Coactivo.<br><br>El responsable del Área de Coactivas será e Recaudador Especial, quien ejercerá su facultades a la regional donde fue designado para que efectúen los actos y diligencia necesarios para el cobro de la deuda. |
| Guatemala | La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), notifica por medio de llamadas, comunicados y correos electrónicos, la deuda al contribuyente.   | Con relación al Cobro Coactivo, el Organismo encargado de diligenciar tales cobros es (Poder Judicial, siendo ejecutables ante requerimiento de un Juez.   |
| México    | El Servicio de Administración Tributaria (SAT) cuenta con la Administración General de Recaudación, que depende directamente del jefe del SAT y dentro de ésta, la facultad la tiene la Administración Central de Cobro Persuasivo y 66 Administraciones Locales de Recaudación en todo el País. | El Servicio de Administración Tributaria (SAT) cuenta con la Administración General de Recaudación, que depende directamente del jefe del SAT y dentro de ésta, la facultad la tienen las 66 Administraciones Locales de Recaudación en todo el País.  |

| PAÍS                 | PERSUASIVO  | COACTIVO   |
|----------------------|---|--|
| Perú                 | La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), efectúa el cobro persuasivo por medio del servicio de llamadas telefónicas y citas a deudores tributarios (Centros de Control y Fiscalización), para inducir al pago voluntario                              | Para el inicio del Procedimiento de Cobranza Coactiva se requiere la existencia de un acto administrativo previo que determine claramente la obligación incumplida o el importe de Cobranza. El Órgano competente para tramitar el procedimiento es el Ejecutor Coactivo, funcionario designado por la AT, donde el Procedimiento de Cobranza tiene cuatro etapas: la notificación de la resolución, procedimiento de embargo, la ejecución forzada y la conclusión del procedimiento.   |
| República dominicana | La Dirección General de Impuestos Internos (DGII), Departamento de Cobranzas de la Administración Tributaria, por medio del funcionario de cobranza negocia por diferentes medios, el pago de la deuda en forma expedita, evitando al máximo pasara al siguiente procedimiento. | La DGII, Departamento de Cobranzas de la Administración Tributaria, continúa con el proceso coactivo. El funcionario competente levantará Acta del adeudo y notificará al contribuyente. Se ordenaran las medidas necesarias de Inspección, Fiscalización e Investigación, para evitar desaparezcan los antecedentes del adeudo. Emitida la Resolución del Acta se procede al embargo precautorio y si es necesario el funcionario ordenará el uso de la fuerza pública. Y continúa el proceso hasta la liquidación del crédito.   |
| Nicaragua            | La Dirección de Registro, Recaudación y Cobranza (DRRC), dependiente de la Dirección General de Ingresos, realiza los contactos telefónicos, citas y visitas.   | La DRRC tiene la facultad del cobro coactivo, la cual depende directamente del Director General de Ingresos, que a su vez se subdivide en Departamento de Registro y Recaudación y el Departamento Normativo de Cobranza. El funcionario competente de la AT inicia el proceso coactivo notificando al deudor de la existencia de los créditos fiscales. El Procedimiento Ejecutivo en la Vía Judicial, inicia a los 15 días hábiles posteriores a la notificación del crédito. Y el funcionario solicita al Juez competente decretar la ejecución del embargo de los bienes del contribuyente, Donde la Fuerza pública prestará en forma inmediata la ayuda pertinente. El funcionario de la AT tendrá acción ejecutiva para perseguir al deudor de la obligación pendiente de pago. El Juez a petición del funcionario de la AT procederá a notificar y valorar los bienes embargados, a fin de ofrecerlos en subasta pública. |

### 3.2 MÉTODO DE COBRO COACTIVO POR PAÍS EN AMÉRICA LATINA.

De acuerdo a las facultades de cada Administración Fiscal, el Cobro Coactivo se clasifica en Administrativo, Judicial y Mixto. Conceptos mencionados brevemente en la introducción.

En el Modelo Administrativo, la Administración Tributaria u órgano competente facultado para la recolección de deudas tributarias, son los entes que tienen la facultad de efectuar acciones coactivas sobre el patrimonio del contribuyente deudor, es decir, embargo y remate del mismo, a efecto de conseguir el cobro de dichos adeudos.

Este modelo incluye en la “autotutela” de la Administración Fiscal, que es la facultad de determinar un derecho u obligación del contribuyente, hasta la fase del apremio sin necesidad de orden judicial, en caso de incumplimiento.

Don Juan José Fernández Sánchez, define el concepto antes mencionado de la siguiente manera.

*“La Administración dispone de la llamada **potestad de autotutela**. Cuando un particular, persona moral o física, pretende el reconocimiento de la existencia de un derecho frente a otra, en caso de que ésta no lo haga voluntariamente, aquélla tendrá que personarse ante la instancia judicial, y solicitar del juez o tribunal*

*competente que declare la existencia del derecho y la correlativa obligación. La potestad de autotutela dota a la Administración de la facultad para declarar por sí misma la existencia de un derecho. Así, cuando la Administración realiza una liquidación tributaria, está declarando la existencia de un derecho económico a su favor. Mediante actos administrativos, de conformidad con las normas que sean aplicables, podrá declarar la existencia de derechos y obligaciones sin necesidad de acudir al juez”.*

El **Modelo Judicial** se caracteriza porque las acciones de cobro ejecutivo, son realizadas por la autoridad judicial competente, después de determinada una liquidación. Este modelo puede ser exclusivamente para adeudos tributarios, normado por la legislación tributaria o en general los mismos para cualquier tipo de procedimiento ejecutivo público o privado.

En las Administraciones con Modelo Recaudatorio Judicial, se debe solicitar ante el juez, la diligencia del procedimiento ejecutivo dirigido a la obtención del cobro del crédito fiscal.

Finalmente, en los Modelos Mixtos, las facultades recaudatorias se encuentran en poder de la Administración, pero para poderlas llevar a cabo, requiere de autorización judicial previa. Es decir, el embargo puede realizarse en papel, pero es el Juez quien ordena la extracción de los bienes o servicios embargados, para su posterior remate.

| PAÍS                 | PERSUASIVO  | COACTIVO   |
|----------------------|---|--|
| Perú                 | La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), efectúa el cobro persuasivo por medio del servicio de llamadas telefónicas y citas a deudores tributarios (Centros de Control y Fiscalización), para inducir al pago voluntario                              | Para el inicio del Procedimiento de Cobranza Coactiva se requiere la existencia de un acto administrativo previo que determine claramente la obligación incumplida o el importe de Cobranza. El Órgano competente para tramitar el procedimiento es el Ejecutor Coactivo, funcionario designado por la AT, donde el Procedimiento de Cobranza tiene cuatro etapas: la notificación de la resolución, procedimiento de embargo, la ejecución forzada y la conclusión del procedimiento.   |
| República dominicana | La Dirección General de Impuestos Internos (DGII), Departamento de Cobranzas de la Administración Tributaria, por medio del funcionario de cobranza negocia por diferentes medios, el pago de la deuda en forma expedita, evitando al máximo pasara al siguiente procedimiento. | La DGII, Departamento de Cobranzas de la Administración Tributaria, continúa con el proceso coactivo. El funcionario competente levantará Acta del adeudo y notificará al contribuyente. Se ordenaran las medidas necesarias de Inspección, Fiscalización e Investigación, para evitar desaparezcan los antecedentes del adeudo. Emitida la Resolución del Acta se procede al embargo precautorio y si es necesario el funcionario ordenará el uso de la fuerza pública. Y continúa el proceso hasta la liquidación del crédito.   |
| Nicaragua            | La Dirección de Registro, Recaudación y Cobranza (DRRC), dependiente de la Dirección General de Ingresos, realiza los contactos telefónicos, citas y visitas.   | La DRRC tiene la facultad del cobro coactivo, la cual depende directamente del Director General de Ingresos, que a su vez se subdivide en Departamento de Registro y Recaudación y el Departamento Normativo de Cobranza. El funcionario competente de la AT inicia el proceso coactivo notificando al deudor de la existencia de los créditos fiscales. El Procedimiento Ejecutivo en la Vía Judicial, inicia a los 15 días hábiles posteriores a la notificación del crédito. Y el funcionario solicita al Juez competente decretar la ejecución del embargo de los bienes del contribuyente, Donde la Fuerza pública prestará en forma inmediata la ayuda pertinente. El funcionario de la AT tendrá acción ejecutiva para perseguir al deudor de la obligación pendiente de pago. El Juez a petición del funcionario de la AT procederá a notificar y valorar los bienes embargados, a fin de ofrecerlos en subasta pública. |

| PAÍS      | ADMINISTRATIVO | JUDICIAL  | MIXTO  |
|-----------|----------------|---|--|
| Argentina |                |   | La Ley de procedimientos tributarios atribuye a los Órganos Administrativos el inicio del cobro coactivo, pero estos han de acudir al proceso Judicial para la ejecución de los créditos.  |
| Brasil    |                | La Receita inscribe ante la Procuraduría General de Hacienda Nacional (PGFN) el crédito fiscal como deuda activa, adquiriendo así la naturaleza de título extrajudicial con presunción legal de liquidez y certeza. Dicho título se remite al Poder Judicial para su ejecución. |  |
| Chile     |                |   | La Tesorería General de la República, es el organismo que tiene a su cargo la cobranza judicial. Específicamente la labor de cobranza la efectúan las Tesorerías Regionales y Provinciales y la Sección Grandes Deudores del Departamento de Cobranzas y Quiebras. Cada Tesorería Regional y Provincial Sustanciador, y un Área de Cobranzas, ésta última está conformada por un Jefe de Cobranza, abogados, procuradores y otros administrativos. |

| PAÍS       | ADMINISTRATIVO   | JUDICIAL   | MIXTO |
|------------|--|--|-------|
| Colombia   | La Unidad Administrativa tiene la competencia de exigir el cobro coactivo, a través del mandamiento de pago con el cual se notifica personalmente al contribuyente, así mismo tiene la facultad de decretar el embargo y resguardo preventivo de los bienes, así como su remate. |  |       |
| Costa rica |  | El Procedimiento de Cobranza se realiza por Vía Judicial, directamente por las Oficina de Cobros Judiciales, facultadas para gestionar el pago de los créditos pendientes.   |       |
| Ecuador    | La facultad del Cobro Coactivo, pertenecen al Servicio de Rentas Internas, quien se encarga de los procesos de recuperación de deuda de los contribuyentes. Tratando en lo posible de no dar inicio a las acciones legales de cobranza   |  |       |
| Guatemala  |  | El Poder Judicial se encarga de la cobranza coactiva de la deuda tributaria. Donde cualquier medida cautelar deberá ser solicitada a través de una orden Judicial y ser ejecutable únicamente ante requerimiento de un Juez. |       |

| PAÍS                 | ADMINISTRATIVO   | JUDICIAL  | MIXTO |
|----------------------|--|---|-------|
| México               | El Servicio de Administración Tributaria (SAT) por medio de las 66 Administraciones Locales de Recaudación en todo el País, efectúa el Cobro Coactivo.   |   |       |
| Perú                 | Las Administraciones Tributarias inician el Procedimiento de Cobro Coactivo, mediante la notificación de la resolución de ejecución coactiva, continuando con el Procedimiento de Embargo, la ejecución forzada (remate de bienes), y con ello se llega a la conclusión del procedimiento. |   |       |
| República Dominicana | La Cobranza Coactiva, la realiza la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), es Administrativa, ya que cuenta con las facultades inherentes del Proceso de Ejecución.   |   |       |
| Nicaragua            |  | La Administración Tributaria, después de haber notificado al contribuyente de algún adeudo fiscal, otorga 15 días para realizar el pago del crédito correspondiente; de no finiquitar el adeudo, se inicia el Procedimiento Ejecutivo en la Vía Judicial. |       |

| PAÍS      | PROCEDIMIENTO DE EMBARGO  | BIENES INEMBARGABLES   | MEDIOS DE REMATE   | OTROS TIPOS DE EXTINCIÓN DE CRÉDITOS  | ¿PUEDEN EJECUTAR SIN ORDEN JUDICIAL? |
|-----------|---|--|--|---|--------------------------------------|
| Argentina | Si el deudor no cumple con el requerimiento de pago se procederá al embargo, pudiendo quedar los bienes embargados en poder del deudor o de la AT | Aquellos bienes que al ser embargados le causen perjuicio grave al deudor, siempre y cuando no existan más bienes pasa el embargo, Pensiones, Sepulcros. | Los denominados martilleros son los encargados de la realización del remate, el cual se publicará en edictos. El Código señalará la forma en que se realizan los remates dependiendo de si el bien es mueble o inmueble.   | Pago,<br><br>Compensación<br><br>Prescripción   | No                                   |
| Brasil    | Transcurrido el término para el pago después de haber sido notificado del adeudo se procederá a la ejecución del embargo.                         | La vivienda, argollas de matrimonio, instrumentos y herramientas necesarias para el deudor, fotografías de familia, sueldos y salarios                   | La subasta de los bienes embargados será de manera local designada por el Juez pudiéndose realizar en lotes.<br><br>La Hacienda Pública tiene la facultad de adjudicarse a su favor los bienes embargados antes de la realización de la subasta o después de ésta en el caso de no existir postores. | Pago,<br><br>Compensación,<br>Transacción,<br><br>Remisión,<br><br>Prescripción o Caducidad,<br><br>Resolución Administrativa y Judicial<br><br>Dación en Pago. | Si                                   |

| PAÍS     | PROCEDIMIENTO DE EMBARGO  | BIENES INEMBARGABLES   | MEDIOS DE REMATE  | OTROS TIPOS DE EXTINCIÓN DE CRÉDITOS                                    | ¿PUEDEN EJECUTAR SIN ORDEN JUDICIAL? |
|----------|---|--|---|---|--------------------------------------|
| Colombia | Si el deudor no cumple con el requerimiento de pago se procederá al embargo, pudiendo quedar los bienes embargados en poder del deudor o de la AT         | Aquellos en los que se demuestre que pertenecen al patrimonio Familiar   | Se rematará el bien embargado una vez que haya sido valuado el bien al que se le haya ordenado el secuestro, dicho remate lo puede realizar directamente la AT o dependencias de derecho público, privado, pudiendo adjudicar los bienes a favor del fisco. | Compensación con saldos a favor, Prescripción y Cancelación de la deuda | Si                                   |
| Chile    | Efectuado el embargo se ordena su extracción del domicilio del deudor para subastarlos por solo dos ocasiones o en su caso adjudicarlos a favor del Fisco | Salario 2/3, Ropa y familiares, Libros, Maquinaria e instrumentos de su profesión u oficio, Uniformes y equipos militares, Alimentos y combustible necesarios para la familia, Objetos fiduciarios, Derechos de uso y habitación, Donaciones, Gratificaciones, Pensiones, Pólizas seguros de vida. | El remate se realiza ante el Juez de lo Civil, se rematarán en subasta pública, pudiendo solicitarse que lo embargado le sea adjudicado al Fisco.   | Cancelación, Condonación, Compensación Prescripción                     | En algunas ocasiones                 |

| PAÍS      | PROCEDIMIENTO DE EMBARGO   | BIENES INEMBARGABLES   | MEDIOS DE REMATE   | OTROS TIPOS DE EXTINCIÓN DE CRÉDITOS                  | ¿PUEDEN EJECUTAR SIN ORDEN JUDICIAL? |
|-----------|--|--|--|---|--------------------------------------|
| Ecuador   | Realizado el embargo, los bienes quedarán en poder del Estado para su enajenación o venta, pudiendo ser sustituidos los bienes por fianza o depósito en efectivo | Bienes de uso indispensable del deudor, Bienes necesarios para su profesión u oficio, Libros y utensilios necesarios para la profesión del deudor, Maquinaria y demás bienes que al ser embargados paralicen la actividad del negocio  | Se publicará el remate, una vez presentadas y calificadas las posturas, el bien se adjudicará al mejor postor haciendo constar el resultado del remate y en caso de no haber postores el bien será adjudicado al Fisco. Dicho remate puede llevarse de dos formas, en sobre cerrado o de manera pública. | Pago, Compensación, Confusión, Remisión, Prescripción | Si                                   |
| Guatemala | Para la realización del embargo se debe girar orden a un Juez, el cual podrá o no autorizar la ejecución del embargo   | Ejidos, Parcelas, Salarios, Sueldos y honorarios en su totalidad, Muebles y vestidos del deudor y su familia, Libros e instrumentos acordes a la profesión del deudor, Derechos de uso y habitación, Pensiones, Jubilaciones, Seguros de Vida y Accidentes, Sepulcros y Mausoleos. | Fijada la base para el remate se convocará al mismo, el Juez examinará las posturas adjudicando el bien al mejor postor, al término del remate deberá dejar constancia de lo ocurrido  | Pago, Compensación, Confusión, Prescripción           | No                                   |

| PAÍS   | PROCEDIMIENTO DE EMBARGO  | BIENES INEMBARGABLES   | MEDIOS DE REMATE   | OTROS TIPOS DE EXTINCIÓN DE CRÉDITOS          | ¿PUEDEN EJECUTAR SIN ORDEN JUDICIAL? |
|--------|---|--|--|---|--------------------------------------|
| México | La no acreditación del pago al momento de ser requerido da paso a la ejecución del embargo en el mismo acto, los bienes serán valuados y en su caso rematados para la obtención del pago del adeudo. El embargo de bienes debe de seguir un orden específico. | Ropa del deudor y su familia, Bienes muebles de uso indispensable del deudor, Libros, instrumentos y herramientas indispensables para la profesión del deudor, Armas, vehículos y caballos de la milicia, Granos no cosechados, Derecho de usufructo, derechos de uso habitación, Patrimonio, Sueldos y Salarios, Pensiones y Ejidos | Embargados los bienes y ya en poder de la AT se procede a su avalúo, antes de comenzar el remate el deudor puede designar un comprador que deberá realizar el pago de contado. Iniciado el remate se adjudicará el bien al mejor postor, de lo contrario se adjudicará a favor del fisco en un 60% del valor del avalúo, y en su caso podrán ser donados. Mientras no ocurra lo anterior el deudor puede pagar el adeudo y recuperar sus bienes. | Pago, Prescripción, Compensación, Cancelación | Si                                   |

| PAÍS      | PROCEDIMIENTO DE EMBARGO   | BIENES INEMBARGABLES   | MEDIOS DE REMATE   | OTROS TIPOS DE EXTINCIÓN DE CRÉDITOS  | ¿PUEDEN EJECUTAR SIN ORDEN JUDICIAL? |
|-----------|--|--|--|---|--------------------------------------|
| Perú      | El embargo se realiza como medida cautelar, y en caso de que no se realice el pago, los bienes serán valuados y rematados para la aplicación del pago a la deuda   | Patrimonio familiar, Prendas de uso personal, libros, Instrumentos necesarios para la labor, Bien indispensable para subsistencia de la familia, Pensiones, Bienes Muebles de Templos Religiosos, Sepulcros. | Se puede convocar hasta a tres remates distintos, sin embargo se deberá fijar una base para el mismo en los dos primeros y en caso de no encontrar postor en el tercer remate no se fijara la base. Procede, en su caso la donación de los bienes embargados a diversas Instituciones. | Compensación,<br><br>Consolidación,<br>Prescripción                                     | Si                                   |
| Venezuela | En caso de peligro de el no cumplimiento de la obligación se puede realizar el embargo preventivo, prohibición de enajenar el bien y gravar bienes muebles antes de iniciar el Juicio de cobro, de lo contrario se solicitará su embargo en la misma | Los sueldos y Salarios hasta por el monto del salario mínimo nacional fijado. Fideicomisos.  | Diez días después del avalúo de los bienes embargados se convocará a remate, en el primer llamamiento a remate se tomará como base la mitad del precio, en el segundo se tomará como base las 2/5 partes, y en caso de llegar a un tercer llamamiento del remate las partes            | Pago,<br>Compensación,<br>confusión,<br>Revisión,<br><br>Declaratoria de Incobrabilidad | No                                   |

| PAÍS                 | PROCEDIMIENTO DE EMBARGO   | BIENES INEMBARGABLES   | MEDIOS DE REMATE   | OTROS TIPOS DE EXTINCIÓN DE CRÉDITOS                     | ¿PUEDEN EJECUTAR SIN ORDEN JUDICIAL? |
|----------------------|--|--|--|--|--------------------------------------|
|                      | demanda del Juicio   |  | el Juez fijará el importe. Si a pesar de lo anterior no se remata el bien, se hará el llamamiento a un cuarto remate cuya base será 1/3 del precio.  |  |                                      |
| República dominicana | En caso de la existencia de el no cumplimiento y la falta de pago se decretará sin aviso alguno el embargo como medida cautelar. No existe orden a seguir en los bienes a embargar | Lecho cotidiano del deudor, Títulos, Diplomas, Libros, Utensilios y Herramientas relacionados con la actividad, profesión u oficio del deudor. | Si se continúa el procedimiento de apremio se ordenará la extracción de los bienes, los cuales se entregarán a la Caja de Ahorros para Obreros y Monte de Piedad para que se realice la subasta de dichos bienes, publicando dicho remate en los periódicos. Las posturas para el remate se podrán hacer por escrito. La subasta se realizará de manera pública adjudicando el bien al mejor postor, y en caso de no haberlo serán adjudicados a favor del Fisco | Pago, Compensación, Confusión, Condonación, Prescripción | Si                                   |

| PAÍS    | PROCEDIMIENTO DE EMBARGO  | BIENES INEMBARGABLES   | MEDIOS DE REMATE  | OTROS TIPOS DE EXTINCIÓN DE CRÉDITOS                  | ¿PUEDEN EJECUTAR SIN ORDEN JUDICIAL? |
|---------|---|--|---|---|--------------------------------------|
| Uruguay | Iniciado el Procedimiento de Cobro se procede al embargo de bienes, pudiendo realizarse de manera | Salarios, Pensiones y Jubilaciones, Ropa de uso personal del deudor y su familia, Bienes Muebles que se encuentren dentro del domicilio, Libros, Bienes y utensilios relacionados con la profesión, Alimentos y Combustible necesarios para la subsistencia de la familia durante tres meses, Derechos de Uso y Habitación, Inmuebles Donados, Propiedades y Rentas Públicas, Bienes Destinados al Culto o Religión, Derechos Funerarios | Valuados los bienes se rematarán públicamente, salvo que se haya establecido una venta a algún mejor postor o de común acuerdo de las partes. Posteriormente se le solicita al Ejecutado entregue los títulos de propiedad de los bienes embargados. Una vez aprobado el remate se aplicará lo obtenido en el mismo al adeudo y de existir remanente se le devolverá al deudor. En caso de no encontrar comprador se convocará a un segundo remate y en caso de que dicho remate se frustrare, el bien se adjudicará al ejecutante. | Pago, Compensación, Confusión, Remisión, Prescripción | No                                   |

### **3.4 ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO DE RECUPERACIÓN EN DIVERSOS PAÍSES DE AMÉRICA LATINA.**

#### **3.4.1 ARGENTINA**

(Código Tributario Argentino; Código Procesal Civil y Comercial de la Nación Argentina)

Sujetos Obligados al Pago.

- Responsable de la deuda propia: Contribuyente.
- Responsables del cumplimiento de la deuda ajena.- Cónyuge (si dispone de los réditos del otro); Padres, Tutores y Curadores (de incapaces); Síndicos y Liquidadores (en quiebras); Representantes de la sociedad (en liquidación); Administrador (sucesión); Directores, Gerentes y Representantes (de Personas Morales, Asociaciones, Entidades, Empresas y Patrimonios); Administradores de Patrimonios, Empresas o Bienes; Agentes de Retención y los de Percepción de Impuestos.
- Responsables Solidarios.- Los señalados en el punto anterior; incluyendo también a los terceros que faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo; los cedentes de créditos tributarios respecto de la deuda tributaria de sus cesionarios; los integrantes de una unión de empresas o de un agrupamiento de colaboración empresarial; Los

contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados.

- Responsables por los Subordinados.
- Responsabilidad del Consumidor Final.- exigir la entrega de facturas o comprobantes que documenten sus operaciones y tenerlas en su poder para exhibirlas.
- Responsabilidad de las Entidades Financieras: Cuando oculten bienes, fondos, valores, o cuando se incumplan órdenes de embargo u otras medidas cautelares de un juez.

### **Facilidades de Pago.**

Proceden a favor de aquellos contribuyentes y responsables que acrediten encontrarse en condiciones económicas y financieras que les impidan el cumplimiento oportuno de sus obligaciones.

Si se encuentra debidamente garantizado el adeudo, se le aplicara al mismo un interés que no excederá del fijado por la Secretaría de Hacienda.

También se otorgarán facilidades a contribuyentes y responsables concursados.

Se podrá autorizar el pago en parcialidades hasta por dos años para la liquidación del adeudo y hasta tres cuando se trate de quiebras y liquidaciones.

#### Medidas Cautelares.

- Aval.
- Fianza personal.
- Prenda.
- Hipoteca.
- Embargo de cuentas bancarias.

#### **Atribuciones Adicionales a las AT para forzar el Pago.**

- Campañas recordatorias y publicación de los nombres de los deudores en la página Web de la AT.
- Prohibición en las constancias de inscripción al Padrón.
- Se limita la cantidad de facturas autorizadas para su impresión.
- No procede la modificación de datos del contribuyente deudor.
- Tratándose de materia Aduanera se realiza un bloqueo mercantil del deudor.
- Publicación de Deudas Tributarias en convenio con las Centrales de Riesgo Crediticio.

### **Título Ejecutivo.**

Cualquier Boleta de Deuda expedida por la Administración Federal de Ingresos Públicos, es suficiente para el inicio del Juicio de Ejecución Fiscal.

Tipo de Procedimiento Coactivo. Vía de Ejecución Fiscal.

La AT no tiene facultades por si sola de ejercer la Vía de Apremio Administrativo por las deudas fiscales, por lo que su ejecución fiscal es mixta en virtud de que se debe instaurar un Proceso Judicial para su cobro y serán los Órganos Administrativos los facultados para la traba.

El Juicio de Ejecución Fiscal inicia con una demanda instaurada por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Comprobada la legitimidad se emitirá mandamiento oficial de justicia mediante el cual se le requerirá de pago al deudor, y de no realizar el pago se procederá con el embargo de sus bienes.

La Diligencia del Mandamiento de Ejecución y Embargo será mediante funcionario designado por el Juez.

### **Procedimiento de Embargo.**

1. Requerido el pago al deudor y si este no se efectúa, se procederá con el embargo de los bienes del deudor.
2. Dichos bienes podrán quedar en poder del deudor o de un tercero.

### **Bienes Inembargables.**

No se realizará el embargo de bienes del deudor que le cause perjuicio grave, siempre y cuando hubiese otros disponibles. Si los bienes muebles formaren parte de un establecimiento comercial o industrial, o correspondieran a la vivienda habitual del deudor, se podrán exonerar del embargo presentando otros.

### **Medidas Cautelares.**

- **Listado de Bienes:** En el caso de que el valor de sus adeudos sea superior al 30% de su patrimonio y que supere los 500 mil Reales se procederá al listado de bienes y derechos del deudor, donde se identificarán los bienes y derechos del cónyuge, es decir, se identifican todos los bienes y derechos del deudor, para lo cual si desea venderlos deberá avisar a la AT que los va a enajenar.
- **Embargo Preventivo:** Se aplica en el caso de que el deudor no tenga un domicilio cierto, vende sus bienes, cuando se esconde para incumplir con su obligación fiscal, cuando realiza actos que impidan la satisfacción del Crédito Fiscal.

### **Atribuciones Adicionales a las AT para Forzar el Pago.**

- La inscripción de los nombres de los deudores del Fisco en el Catastro de Deudores, listado que se consultará por las Instituciones Bancarias para el otorgamiento de créditos bancarios.
- Prohibición para ejercer la profesión así como la impresión de comprobantes de pago. s Cancelación del Registro de Contribuyentes.

### **Título Ejecutivo.**

La Deuda Activa es el documento mediante el cual se realizan los procesos de cobro.

### **Tipo de Procedimiento Coactivo. Ejecución Fiscal.**

El Crédito Tributario se convierte en Deuda Activa, culminado el cobro voluntario y de no haber respuesta favorable se inscribe esa deuda para crear la deuda activa (Título para realizar el Cobro Ejecutivo).

Hecho lo anterior, el deudor deberá ingresar el pago en 24 horas, o en su defecto señalar los bienes para la traba del embargo.

### **Procedimiento de Embargo.**

Notificado el contribuyente del adeudo, tiene un término de 5 días para realizar el pago o garantizar el adeudo, en caso de no hacerlo se procederá a la ejecución del embargo sobre cualquier bien del contribuyente.

### **Bienes inembargables.**

- El inmueble que sirve de residencial del deudor.
- Anillo de matrimonio.
- Aquellos instrumentos que sirvan para el trabajo u ocupación del deudor.
- Fotografías de familia.
- Sueldos y Salarios.

### **Enajenación de Bienes Embargados.**

La subasta es designada por un Juez, la AT puede adjudicarse a su favor los bienes embargados, pudiéndolo hacer antes de la subasta o después en caso de no encontrar postores.

### **Tipos de Extinción de Créditos.**

- Pago.
- Compensación.
- Transacción.
- Remisión.

- Prescripción o Caducidad.
- Decisión Administrativa Irreformable.
- Decisión Judicial de Última Instancia.
- Dación en pago en bienes en la forma y condiciones establecidas en la Ley.

### **3.4.2 COLOMBIA**

(Código Tributario y Decretos Colombianos en Materia Fiscal)

#### **Sujetos Obligados al Pago.**

- Responsables por Deuda Propia.- Contribuyentes o Responsables Directos del Pago del Tributo.
- Responsables del Cumplimiento de la Deuda Ajena.- Herederos y los Legatarios (por obligaciones del causante); Socios de Sociedades Disueltas; Sociedad Absorbente; Sociedades Subordinadas, Solidariamente entre sí y con su Matriz; Titulares del respectivo patrimonio asociados o copartícipes; y Terceros que se comprometan a cancelar obligaciones del deudor.
- Responsables Solidarios.- Copartícipes, Asociados, Cooperados, Comuneros y Consorciados; los No Contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta y complementarios o los Contribuyentes Exentos de

tal gravamen (si sirven de elemento de evasión tributaria);  
Representantes Legales de las Entidades del Sector Público (por el  
Impuesto sobre las Ventas No Consignado Oportunamente).

### **Facilidades de Pago.**

Se conceden facilidades de pago al deudor o a un tercero en su nombre hasta por 5 años (impuestos de timbre, de renta y complementarios, ventas y la retención o cualquier otro impuesto administrado por la Dirección de Impuestos Nacionales); así como para la cancelación de intereses siempre y cuando se garantice el adeudo. Pudiendo autorizar también el pago en parcialidades.

### **Medidas Cautelares.**

- Embargo y Secuestro Preventivo.- puede ser emitido previa o simultáneamente con el mandamiento.
- Garantía Bancaria o de Compañía de Seguros.- en caso de Admisión de la Demanda ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.
- Embargo de Cuentas Bancarias.
- Aceptación Bancaria.
- Póliza.
- Hipoteca.
- Prenda.

### **Atribuciones adicionales a las AT para Forzar el Pago.**

- Se envían cartas informativas a los contribuyentes dándoles a conocer los beneficios por su oportuno cumplimiento.
- Se publica en el Boletín de la Contaduría General de la Nación un listado que contendrá el nombre de los Deudores del Fisco.

### **Título Ejecutivo.**

Es el Mandamiento de Ejecución, notificado al contribuyente, el título mediante el cual el deudor deberá cubrir el importe adeudado

### **Tipo de Procedimiento Coactivo.**

Elaborado el mandamiento de pago se notificara personalmente al deudor acudiendo éste a las oficinas, en caso de no acudir se le notificará por correo, por lo que a los quince días de su notificación el deudor deberá cancelar lo adeudado

### **Procedimiento de Embargo.**

En caso de no cumplir con el requerimiento de pago, el contribuyente se hará acreedor a que le sea trabado el embargo sobre los bienes de su propiedad, pudiendo quedar como depositario el deudor o la propia AT.

### **Bienes Inembargables.**

No son susceptibles los bienes afectados con patrimonio de familia inembargable, siempre y cuando se demuestre tal situación.

### **Enajenación de Bienes Embargados.**

Realizado el embargo y una vez que haya quedado firme el avalúo de los bienes la Administración efectuará el remate de forma directa o a través de entidades de derecho público o privado y adjudicando los bienes a favor de la Nación.

### **Tipos de Extinción de Créditos.**

- **Compensación con Saldos a Favor.-** Se realiza por oficio o a petición de parte a más tardar dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento de la declaración.
- **Prescripción de la Acción de Cobro.-** La cual será decretada de oficio o a petición de parte.
- **Remisión de las Deudas Tributarias.-** Cancelarán las deudas a cargo de personas que hubieren muerto sin dejar bienes, así como aquellos de los cuales no existan bienes embargados, ni garantía alguna

siempre y cuando no se tenga noticia alguna del deudor y que dicho adeudo sea mayor a los 5 años de antigüedad.

### **3.4.3 CHILE**

(Código Tributario Chileno, Código Civil Chileno; Código de Procedimiento Civil Chileno).

#### **Sujetos Obligados al Pago.**

- El Contribuyente: El sujeto Generador de la Obligación.
- El Sustituto: Aquellas personas que por Ley deben de entregar el impuesto pagado por otra persona, es decir el pago no afecta el patrimonio de estos últimos ya que solo lo retienen para trasladarlo a la AT.
- El Tercero Responsable: No es un Contribuyente, ni tampoco su función es sustituirlo, sino que la ley lo pone en ese supuesto debido al cargo que posee al momento de la obligación, por ejemplo los Tutores y los Curadores.

#### **Facilidades de Pago.**

- Celebración de convenios para el pago de impuestos adeudados con anterioridad, como lo es el pago en 12 parcialidades.

- Suspensión del procedimiento de apremio al celebrar dichos convenios.
- Se permite la condonación de intereses y multas.

### **Medidas Cautelares.**

Se aplica el embargo sobre parte de las ganancias del deudor y demás bienes embargables.

### **Atribuciones adicionales a las AT para forzar el Pago.**

- Envío de comunicados informando la deuda así como los beneficios que se obtienen í acercarse a regularizar los adeudos ante la AT.
- Prohibición de realizar el timbraje de documentos a los contribuyentes que no cumpla con sus obligaciones.

### **Título Ejecutivo.**

Las listas o las nóminas de los deudores serán el documento que originará el mandamiento d ejecución para iniciar el proceso de cobranza, sin embargo dichas listas o nóminas deberá contener los datos del deudor, la cantidad adeudada y el periodo correspondiente al adeudo.

### **Tipo de Procedimiento Coactivo. Proceso de Ejecución Coactivo**

- Se inicia con la emisión del Mandamiento de Ejecución.
- El Proceso de Cobro puede ir dirigido al mismo tiempo contra todos los deudores, e decir no existe orden de exclusión.
- El Procedimiento de Cobro no puede ser impugnado por medio de defensa alguno.

### **Procedimiento de Embargo.**

Realizado el Embargo, se solicita sean retirados los bienes del domicilio del deudor, obtenido éstos, se subastarán por dos ocasiones distintas y a falta de interesados postores, dichos bienes serán adjudicados por el Fisco.

### **Bienes Inembargables.**

- Las dos terceras partes del Salario de los Empleados.
- El Lecho y Ropa del Deudor, Cónyuge e Hijos.
- Libros relativos a la profesión del deudor
- Maquinaria e Instrumentos necesarios para la enseñanza del deudor.
- Uniformes y Equipos Militares.
- Utensilios del deudor necesarios para su trabajo (Artesanos o Trabajo de Campo).

- Alimentos y Combustible necesarios para el deudor y su familia hasta por un mes.
- La Propiedad de los Objetos Fiduciarios.
- Derechos de Uso y de Habitación.
- Bienes Raíces Donado o Legados Estipulados como Inembargables.
- Sueldos, Gratificaciones y Pensiones
- Pólizas de Seguros de Vida.

### **Enajenación de Bienes Embargados.**

De no existir postores en ninguna de las dos subastas de los bienes embargados se podrá solicitar que los bienes sean adjudicados por el Fisco.

### **Tipos de Extinción de Créditos.**

- Cancelación.- El Código Tributario faculta a la Autoridad para declarar créditos fiscales como incobrables derivado de su importe, antigüedad, inexistencia de bienes o insolvencia del deudor.
- Condonación.- Siempre y cuando la Ley así lo establezca.
- Compensación.
- Prescripción.- Para la cancelación por este medio debe de ser ordenada Judicialmente.

### **3.4.4 ECUADOR**

(Código Tributario)

#### **Sujetos Obligados al Pago.**

- Responsables por deuda propia.- lo será el contribuyente.
- Responsables del Cumplimiento de la Deuda Ajena.- Los Representantes de Menores e Incapaces; Directores, Representantes, Presidentes y Gerentes de las Personas Morales; Mandatarios; Síndicos en Quiebras o Concursos.
- Responsable como Adquirente o Sucesor.- Los que Adquieran Bienes Raíces, Empresas, aquellas Sociedades que adquieran otras; Sucesores Universales; Donatarios.
- Responsabilidad como Agentes de Retención y Percepción.- tendrán ese carácter aquellas Personas Físicas o Morales que por sus actividades retengan o Recauden Tributos; así como los Albaceas, Herederos.

#### **Facilidades de Pago.**

El contribuyente podrá solicitar le sean condonados adeudos o se le otorguen facilidades para su pago, facilidad en la que deberá pagar una parte de contado y la diferencia en un término no mayor a los seis meses.

**Medidas Cautelares.**

- Decretar el embargo sin y con extracción de manera temporal pudiéndose decretar antes o a la par del mandamiento de pago
- Prohibición de salida del país.
- Prohibición de enajenar bienes
- Inmovilización de las cuentas bancarias

**Atribuciones adicionales a las AT para Forzar el Pago.**

Se impide la solicitud de impresión de comprobantes de pago.

**Título Ejecutivo.**

Las actas de determinación, las liquidaciones de pago, las resoluciones que impongan sanciones y las resoluciones administrativas son la base para emitir el Auto de Pago con el cual se iniciará el proceso para el cobro de los adeudos.

**Tipo de Procedimiento Coactivo.**

Notificado el auto de pago, el contribuyente tiene un término no mayor a los tres días para cubrir su adeudo señalar bienes que por su valor cubran el importe que debe. Aunado a lo anterior se le aplicarán las medidas cautelares señaladas en los puntos 2, 3, y 4.

### **Procedimiento de Embargo.**

1. Mediante el embargo se persigue inmovilizar en forma jurídica y comercial los bienes del deudor, para evitar la realización de cualquier acto relacionado con dichos bienes, por lo que quedarán en poder del Estado para venderlos, adjudicarlos a un tercero o devolverlos al deudor.
2. Para el embargo existe el apoyo de la Fuerza Pública.
3. El deudor podrá sustituir los bienes embargados por una Fianza o un Depósito en Efectivo.

### **Bienes Inembargables.**

Los bienes de uso indispensable del deudor; aquellos bienes para el ejercicio de la profesión, etc., es decir aquellos bienes que de acuerdo a su naturaleza o a las actividades del deudor le sean necesarios.

### **Enajenación de Bienes Embargados.**

Embargados los bienes, éstos deberán de ser rematados publicándose en los periódicos la fecha, hora y costo del remate; Si no se consigue comprador se procederá a la venta directa del bien y si no es posible vender los bienes embargados se procederá a la donación de los mismos de acuerdo a la Ley:

### **Tipos de Extinción de Créditos.**

- Solución o Pago.
- Compensación.
- Confusión.
- Remisión.
- Prescripción de la Acción de Cobro.

### **3.4.5 GUATEMALA**

(Código Tributario Guatemalteco, Código Procesal Civil y Mercantil Guatemalteco)

#### **Sujetos Obligados al Pago.**

- Responsables por Deuda Propia.- lo será el Contribuyente; el Fiduciario; el Representante Legal; el Copropietario; los Socios; y el Albacea.
- Responsables del Cumplimiento de la Deuda Ajena.- esta calidad no afectara el patrimonio de los sujetos que a continuación se mencionan salvo que su actuar se haya realizado con dolo. Tendrán este carácter de responsables: los Padres o Tutores; los Representantes Legales de Personas Morales; los Mandatarios y los Síndicos de Quiebras.
- Responsables Solidarios.- los Donatarios y los Legatarios; los Adquirientes de Bienes, Derechos o Patrimonios; y las Personas

Físicas y Morales que adquieran Empresas ya sea en Fusión, Transformación o Absorción.

### **Facilidades de Pago.**

La AT otorgará facilidades de pago a los deudores hasta por un periodo de 12 meses (parcialidades). Sin embargo no se le concederán dichas facilidades si el adeudo se encuentra en cobro mediante la vía judicial salvo que así lo permita el Juez.

De incumplir con dos pagos consecutivos se iniciará de manera inmediata el cobro total del adeudo.

### **Medidas Cautelares.**

- De existir resistencia del deudor, defraudación o riesgo para la percepción del adeudo se podrá solicitar, a través de un Juez, sean dictadas las medidas cautelares tendientes a garantizar los intereses del Fisco; sin embargo, a petición de parte sean cambiadas esas medidas cautelares por una garantía o bienes que cubran el adeudo
- Embargo de Cuentas Bancarias.

### **Atribuciones adicionales a las AT para Forzar el Pago.**

- Envíos de correos electrónicos como recordatorios para el vencimiento de los pagos.

- Se prohíbe la impresión de facturas

### **Título Ejecutivo.**

Tendrá ese carácter todo documento que se refiera a deudas tributarias, siempre y cuando contenga una cantidad líquida, firme y exigible.

### **Tipo de Procedimiento Coactivo.**

Detectada la omisión de la obligación, se le requiere de inmediato para que en un término no mayor a los 10 días subsane tal omisión. Si transcurrido el plazo señalado no cumple, le será determinado el impuesto que no declaró, ya sea basado en libros y registros o promediando las tres últimas declaraciones realizadas por el deudor. Emitida la resolución determinante del adeudo culmina la intervención de la AT y pasa al orden judicial.

### **Procedimiento de Embargo.**

Se tiene la facultad para embargar: vehículos; bienes inmuebles; cuentas de depósitos monetarios;

la negociación con el carácter de intervención. Sin embargo la solicitud del embargo se envía al juez competente y éste resolverá su procedencia designando quien ejecutará su orden.

### **Bienes Inembargables.**

- Ejidos de los Pueblos y las Parcelas.
- Totalidad de Salarios, Sueldos y Honorarios.
- Muebles y Vestidos del Deudor y de su familia.
- Libros e Instrumentos necesarios para la Profesión, Arte u Oficio.
- Derechos de Uso, Habitación y de Usufructo.
- Pensiones y Jubilaciones.
- Seguros de Vida o de Accidentes.
- Sepulcros o Mausoleos.

### **Enajenación de Bienes embargados.**

Realizado el embargo se fija la base para el remate. El Juez ordenará la venta de los bienes y de no existir postores por el 70% del valor inicial se anunciarán más remates hasta llegar al 10% del valor.

### **Tipos de Extinción de Créditos.**

- Pago.- Pudiéndose realizar por un tercero aun y cuando no tenga relación directa con el deudor.
- Compensación.- Procede de oficio o a petición de parte.
- Confusión.- Cuando la Autoridad Fiscal pasa de ser el acreedor a ser el deudor del contribuyente.

- Prescripción.- Se extinguirán las facultades de la AT para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinar obligaciones tributarias, y a exigir el cumplimiento y el pago de los adeudos de los contribuyentes.

### **3.4.6 MÉXICO**

(Código Fiscal de la Federación)

#### **Sujetos Obligados al Pago.**

- Deudor Propio.- Contribuyente
- Responsables solidarios.- Tendrán ese carácter los retenedores; los que efectúen pagos por cuenta del contribuyente; liquidadores y síndicos, adquirentes de negociaciones; representantes de personas no residentes en el país; los tutores o los que ejerzan la patria potestad; legatarios y donatarios; socios o accionistas;

#### **Facilidades de Pago.**

- Pago a Plazos.- Este podrá autorizarse en parcialidades, las cuales no podrán exceder de 36, o el pago en forma diferida, el cual no deberá de exceder de 12 meses; para lo cual se deberá presentar escrito libre, así como el pago del 20% del adeudo

- Programas de Ayuda.- Estos dependen de las situaciones generadas por desastres naturales, así como la creación de programas de condonación parcial de los adeudos.

### **Medidas Cautelares.**

Garantía del Interés Fiscal.- Deberá comprender a parte de la contribución adeudada, los accesorios generados por los siguientes 12 meses pudiendo garantizar de la siguiente manera:

- Depósito en Dinero.
- Prenda o Hipoteca.
- Fianza.
- Obligación Solidaria por un Tercero.
- Embargo en la Vía Administrativa.
- Títulos Valor o Cartera de Créditos

### **Atribuciones Adicionales a las AT para Forzar el Pago.**

- La prohibición de realizar licitaciones.
- El no otorgamiento de subsidios o estímulos.
- Embargo precautorio
- Transferencia de listados con los nombres de los deudores del Fisco a las Instituciones Bancarias para su registro en el Buró de Créditos.

### **Título Ejecutivo.**

Cuando este en Firme el documento determinante del adeudo, se emite un documento denominado Mandamiento de Ejecución, el cual da la facultad a la AT para iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución

### **Tipo de Procedimiento Coactivo.**

A través del Mandamiento de Ejecución la AT puede exigir el pago de los adeudos fiscales que no hayan sido pagados o garantizados en su tiempo legal.

Se le requerirá de pago al deudor, y de no realizar o comprobar el pago de la deuda en ese mismo acto se procederá a trabar el embargo sobre los bienes propiedad del deudor.

### **Procedimiento de Embargo.**

1. Requerido el pago del adeudo fiscal y de no haberse realizado éste se procederá al embargo de bienes propiedad del deudor para que en su caso sean rematados, venderlos o adjudicarlos a favor del Fisco; se podrá también trabar el embargo sobre la negociación del deudor para que sea intervenida.
2. El contribuyente deudor tiene el derecho de designar los bienes para tal efecto, siempre y cuando se siga el siguiente orden, y en caso de no seguir el orden, el funcionario designado para la realización del embargo designara los bienes a embargar:

- Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.
- Acciones, bonos, cupones y créditos de inmediato y fácil cobro.
- Bienes muebles.
- Bienes inmuebles.

### **Bienes Inembargables.**

Tienen el carácter de bienes inembargables:

- La ropa del deudor y sus familiares, así como el lecho cotidiano.
- Aquellos muebles que sean de uso indispensable del deudor y de sus familiares siempre y cuando no sean considerados de lujo.
- Libros, Instrumentos, Útiles y el Mobiliario que sea indispensable para la actividad del deudor.
- Maquinaria, Enseres y Semovientes necesarios para la actividad del contribuyente.
- Armas, Vehículos y Caballos de Militares en Servicio.
- Los granos mientras no se hayan cosechado.
- El Derecho de Usufructo.
- Derechos de Uso o de Habitación.
- El Patrimonio de la Familia debidamente registrado.
- Sueldos y Salarios.
- Pensiones.

- Los Ejidos.

### **Enajenación de Bienes Embargados.**

La enajenación se llevará a cabo:

- Al día siguiente de fijar el avalúo.
- Si deviene de un embargo precautorio será en el momento que quede firme el adeudo.
- Si no se propone comprador por parte del deudor.
- Al haber sido desfavorecido en la resolución recaída al medio de defensa.

Dado lo anterior se convocará al remate del bien en una sola almoneda, y en caso de no haber postores o posturas legales la AT se adjudicará el bien embargado pero en un 60% del valor del avalúo, el cual podrá ser donado.

### **Tipos de Extinción de Créditos.**

- Prescripción.- Se extingue por el transcurso del tiempo la facultad de la Autoridad para exigir adeudos fiscales, lo cual procede de oficio o a petición de parte.
- Cancelación.- Se aplicará a aquellos adeudos fiscales que sean incosteables al cobrarlos o bien, por insolvencia del deudor.

### **3.4.7 PERÚ**

(Código Tributario Peruano)

#### **Sujetos Obligados al Pago.**

- Contribuyente.
- Responsables del Cumplimiento de la Deuda Ajena.- Tendrán ese carácter: Padres, Tutores y Curadores (de los incapaces); Representantes Legales de Personas Morales; Mandatarios, Administradores y Gestores (Negocios y Albaceas), Síndicos, Liquidadores e Interventores (quiebras).
- Responsables Solidarios.- Herederos y Legatarios; Socios que reciban Bienes por Liquidación de Sociedades; Adquirentes de Empresas; Empresas que Transporten Productos Gravados; Personas que retengan Impuestos.

#### **Facilidades de Pago.**

Se concederán las siguientes facilidades para el pago de la deuda siempre y cuando no provengan de tributos retenidos o recaudados

- Aplazamiento del Pago de la Deuda.- El cual será hasta por tres meses
- Parcialidades.- Hasta setenta y dos pagos

### **Medidas Cautelares.**

Serán aplicables en caso de existir razón suficiente para determinar que el adeudo o la obligación fiscal pueden ser evadidas. Pudiendo embargar de la siguiente manera:

- Intervención.
- Retención.
- Inscripción.
- Depósito.
- Retención de cuentas bancarias.

La medida cautelar aplicada puede ser cambiada si se presenta fianza.

### **Atribuciones Adicionales a las AT para forzar el Pago.**

- Prohibición para la impresión de comprobantes de pago.
- Se impide cambiar de domicilio fiscal.
- Exclusión del régimen de buenos contribuyentes perdiendo así beneficios.
- Publicación de las deudas tributarias en las centrales de riesgo del país para evitar se les concedan créditos financieros.

### **Título Ejecutivo. Ley del Procedimiento Administrativo General.**

Los Actos Administrativos se podrán ejecutar siempre y cuando no exista legislación o Mandamiento Judicial que lo prohíba. Por lo que se dará inicio al Procedimiento Coactivo.

#### **Tipo de Procedimiento Coactivo.**

Una vez notificada la Resolución de Ejecución y transcurrido el plazo de siete días existe la posibilidad de aplicar las medidas cautelares pertinentes para asegurar los Intereses del Fisco, pudiendo embargar los bienes del deudor. Si aún embargados los bienes no se cumple con el adeudo se iniciará la ejecución forzada, esto es el remate de los bienes.

#### **Procedimiento de Embargo.**

El embargo de bienes propiedad del deudor se realiza como medida cautelar, ya sea porque existe el riesgo que se evada la obligación, o bien, que se haya notificado la resolución de ejecución y que transcurrido el plazo el contribuyente no haya pagado.

Si el contribuyente, a pesar de haber sido embargado, no realiza el pago, los bienes serán valuados y rematados, cuyo producto obtenido será aplicado al adeudo.

#### **Bienes Inembargables.**

- Los bienes que constituyen el patrimonio familiar.

- Prendas de uso personal.
- Libros.
- Instrumentos necesarios para la labor del deudor.
- Bienes indispensables para la subsistencia de la familia.
- Las Pensiones.
- Bienes Muebles de Templos Religiosos.
- Los Sepulcros.

### **Enajenación de Bienes Embargados.**

Embargados los bienes, e iniciada la ejecución forzada se convoca el remate de los mismos, hasta por tres ocasiones, en la última de éstas no existe precio base, y en caso de no vender el bien, éste puede ser donado.

### **Tipos de Extinción de Créditos.**

- Compensación.- Pudiendo ser Total o Parcial, Automática, de Oficio o a Petición de Parte.
- Consolidación.- Si la Autoridad se convierte en deudora del contribuyente derivado de la transmisión de bienes o derechos.
- Prescripción.- Extinción de la Autoridad para determinar impuestos, exigir el pago y determinar sanciones.

### **3.4.8 REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA**

(Código Orgánico Tributario de La República Bolivariana de Venezuela, Código de Procedimientos Civiles; Banco de Desarrollo Económico y Social de Venezuela)

#### **Sujetos Obligados al Pago.**

- Contribuyente.
- Responsables Solidarios.- Tendrán ese carácter: Padres, Tutores y Curadores (de los incapaces); Directores, Gerentes, o Representantes Legales de Personas Morales; Mandatarios, Administradores; Síndicos, Liquidadores (quiebras); Socios y Accionistas (Sociedades Liquidadas)
- Responsables como Agentes de Retención o Percepción.- Las personas que por sus funciones y/o actividades efectúen la retención o percepción de los impuestos.

#### **Facilidades de Pago.**

Podrá autorizarse la prórroga del pago, o el pago a plazos mediante escrito presentado ante las autoridades y acreditando las causas que impiden el cumplimiento oportuno de la obligación, siempre y cuando los impuestos no deriven de retenciones o percepciones.

### **Medidas Cautelares.**

Derivan del Recurso Contencioso Tributario que interpone la Autoridad para solicitar se apliquen medidas cautelares al contribuyente:

- Embargo Preventivo.
- Secuestro o Retención
- Prohibición de Gravar o Vender Inmuebles.

### **Atribuciones adicionales a las AT para forzar el pago.**

No disponible.

### **Título Ejecutivo.**

Serán el Documento de Intimación y aquellos actos administrativos que determinen impuestos, multas e intereses, con los cuales se dará a conocer al contribuyente que existe un adeudo pendiente por pagar.

### **Tipo de Procedimiento Coactivo. Juicio Ejecutivo**

La Autoridad, para iniciar el procedimiento debe de interponer un escrito ante Tribunal Contencioso Tributario.

En caso de existir riesgo para la obtención del pago de la obligación se podrán aplicar las medidas cautelar convenientes para tal efecto.

Notificado el Documento de Intimación se inicia el Juicio Ejecutivo ante el Tribunal Contencioso, pidiendo en la demanda el embargo.

### **Procedimiento de Embargo.**

El embargo preventivo, el secuestro de bienes y el impedimento a vender bienes inmuebles del deudor puede solicitarse antes de iniciar el Juicio Ejecutivo (si existe peligro de que se incumplan las obligaciones fiscales) o bien, pedirlo en la demanda del Juicio. Por lo que el Juez puede designar al Fisco como depositario de los bienes embargados

### **Bienes inembargables.**

- La prohibición de enajenar y gravar bienes inmuebles
- Los sueldos, salarios y remuneraciones hasta el monto del salario mínimo nacional obligatorio fijado por el Ejecutivo Nacional conforme a la Ley
- Los Fideicomiso.
- Los Bienes que constituyen el Patrimonio Cultural.

### **Enajenación de Bienes embargados.**

Valuado el bien se procede al remate del mismo, en cuatro ocasiones.

### **Tipos de extinción de créditos.**

- Pago o solución.
- Compensación.
- Confusión.
- Revisión.
- Declaratoria de Incobrabilidad.

### **3.4.9 REPÚBLICA DOMINICANA**

(Código Tributario)

#### **Sujetos Obligados al Pago.**

- Contribuyentes;
- Responsables solidarios.- Tendrán ese carácter los padres, tutores y curadores (de incapaces); presidentes, vicepresidentes, directores, gerentes, administradores y representantes legales de las personas morales; directores y administradores; mandatarios; síndicos, liquidadores y representantes (quiebras y liquidación); socios (liquidación); funcionarios (por incumplimiento en sus funciones de exigir o verificar obligaciones fiscales); personas que retengan o perciban impuestos; los terceros que permitan la evasión fiscal; personas morales (fusión, transformación o incorporación de varias personas morales); adquirentes (de bienes afectados, de establecimientos y empresas);
- Responsables directos.- Corresponde a las personas que por su actividad, oficio o profesión, intervienen en la retención o la percepción de impuestos.

#### **Facilidades de Pago.**

Prórroga en el pago del adeudo.- Se aplicará esta facilidad en caso de existir causas justificadas de la imposibilidad del cumplimiento oportuno

de la obligación, siempre y cuando no se trate de impuestos retenidos; esta prórroga no excederá de 12 meses.

### **Medidas Cautelares.**

Son aplicables, en los casos en que exista riesgo para la realización del pago de los adeudos fiscales o del pago de las sanciones, las siguientes medidas:

- Embargo conservatorio.
- Retención de bienes muebles.
- Nombramiento de uno o más interventores.
- Constitución en prenda o hipoteca.

Las medidas que sean aplicadas al caso en concreto podrán ser cambiadas por la presentación de garantías.

### **Atribuciones adicionales a las AT para forzar el Pago.**

Se prohíbe la certificación de pagos, registros o servicios de la AT.

### **Título Ejecutivo.**

Se establece por el Certificado de Deuda, el cual deberá contener todos los datos del deudor así como los datos de la deuda tributaria.

### **Tipo de Procedimiento Coactivo.**

Existen dos tipos de procedimiento el Administrativo y el Judicial Mixto; en el primero es la propia AT la facultada para intervenir de forma coactiva

sobre los bienes del deudor con la finalidad de cubrir el adeudo; y en el segundo, se acude ante un Órgano del Poder Judicial.

### **Procedimiento de Embargo.**

Si se considera que existe riesgo alguno de la falta de pago, se decretarán, sin aviso alguno al contribuyente, las medidas cautelares (embargo), y en caso de oposición para la realización del embargo se podrá solicitar el apoyo de la fuerza pública.

### **Bienes Inembargables.**

- El Lecho cotidiano del Deudor;
- Títulos, Diplomas y Libros relacionados con la Profesión;
- Aparatos y Utensilios necesarios para la Profesión u Oficio del contribuyente;

### **Enajenación de Bienes Embargados.**

Hecho el embargo se ordena retirar los bienes posesión del deudor para que sean subastados en un término de 30 días.

### **Tipos de Extinción de Créditos.**

- Pago.
- Compensación.- Procede de manera oficiosa o a petición de parte, pudiendo compensar de manera total o parcial el adeudo.

- Confusión.- Si la Autoridad se convierte en deudora del contribuyente derivado de la transmisión de bienes o derechos.
- Prescripción.- Extinción de las acciones del Fisco para exigir Declaraciones y los Pagos de los Impuestos.

### **3.4.10 URUGUAY**

(Código Tributario Uruguayo)

#### **Sujetos Obligados al Pago.**

- Contribuyentes,
- Responsables Solidarios.- Representantes Legales (por Obligaciones Tributarias de sus Representados); Adquirentes de Comercios; Sucesores; Mandatarios, Representantes y Administradores.

#### **Facilidades de Pago.**

Procederá la prórroga del pago siempre y cuando existan causas por las cuales no sea posible el cumplimiento de la obligación. Dicha facilidad no excederá de 36 meses, para lo cual el contribuyente deudor deberá pagar el 20% del adeudo y en caso del incumplimiento de tres pagos consecutivos quedará sin efectos el convenio.

### **Medidas Cautelares.**

Serán impuestas siempre y cuando al haberle solicitado presentar garantía alguna al contribuyente éste no la presente o bien no interponga medio de defensa alguno.

### **Título Ejecutivo.**

Tienen el carácter de Título Ejecutivo las resoluciones que hayan quedado firmes, mediante las cuales se determine un adeudo a favor del Fisco.

### **Tipo de Procedimiento Coactivo.**

Una vez dictada la resolución que determine un adeudo fiscal, se podrá solicitar la presentación de alguna garantía en el caso de que exista el riesgo del incumplimiento del pago.

Será el Juzgado Civil el facultado para la realización del embargo y la imposición de las medidas cautelares pertinentes.

### **Procedimiento de Embargo.**

Decretada la ejecución del procedimiento de cobro de inmediato se procede al embargo sin tomar en cuenta lo objetado por el deudor. Existe la posibilidad de que el embargo sea de manera precautoria.

El orden para embargar bienes es el siguiente:

- Muebles.

- Inmuebles.
- Créditos.
- Derechos del deudor.

### **Bienes Inembargables.**

- Los Pagos de los Trabajadores, Pensionados y Jubilados.
- Ropa de uso personal del deudor y familiares, así como los bienes muebles que se encuentren dentro del domicilio.
- Aquellos Libros que estén relacionados con la actividad del deudor.
- Bienes para el uso de la Profesión, Arte u Oficio del Deudor.
- Alimentos y Combustible necesarios para la subsistencia de la familia del deudor durante tres meses.
- Derechos de Uso y de Habitación.
- Bienes Inmuebles que hayan sido donados establecidos como inembargables.
- Propiedades y Rentas Públicas.
- Bienes destinados al culto o a la religión del deudor.
- Derechos Funerarios.

### **Enajenación de Bienes Embargados.**

Embargados los bienes y realizado su avalúo se llevan al remate público, posterior a esto se le pide al deudor el título del bien para acreditar la titularidad del bien del ejecutado.

### **Tipos de Extinción de Créditos.**

- Pago.
- Compensación.- Procede de oficio o a petición de parte.
- Confusión.- Si la Autoridad se convierte en deudora del contribuyente derivado de la transmisión de bienes o derechos
- Remisión,
- Prescripción.- Extinción del derecho de la Autoridad para el cobro de los impuestos.

## **CAPITULO IV**

### **EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA Y LA VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD Y DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LAS PERSONAS**

#### **4.1.- EL TRIBUTO Y LA POTESTAD TRIBUTARIA**

Una de las principales tareas del Estado es satisfacer las necesidades públicas, es decir, aquellas que surgen de la colectividad y que no pueden, o no es conveniente, que sean satisfechas por agentes privados, en tal sentido, “la satisfacción de las necesidades públicas es un tema que se encuentra íntimamente vinculado a los derechos de los individuos, los cuales, por su importancia para los miembros de la sociedad, a través de los años han llegado a tener reconocimiento constitucional”.

Para satisfacer las necesidades públicas, evidentemente el Estado debe contar con recursos económicos, los cuales se originan de su propio patrimonio, de la actividad empresarial que realiza, de los ingresos obtenidos del crédito público, entre otros; pero particularmente de las

rentas o patrimonios de los particulares (recursos tributarios). En tal virtud, como lo señala el Tribunal Constitucional, "el Estado, para el desarrollo de sus distintas actividades, requiere de un sustento económico, el cual, como resultado natural, debe provenir fundamentalmente de las contribuciones que sus ciudadanos realicen, porque, de otra forma, será prácticamente imposible financiar los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas a su cargo. Para que estas contribuciones no estén sujetas a la libre voluntad de los ciudadanos, el pueblo, a través de la Constitución, ha dotado al Estado del poder suficiente para establecer unilateralmente prestaciones económicas de carácter coactivo, que deben ser satisfechas por los sujetos que él determine".

En esa línea, el tributo suele ser concebido como una obligación a través de la cual el Estado impone a los contribuyentes el deber de contribuir con el gasto público; en otras palabras, es un modo por el cual los deudores tributarios (ciudadanos) contribuyen con el desarrollo del país.

Otras formas de definir al tributo apuntan más a explicar su naturaleza, siendo muy utilizada en doctrina el criterio de Ataliba, en el sentido de que "el tributo es una obligación jurídica pecuniaria ex lege, que no constituye sanción por un acto ilícito, cuyo sujeto activo es en

principio una persona pública, y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley”. Podemos entender también al tributo como un ingreso de derecho público de un ente público que, admitiendo diversas variedades y destinado a nutrir el gasto público en general, consiste en una prestación patrimonial dineraria legalmente establecida con arreglo a la capacidad económica del llamado a satisfacerla.

Por su parte, la potestad tributaria es la facultad de crear, modificar, exonerar y extinguir tributos con la finalidad de reunir fondos públicos. Tal potestad la fija la Constitución Política del Perú, otorgándose allí poder tributario originario al Poder Legislativo y a los gobiernos locales; mientras que al Poder Ejecutivo se le otorga potestad tributaria delegada, ya que la facultad de crear, modificar o extinguir tributos en su caso nacerá de la delegación que debe realizarle el Poder Legislativo, mediante una ley autoritativa.

## **4.2.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS**

### **4.2.1.- El principio de legalidad.**

El Estado cuenta con la potestad para crear tributos, como son los impuestos, las contribuciones y las tasas; con la finalidad de recaudar fondos para el cumplimiento de las necesidades públicas. Sin embargo, dicho poder no es otorgado al Estado de manera absoluta, encontrándose

limitado por los principios constitucionales tributarios contemplados en la Constitución Política. Como lo señala Danos Ordóñez, la Constitución consagra un conjunto de principios rectores de la tributación, que constituyen pautas o reglas de orden formal y material a las que deben sujetarse los poderes públicos en el ejercicio del poder tributario o en la aplicación de los tributos.

De esta manera, existen principios que se encuentran explícitos en la norma constitucional, como son: el principio de legalidad, el principio de reserva de ley, el principio de igualdad, el principio de no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales. Sin embargo, existen otros principios no desarrollados en el texto constitucional, pero sí en distintas resoluciones emitidas por el Tribunal Constitucional, como son: el principio de capacidad contributiva, el principio de seguridad jurídica y el principio del beneficio y costo del servicio.

Landa Arroyo entiende el principio de legalidad como la subordinación de todos los poderes públicos a las leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes. La reserva de ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, solo por ley, de ciertas materias.

De otro lado, Gamba Valera, resalta que en nuestro medio la reserva de ley en el ámbito tributario comúnmente se estudia dilucidando cuáles son los elementos del tributo que se encuentran amparados por dicha reserva. Pero si bien este análisis puede resultar correcto, es abiertamente parcial, pues omite un dato básico para analizar las obligaciones impuestas al legislador por la reserva de ley, cual es, el de sus exigencias verticales; es decir, hasta donde debe llegar la ley en la regulación de cada uno de los elementos cubiertos por la reserva. En ese sentido, una vez satisfecho este grado de concreción, el resto podrá ser habilitado sin cuestionamientos a las normas reglamentarias aun cuando se trate de elementos esenciales del tributo, siempre que tal reglamentación se efectúe en términos de complementariedad con la ley.

Analizado esto se debe tener en cuenta que el principio de legalidad regulado en la constitución política y en las leyes tributarias es bien simple y universalmente plasmado en todas las constituciones políticas, al proclamar que ningún tributo podrá ser establecido sin la previa aprobación de los súbditos, aprobación que tradicionalmente se ha encauzado a través del órgano que en cada país represente al Poder Legislativo, constituye entonces el sustento jurídico de los tributos y es a través del mismo que se regula la denominada potestad o poder tributario del Estado o sea la facultad o posibilidad jurídica del Estado de establecer

obligaciones tributarias o de eximir de ellas a personas que se hallan en su Jurisdicción" en ese orden de ideas podemos concluir que:

- a. Que el principio de legalidad tributaria es uno de los principios fundamentales del Estado de Derecho.
- b. Que dicho principio de legalidad es una forma de expresión de la ley formal.
- c. Que el principio de legalidad garantiza que el tributo no puede aplicarse de manera discrecional.
- d. Que el principio de legalidad se encuentra recogido en las leyes fundamentales de los Estados, o sea, en sus constituciones.
- e. Que el principio de legalidad no queda del todo cubierto con la emanación de la ley tributaria.
- f. Que el principio de legalidad designa la actuación del Estado de acuerdo a la ley.
- g. Que el principio de legalidad es efectivo en el ámbito subjetivo de las leyes fiscales.

En tal sentido el legislador al normar actuaciones del estado representado por el órgano administrador no le faculto reglamentar los

procedimientos jurisdiccionales; por lo tanto, ha vulnerado lo establecido en la NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede: ....c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario;....

La administración Tributaria ha normado el procedimiento de cobranza coactiva mediante RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N ° 216- 2004/SUNAT (Publicado el 25.09.2004 y vigente a partir del 26.09.2004) que para efectos transcribimos a continuación en donde se podrá apreciar que solo enuncia normas que no le atribuyen tal facultada violando así el principio de legalidad establecido claramente en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario

*“REGLAMENTO DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA DE  
LA SUNAT”*

*RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N ° 216- 2004/SUNAT*

*(Publicado el 25.09.2004 y vigente a partir del 26.09.2004)*

*Lima, 23 de setiembre de 2004*

*CONSIDERANDO:*

*Que mediante el Decreto Legislativo N° 953 se modificó el Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias;*

*Que el Artículo 111° de la Ley General de Aduanas aprobada mediante Decreto Legislativo N° 809 y modificatorias establece que el procedimiento contencioso, incluido el de revisión ante el Poder Judicial, el no contencioso y el de cobranza coactiva se regirá por lo establecido en el Código Tributario;*

*Que el último párrafo del Artículo 56° y el último párrafo del numeral 1 del Artículo 57° del Código Tributario señalan que mediante Resolución de Superintendencia se establecerá las condiciones para el otorgamiento de la Carta Fianza y de las garantías que sustituyan la medida cautelar previa al Procedimiento de cobranza coactiva;*

*Que, asimismo, el último párrafo del citado Artículo 56° establece que mediante Resolución de Superintendencia la SUNAT dictará las demás normas necesarias para la sustitución y remate de bienes percederos que hubieran sido embargados;*

*Que el Título II del Libro Tercero del Código Tributario regula el Procedimiento de Cobranza Coactiva de la SUNAT, estableciéndose en*

*su Artículo 114°, que la SUNAT aprobará el reglamento del referido procedimiento mediante Resolución de Superintendencia;*

*Que mediante los incisos c) de los numerales 18.6 de los Artículos 18° de las Resoluciones de Superintendencia Núms. 157-2004/SUNAT y 158-2004/SUNAT se dispuso que la SUNAT aprobará el procedimiento del remate por Internet aplicable a los bienes materia de la sanción de comiso prevista en el Artículo 184° del Código Tributario y de los vehículos internados temporalmente al amparo del Artículo 182° del citado Código;*

*Que resulta necesario establecer las condiciones para el otorgamiento de la Carta Fianza y otras garantías que presenten los deudores tributarios para levantar las medidas cautelares y aprobar el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva de la SUNAT;*

*Que, de otro lado, el inciso t) del Artículo 19° del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT aprobado por Decreto Supremo N° 115-2002-PCM, establece que el Superintendente Nacional de Administración Tributaria podrá delegar las atribuciones que se le confieren, salvo disposición legal en contrario;*

*En uso de las facultades conferidas por los Artículos 56°, 57° y 114° del Código Tributario y de los incisos q), t) y u) del Artículo 19° del*

*Reglamento de Organización y Funciones aprobado por el Decreto Supremo N° 115-2002-PCM.*

**SE RESUELVE:**

*Artículo 1°.- Apruébese el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva de la SUNAT regulado por el Código Tributario conformado por cuatro (4) títulos, cuarenta y dos artículos (42) y cinco (5) disposiciones finales y un (1) Anexo, el mismo que forma parte integrante de la presente Resolución.”*

El procedimiento de cobranza coactiva debió ser aprobado mediante Decreto Supremo que es una atribución prevista en el inciso 8), artículo 118°, de la Constitución, en virtud del cual corresponde al Presidente de la República la reglamentación de las leyes y siendo el procedimiento de cobranza coactiva un procedimiento tributario normado dentro del código Tributario este debió ser reglamentado mediante un decreto supremo.

La fuerza normativa de la que está investida la Administración se manifiesta por antonomasia en el ejercicio de su potestad reglamentaria. El reglamento es la norma que, subordinada directamente a las leyes e indirectamente a la Constitución, puede, de un lado, desarrollar la ley, sin transgredirla ni desnaturalizarla, y, de otro, hacer operativo el servicio que la Administración brinda a la comunidad. Los primeros son los llamados

reglamentos *secundum legem*, de ejecución, o reglamentos ejecutivos de las leyes, los cuales están llamados a complementar y desarrollar la ley que los justifica y a la que se deben. En efecto, es frecuente que la ley se circunscriba a las reglas, principios y conceptos básicos de la materia que se quiere regular, dejando a la Administración la facultad de delimitar concretamente los alcances del marco general establecido en ella. Los segundos son los denominados reglamentos *extra legem*, independientes, organizativos o normativos, los que se encuentran destinados a reafirmar, mediante la autodisposición, la autonomía e independencia que la ley o la propia Constitución asignan a determinados entes de la Administración, o, incluso, a normar dentro los alcances que el ordenamiento legal les concede, pero sin que ello suponga desarrollar directamente una ley.

El inciso 8) del artículo 118° de la Constitución alude expresamente a la facultad de “reglamentar las leyes”; sin embargo, no reserva toda la potestad reglamentaria administrativa al primer mandatario, sino tan sólo aquella vinculada a los reglamentos *secundum legem* o de ejecución. De otro lado, la garantía contenida en aquella disposición constitucional reserva al Presidente de la República la aprobación y consecuente expedición del reglamento, mas no necesariamente la creación de su contenido, pues, según puede desprenderse de lo ya establecido, el

reglamento es elaborado por grupos técnicos sobre la materia de la que se trate.”

Finalmente concluimos que se debería subsanar aprobándose el correspondiente Decreto Supremo que reglamente el Procedimiento de Cobranza Coactiva, para tal efecto se adjunta el proyecto en el anexo respectivo

BASE LEGAL:

*Constitución Política del Estado*

*Artículo 74.- Principio de legalidad en materia tributaria. Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.*

*Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de estas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. Las leyes de*

*presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.*

*No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.*

*Decreto Supremo N° 135-99-EF, TUO del Código Tributario*

*Norma II: Ámbito de aplicación*

*Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo comprende:*

*a) Impuesto: Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.*

*b) Contribución: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.*

*c) Tasa: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente. (...)*

*Norma III: Fuentes del Derecho Tributario*

*Son fuentes del Derecho Tributario:*

- a) Las disposiciones constitucionales;*
- b) Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República;*
- c) Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente;*
- d) Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales;*
- e) Los decretos supremos y las normas reglamentarias;*
- f) La jurisprudencia;*
- g) Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y,*
- h) La doctrina jurídica.*

*Son normas de rango equivalente a la ley, aquellas por las que conforme a la Constitución se puede crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder beneficios tributarios. Toda referencia a la ley se entenderá referida también a las normas de rango equivalente.*

*NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:...*

*c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario;..*

#### **4.2.2. Los derechos fundamentales de las personas**

Es de vital importancia delimitar el concepto de los derechos fundamentales en relación con otras categorías como los derechos humanos, por lo que los derechos fundamentales son aquellos derechos humanos positivizados a nivel interno, en tanto que la fórmula de derechos humanos es la más usual en el plano de las declaraciones y convenciones internacionales.

Existe un vínculo indisoluble entre “dignidad de la persona humana” y los “derechos fundamentales”, pues estos derechos en calidad de esenciales son inherentes a la dignidad, es decir cada uno de los derechos fundamentales manifiesta un núcleo de existencia humana que se deriva de la dignidad que tiene ínsita la persona, por ello la dignidad se convierte en una fuente de todos los derechos de la cual dimanar todos y cada uno de los derechos de la persona. Por ende los derechos

fundamentales operan como el fundamento último de toda comunidad humana, pues sin el reconocimiento de tales derechos quedaría conculcado el valor supremo de la dignidad humana de la persona.

El reconocimiento de los derechos fundamentales de la persona, en el Orden Constitucional comprenden dos aspectos: la primera, a) El valor positivo de los derechos fundamentales: Consiste en el reconocimiento positivo de los derechos fundamentales de la persona por la Constitución, tales derechos son presupuestos de exigibilidad que van a limitar la actuación del Estado y de los particulares; mientras la segunda, b) El valor ético y axiológico de los derechos fundamentales: Parte por reconocer “la dignidad de la persona humana”, como valor material central de la norma fundamental del cual derivan un amplísimo reconocimiento de derechos fundamentales de la persona y una multiplicidad de garantías, dignidad humana que es preexistente al orden estatal y se proyecta como el fin supremo de la sociedad y del Estado (artículo 1 de la Constitución de 1993). Por tanto la dignidad de la persona humana, es la fuente directa de la que la dimanar todos y cada uno de los derechos de la persona, además no solo representa el valor supremo que justifica la existencia del estado y sus objetivos, sino que constituye el fundamento esencial de todos los derechos que con calidad de fundamentales habilita el

ordenamiento, sin el cual el estado adolecería de legitimidad y los derechos carecerían de un adecuado soporte direccional.

Respecto a la titularidad de los derechos fundamentales de la persona, El Tribunal Constitucional, ha determinado que “(...) desde la génesis de los derechos fundamentales estos fueron creados para la persona, humana. Así, los mismos nacen con una eficacia negativa; sin embargo dentro de la evolución de los derechos fundamentales estos fueron concebidos como libertades positivas, alcanzando esta evolución en la actualidad una eficacia incluso entre los particulares. Somos de la opinión de que la protección de los derechos fundamentales alcanza a los seres humanos cuando estos actúan de manera individual, como cuando estos deciden participar de actividades que involucran la necesaria intervención de otros seres humanos, como son por ejemplo la vida política, social, entre otros, lo cual ha sido perfectamente legitimado por el artículo 2° inciso 17 de la Constitución Política del Perú cuando establece que: Toda persona tiene derecho: A participar, en forma individual o asociada, en la vida política, económica, social y cultural de la Nación (...)”

Por consiguiente debemos señalar que no es posible atribuir la titularidad de los derechos fundamentales solo a favor de las personas

naturales, sino también a las personas jurídicas, la cual se dio a partir de la denominada teoría de la extensión de los derechos constitucionales, concepción que sostiene que las personas jurídicas por extensión de los derechos subjetivos de sus miembros que la componen, pueden ser titulares de derechos fundamentales en ciertas circunstancias y siempre que su naturaleza lo permita.

La eficacia de “Los derechos fundamentales como instituciones reconocidas por la Constitución vinculan la actuación de los poderes públicos, orientan las políticas públicas y en general la labor del Estado a través de las diferentes entidades.

El artículo 38° de la Constitución Política del Perú, señala que “Todos los peruanos tienen el deber (...) de respetar, cumplir y defender la Constitución, de esto se desprende que los derechos fundamentales vinculan no solo a los poderes públicos sino también a los particulares (...)”.

Los derechos fundamentales, no tiene la calidad de absolutos, más si en nuestro constitucionalismo histórico el derecho a la vida, a la propiedad, a la libertad, entre otros, tampoco la han tenido, por lo que “Toda restricción o limitación de un derecho constitucional debe respetar el principio de legalidad y sustentarse en un procedimiento administrativo,

donde el administrado tenga garantizado el derecho a un debido proceso (artículo 139, inciso 3, Constitución); y con ello, la posibilidad de ejercer su derecho de defensa, controvirtiendo la medida y alegando lo que convenga a su derecho.

Los derechos fundamentales, son inherentes a la dignidad humana, es decir la dignidad de la persona es fuente directa de la que dimanen todos y cada uno de los derechos fundamentales de la persona, pues no sólo representa el valor supremo que justifica la existencia del Estado y sus objetivos, sino que constituye el fundamento esencial de todos los derechos que con calidad de fundamentales habilita el ordenamiento, sin el cual el Estado adolecería de legitimidad y los derechos carecerían de un adecuado soporte direccional, en consecuencia los derechos fundamentales operan como el fundamento último de toda comunidad humana, pues sin el reconocimiento de tales derechos, quedaría conculcado el valor supremo de la dignidad.

#### **4.2.2.1. Derecho a la privacidad de la intimidad personal y familiar**

Artículo 2 Toda persona tiene derecho:

(...)

6. A que los servicios informáticos, computarizados o no, públicos o privados, no suministren informaciones que afecten la intimidad personal y familiar.

(...)

El desarrollo de la ciencia y la tecnología en los últimos 50-60 años han generado efectos contradictorios. Así como han provocado un acelerado progreso en el desarrollo de la humanidad, siendo indudable que hoy en día el hombre vive más y mejor, también han provocado una serie de interrogantes de carácter ético, legal y político, por los daños que pueden ocasionar al propio ser humano.

En efecto, así como la revolución industrial provocó una gran transformación social a toda la humanidad, así también estamos viviendo en la actualidad una revolución que trae consigo una gran transformación socio-económica-cultural en todo el orbe. El gran invento que está provocando esta transformación, al lado de otras, es la computadora. La máquina con “prótesis de inteligencia” ha revolucionado la información. Pero, no podemos cegarnos y así como reconocemos el gran valor para el avance de la información, la informática trae consigo una serie de problemas de carácter ético, legal y político. De por medio está en debate la libertad del ser humano.

John Diebold, a comienzos de la década del 70, presagiaba los problemas que podrían presentarse en el futuro, debido al acelerado desarrollo de la informática. Decía el autor en referencia: "Cuando se disponga de medios para elaborar un registro de todos nuestros actos, y se tenga acceso a ese registro, ¿quién será capaz de autolimitarse en su uso y abuso? A medida que vayamos logrando el poder de control.

Del comportamiento humano, ¿quién decidirá cómo utilizarlo? (...)". El mismo señalaba: "En el curso de las tres próximas décadas pueden surgir ante nosotros, en cualquier momento, amenazas contra la intimidad del individuo, el control del comportamiento humano y la capacidad para alterar el desarrollo genético.

¿Cómo es que a través de la informática, el ser humano puede ser agredido en su vida privada? De muchas maneras y dependiendo de quién lo haga y para qué. En efecto, después de la Primera, y fundamentalmente, después de la Segunda Guerra mundial, los Estados desarrollan un conjunto de estrategias para ejercer un mayor control respecto de sus ciudadanos, exigiéndoles fidelidad al sistema. Con las computadoras es fácil recopilar y ordenar una serie de datos que el ser humano va dejando en el transcurso de su existencia, los mismos que sistematizados permiten tener un perfil de comportamiento de la persona.

Es lo que se denomina inferential relational retrieval. En efecto, distintos datos que el ser humano va dejando voluntariamente en distintas reparticiones públicas y privadas, como por ejemplo, los viajes que ha realizado tanto al interior como al exterior, el uso de la tarjeta de crédito, sus cuentas corrientes o de ahorros en los bancos, las declaraciones juradas ante el SUNAT, solicitudes de ingreso ante entidades privadas, fichas de libros solicitados a las bibliotecas, etc., pueden ser ordenados y sistematizados, permitiendo obtener un perfil de comportamiento que restringe la libertad de la persona.

Pero, no solo el Estado puede realizar estas actividades sobre la base de la informática; también los particulares, como por ejemplo las agencias de credit report, que son las encargadas de recopilar datos acerca de la solvencia económica y moral de las personas, llegando a informar respecto a los modos de vida y hábitos de quienes solicitan créditos. Dicha información no siempre es de buena fuente, por lo que no solo constituye un peligro por la trasgresión al derecho a la vida privada, sino que también puede distorsionar la identidad de la persona. Asimismo, la difusión de los test psicológicos, de aptitud e inteligencia, para acceder a determinados cargos públicos o privados, donde debe responderse a preguntas en torno a su vida privada, hábitos sexuales, opciones

religiosas o políticas, etc. Con estos datos se obtiene un perfil del comportamiento de la persona, como hemos señalado anteriormente.

- Informática y vida privada.

La informática es el instrumento de la información; y así como hemos señalado que constituye toda una revolución cultural, por los profundos cambios socio-económicos que genera en la sociedad, así también constituye un peligro cuando su uso es atentatorio contra la libertad y la dignidad del ser humano. La comprensión de ello ha permitido que el derecho a la vida privada cobre singular importancia a tal punto de convertirse en derecho-garantía, de tanta trascendencia como el derecho a la igualdad y a la libertad.

El elemento conceptual del derecho a la vida privada, denominado autonomía, cobra especial desarrollo. En efecto, si bien el derecho en comentario fue entendido fundamentalmente en sus aspectos negativos de impedir la intromisión y posteriormente la divulgación de hechos que la persona reserva para sí y su familia, hoy en día, se analiza desde un punto de vista positivo, como garantía de la libertad de la persona. Habíamos señalado que la autonomía significa la posibilidad de adoptar las decisiones más importantes de la existencia de las personas. Ello implica una adecuada información pero, a su vez, el ejercicio de una

absoluta y plena libertad. No se cumple tal situación si la información es distorsionada, si no es divulgada con sentido de responsabilidad, y tampoco se cumple si la persona ve recortada su libertad en base a la invasión de su vida privada, la misma que es imperceptible, que no requiere ser física, ya que con la recopilación y sistematización de los datos que uno deja a lo largo de su vida, se está capturando su libertad.

- Fundamentos para la regulación jurídica.

La vida privada y la información son aspectos de la vida del ser humano que no es posible soslayarlas; constituyen la base de su existencia y desarrollo como ser humano, libre y creativo. Constituyen los cimientos del sistema democrático de gobierno y, por ende, deben ser protegidos por el Derecho. Se requiere de un desarrollo doctrinario, pero fundamentalmente legislativo y jurisprudencial, porque como hemos vislumbrado en los párrafos que anteceden, se producen con frecuencia conflictos entre ambos derechos.

El fundamento para regular los aspectos de la informática en relación al ser humano en cuanto se refiere a su vida privada, finalmente, lo encontramos en el reconocimiento del derecho a la información como un derecho que corresponde a toda la sociedad, base de la democracia, y en el necesario equilibrio que debe existir frente a otro derecho fundamental

como es la vida privada. Recordemos que ambos son derechos humanos proclamados por la Declaración Universal de los Derechos del Hombre, aprobada en París en 1948 por la Asamblea General de las Naciones Unidas, y en dos pactos internacionales complementarios celebrados en 1966 que contemplan por separado los derechos civiles y los derechos económicos, sociales y culturales.

En consecuencia, si la informática puede poner en peligro la libertad del hombre, reduciéndolo a una mera expresión de datos recolectados, rebajando su dignidad, limitándolo como ser libre, constructor de su propio destino, es indudable que debe establecerse los límites en el uso de esta técnica e impedir que se convierta en un instrumento que perjudique el desarrollo integral del ser humano.

- Protección de datos.

El problema ha sido encarado a través de leyes que protegen los datos referentes a la persona, y en algunos países se ha logrado incorporarlos con rango constitucional, como los casos de Brasil, Colombia, Paraguay y Perú.

Para una regulación eficaz debería contarse con los siguientes elementos:

- a) Una ley básica que contenga principios generales.

- b) Normas específicas destinadas a regular los conflictos que se plantean en determinados sectores.
- c) Un órgano independiente con funciones de supervisión.
- d) Sistema de intervención del Poder Judicial.

Se debe tener en consideración que existen una serie de intereses que deben ser protegidos:

- a)** Interés en la confidencialidad: Las personas tienen derecho a exigir que determinada información no sea revelada, evidentemente, con especial interés respecto de las informaciones denominadas sensibles. Este derecho no puede tener un sentido absoluto, por lo que deberá determinarse en qué circunstancias no será amparable la oposición del interesado.
- b)** Interés en que los datos sean completos y actualizados: Existen una serie de dependencias que pueden no tener al día los datos relativos a una persona, por el mismo hecho de que el ser humano es Ubre y por ello cambia, de tal suerte que no puede manejarse una información que no está actualizada, que puede distorsionar la identidad de la persona.
- c)** Interés de estar informado acerca de lo que se pretende hacer con los datos: Los datos forman parte de la identidad personal, de tal suerte

que es menester que la persona esté informada respecto a cuál será el uso que se dará a dicha información.

- d)** Interés en contar con una administración eficiente: Indudablemente que resulta de especial interés para la persona que los datos sean administrados con eficiencia, significando ello un gran sentido de responsabilidad en el manejo, en el acopio y en el uso en general que se dará a las informaciones contenidas.
- e)** Interés en que los datos no sean utilizados de manera ilícita: El peligro del uso de los datos correspondientes a una persona lo hemos señalado anteriormente. Las computadoras permiten un acopio y sistematización de la información que pueden provocar gravísimos daños eventuales y permanentes, si es que los datos van a ser usados ilícitamente. Aquí, encontramos el interés primario para regular el poder informático frente al ser humano.

En materia tributaria se ha visto afectado este derecho fundamental cuando la administración tributaria dentro del procedimiento de Cobranza Coactiva divulga:

- Divulga la deuda tributaria remitiendo datos del deudor tributaria a centrales de Riesgo
- Cuando divulga la deuda a través de la página oficial

#### **4.2.2.2.- Derecho al honor, buena reputación, intimidad personal y familiar, voz e imagen.**

Artículo 2 Toda persona tiene derecho:

(...)

7. Al honor y a la buena reputación, a la intimidad personal y familiar así como a la voz y a la imagen propias.

Toda persona afectada por afirmaciones inexactas o agraviadas en cualquier medio de comunicación social tiene derecho a que éste se rectifique en forma gratuita, inmediata y proporcional, sin perjuicio de las responsabilidades de ley.

(...)

- Derecho al honor y a la buena reputación.

La Constitución se refiere al honor y a la buena reputación, insinuando que se trata de dos derechos, que tendrían un contenido propio y diferenciado. Al respecto, asumimos el criterio de que el honor tiene dos facetas: una subjetiva, que viene a ser la apreciación que tenga la persona de sí mismo; y una objetiva, que viene a ser la apreciación que

tienen los demás de la persona. Lo que ocurre es que, algunos autores, asumen que se trata de dos derechos, resultando que la faceta subjetiva sería el honor, mientras que la faceta objetiva sería la buena reputación, tal como lo estaría sugiriendo la Constitución Política del Estado. Desde nuestro punto de vista, ambas facetas corresponden al derecho al honor. El hecho de que nuestra legislación penal haya considerado dos tipos penales distintos para cada una de estas facetas, es decir, la injuria (subjetiva) y la difamación (objetiva), no puede constituir argumento para sostener que se trata de dos derechos. En realidad, es el derecho al honor protegido en sus dos manifestaciones.

Ni en la doctrina, ni en nuestra legislación existe una idea precisa del derecho al honor; sin embargo, una marcada tendencia-doctrinaria, que la resalta el jurista español Herrera Tejedor, nos lleva a considerar al honor en sus dos facetas, objetiva y subjetiva, de tal suerte que interpretamos en el sentido de que la buena reputación forma parte del concepto de honor, en su aspecto objetivo.

- Derecho a la intimidad personal y familiar.

Arribar a una definición del derecho a la intimidad es una tarea complicada por la diversidad de contenidos que se perciben en la doctrina como en la jurisprudencia, no solo nacional sino internacional. No lo ha

sido para el sistema del common law norteamericano ni para nuestro sistema romano-germánico, por tener un contenido muy amplio, siendo prácticamente imposible encerrar todas sus posibilidades en una definición.

Es posible encontrar, especialmente en el Derecho norteamericano, algunos aspectos que conviene destacar. En efecto, comenzó el derecho en comentario siendo considerado como la “fase del derecho que tiene toda persona sobre su seguridad personal, (...) más comprensivo a una personalidad inviolada”; luego, como “el derecho a ser dejado solo y tranquilo” o “a ser dejado en paz”; también, como el derecho “de gozar de la existencia sin que su nombre o su vida sean explotados para fines comerciales (...)”; también, como el “derecho a la felicidad, lo cual incluye estar libre de ataques innecesarios al carácter, al estatus social o reputación”.

A través de lo expuesto podemos apreciar la diversidad de contenidos, a pesar de haber mencionado solo algunos aspectos. Sin embargo, a través de las definiciones mencionadas encontramos que los aspectos de derecho a la soledad y el control de la información son los elementos reiterativos. Estos mismos elementos los encontramos en las normas que recogen el derecho a la intimidad en el sistema jurídico

peruano, a pesar de que el artículo 14° del Código Civil de 1984 solo se refiere a la puesta de manifiesto de la vida personal o familiar, debiendo interpretarse que la protección alcanza contra las intromisiones y la toma de conocimiento de hechos que corresponde a la esfera de la vida privada, aun cuando no se pongan de manifiesto.

Si nos atenemos a las normas existentes, tanto en el Código Civil de 1984, la Constitución de 1993, como en el Código Penal de 1991, la definición debe girar en torno a la protección de la esfera de nuestra existencia que la persona reserva para sí misma, libre de intromisiones, tanto de particulares como del Estado, así como el control de la información de esta faceta de nuestra vida. Sin embargo, ello es limitado por cuanto las proyecciones mayores de este derecho están en la posibilidad de que el ser humano pueda adoptar las decisiones más importantes de su existencia, libre de interferencias y manipulaciones, con lo que se garantizaría su libertad y su formación como ser humano.

Es importante señalar que el derecho a la intimidad, al igual que los demás derechos de la personalidad, pese a su trascendencia e importancia para el ser humano, no son absolutos y, por lo tanto, es necesario propender al equilibrio entre los justos intereses individuales y los necesarios intereses generales que también deben ser protegidos por

el sistema jurídico. En ese sentido, debe tenerse claro que existen limitaciones al derecho a la intimidad, donde este derecho cede frente a determinadas situaciones consideradas de interés público, como serían los casos de seguridad nacional, en situaciones de guerra u otra emergencia pública, de desastre natural, bienestar económico del país, prevención de desórdenes o crímenes, protección de la salud y la propia libertad de información, entre otras. Sin embargo, no debe confundirse los intereses públicos o generales con la curiosidad pública. Se entiende que estamos frente a un interés público o general cuando el acto o el hecho tienen trascendencia social.

- Afectación a los derechos al honor y a la intimidad.

¿Qué es lo que puede hacer una autoridad pública que toma conocimiento de que se está editando un programa, para ser propalado en los días siguientes a través de la televisión, en el que se hace un severo cuestionamiento a su actuación como funcionario público, acusándosele de haber incurrido en ilícitos penales?

Como se trata de situaciones vinculadas a su honor y relacionadas con su actuación como funcionario público, no puede hacer nada judicialmente, sino esperar la difusión del programa, y si considera que afecta su honor podrá solicitar la rectificación de lo propalado, demandar

civilmente por daños y perjuicios o denunciar penalmente por delito de difamación. Ello porque la libertad de expresión está garantizada por nuestra legislación, que no hace sino recoger las normas de carácter internacional que existen al respecto, en el sentido que no se admite censura previa y que cualquier responsabilidad que se derive de la de difusión de hechos que agravan el honor de la persona, será ex post. ¿Por qué ex-post? Porque el informador puede hacer uso de la excepción de verdad, de tal suerte que si demuestra que lo que ha afirmado es verdad, está exento de responsabilidad y, esencialmente, porque no se admite censura previa por ninguna autoridad, como lo hemos indicado. Por esta razón no son admisibles medidas cautelares que tiendan a evitar la propalación de la información, como sí ocurre en los casos de intimidad.

En efecto, ¿qué ocurriría si a este mismo funcionario público le editan un programa, no para cuestionar su actuación como funcionario, sino en el que se tratan situaciones que corresponden al ámbito de su intimidad, por ejemplo, relacionadas con su conducta amorosa u opción sexual? En este caso, el indicado personaje público sí podría acudir al órgano jurisdiccional pretendiendo se suspenda no solo la futura propagación, sino que se suspenda la propia investigación y edición. Indudablemente, el camino adecuado para ello es la medida cautelar innovativa, prevista

en el artículo 686 del Código Procesal Civil, que expresamente confiere este derecho a aquel que estima vulnerado su derecho a la intimidad.

¿Cuál es la razón por la cual es procedente un pedido de esta naturaleza y no lo es para los casos de honor? En primer lugar, la violación a la intimidad no solo se produce con la divulgación de los actos o hechos, sino también por la simple intromisión o captación de los hechos correspondientes al ámbito de la intimidad, de tal manera que no se puede considerar que se trata de una censura previa porque el derecho ya está siendo vulnerado desde el momento que se coleccionan los datos y se procede a la edición de los mismos. En segundo lugar, no procede la excepción de verdad porque aun cuando los hechos capturados y revelados sean ciertos, ello no exonera de responsabilidad al autor o autores. Por ello es que consideramos que el legislador procesal concede expresamente la medida cautelar innovativa, como una posibilidad que puede utilizar el agraviado para suspender la vulneración del derecho e impedir la divulgación por el medio de comunicación masiva. Recordemos que la medida cautelar innovativa pretende la modificación de la situación de hecho o de derecho que viene ocurriendo. En este caso se solicitaría la cesación de las investigaciones relativas a la intimidad de la persona y el impedimento de su divulgación.

Como apreciamos, son dos situaciones perfectamente diferenciadas, donde existen razones de protección tanto para la libertad de expresión que se privilegia frente al derecho al honor de un personaje público, como para el derecho a la intimidad frente a la libertad de información.

La base de este gran derecho radica en la dignidad del ser humano, que la podemos concebir en cualquiera de estas dos principales proyecciones: a) una dimensión ontológica, corrió ser dotado de inteligencia, de racionalidad, libertad y conciencia de sí mismo y, b) dimensión ética, en el sentido de autonomía moral y esfuerzo de liberación frente a interferencias o presiones alienantes y manipulaciones confiscadoras, tal como lo concibió Kant, al sostener que el ser humano como persona era un fin en sí mismo, jamás medio para nada; esta condición de sujeto es lo que marcaba la diferencia con los objetos. El pensamiento ético kantiano, basado en la dignidad del ser humano, ha ejercido gran influencia en la mayor parte de las legislaciones del mundo.

Por interpretación jurisprudencial, en Alemania, conjugando los artículos 1, apartado 1 de la Constitución Política que señala: “La dignidad del hombre es inviolable. Respetarla y protegerla es el deber de todo poder del Estado”, con el artículo 2, apartado 1, que consagra: “El derecho de cada uno al libre desarrollo o desenvolvimiento de su

personalidad”, se llega, a la convicción de la existencia de un derecho general de la personalidad, que lo definen como: “El derecho de un particular contra otro particular de su dignidad de hombre y del desarrollo de su personalidad individual”.

La jurisprudencia norteamericana enfila hacia la consideración de un derecho general de la personalidad, a través del right of privacy, toda vez que bajo el manto de este derecho se protegen situaciones jurídicas bastante disímiles. Se incluyen la imagen, el nombre, la identidad y el libre desarrollo de la personalidad.

Cada vez se toma mayor conciencia en nuestro medio jurídico sobre la trascendencia de la labor jurisdiccional, convirtiendo a la jurisprudencia en el camino natural de la evolución del Derecho. La labor judicial de los abogados y magistrados, permitirá que el Derecho se ponga al día con la población, con la sociedad, resolviendo las causas considerando los valores y principios que inspiran la Constitución Política del Estado.

#### **4.2.2.3. Inviolabilidad del domicilio.**

Artículo 2 *Toda persona tiene derecho:*

(...)

*9. A la inviolabilidad del domicilio. Nadie puede ingresar en él ni efectuar investigaciones o registros sin autorización de la persona que lo habita o sin mandato judicial, salvo flagrante delito o muy grave peligro de su perpetración. Las excepciones por motivos de sanidad o de grave riesgo son reguladas por la ley.*

(...)

El derecho a la inviolabilidad del domicilio es un derecho de naturaleza instrumental, pues coadyuva a la protección de otros derechos fundamentales. En tal sentido, fue concebido en sus orígenes como una garantía para la libertad personal frente al Estado, referida principalmente a la prohibición de aprehensión domiciliaria sin que medie orden judicial. De ahí que la temprana doctrina constitucional tratara a la inviolabilidad del domicilio como una extensión de la libertad individual, recomendando que sea formulada en términos que correspondan a este derecho. Inclusive hoy algunos definen a la inviolabilidad del domicilio como una “verdadera libertad”, es decir, “como derecho absoluto de defensa o

reacción frente a intromisiones en lo que tradicionalmente se ha considerado un espacio sagrado”.

No obstante lo dicho, en estos tiempos el derecho a la inviolabilidad del domicilio no se reduce a la protección de la libertad personal, pero mantiene aún su carácter instrumental respecto de otros derechos. Así, a través de este derecho se optimizan tanto el derecho de propiedad como, y principalmente, el derecho a la intimidad.

El derecho a la propiedad no se ve restringido a la protección de los bienes que nos pertenecen, sino también implica la promoción estatal para acceder a estos, así como las garantías para su adecuado disfrute. Ello se aprecia con mayor claridad cuando nos referimos a la propiedad de la vivienda: el Estado tiene deberes de promoción para que la población excluida acceda a una vivienda digna y decorosa, además de la responsabilidad para garantizar el uso y gozo de la misma. En este sentido, la inviolabilidad del domicilio entendida como un derecho que permite disfrutar de la vivienda, sin interferencias o agresiones exteriores ilegítimas, conlleva al disfrute de la vivienda en condiciones dignas.

Es más directa la relación entre el derecho a la inviolabilidad del domicilio y el derecho a la intimidad. En efecto, la inviolabilidad del domicilio protege ante todo la privacidad de la persona pues evita la

intromisión en aquel espacio en el que los individuos ejercen su libertad más íntima, en el que no tienen la necesidad de observar los usos o las convenciones sociales. Se evita con ello no solo la lesión de la intimidad de la persona, sino de los diversos derechos de la personalidad como a la identidad, a la imagen y voz, a la intimidad familiar, etc.

Visto así, la inviolabilidad del domicilio consiste en la imposibilidad de entrada, investigación o registro del recinto que se habita, salvo los supuestos de excepción tasados expresamente por la Constitución, a saber, autorización de quien lo habita, mandato judicial, flagrante delito o muy grave peligro de su perpetración. Si bien la enumeración expresa de los supuestos de ingreso legítimo al domicilio supone un mayor rigor garantista, dicha previsión no llega a ser exhaustiva ya que la propia Constitución permite al legislador la posibilidad de establecer excepciones por motivo de sanidad o de grave riesgo.

La noción constitucional del domicilio no es la misma, que se utilizan en las legislaciones civil, administrativa o penal. Aquella tiene perfiles propios, de acuerdo con la finalidad protectora de la intimidad de la vivienda y de todo espacio físico del que dispone la persona de manera privativa. Con lo anotado, podemos decir que el domicilio se define en el Derecho Constitucional como la morada destinada a la habitación y al

desenvolvimiento de la libertad personal en lo concerniente a la vida privada, ya sea cerrada o abierta parcialmente, móvil o inmóvil, de uso permanente o transitorio.

Además, el domicilio inviolable no debe entenderse solo como el espacio físico protegido en sí, sino con lo que en este hay de emanación de la personalidad. Por ello, con este concepto amplio de domicilio constitucional, la garantía de la inviolabilidad incluirá toda clase de invasiones, a pesar de que estas no se realicen mediante el ingreso físico y directo al domicilio. El domicilio constitucional es también inviolable frente a intromisiones por medio de aparatos electrónicos, mecánicos u otros análogos.

Como anotamos en otra ocasión, son tres los elementos que configuran al domicilio constitucional:

- (a) Elemento físico o material.- El domicilio es el espacio en el que la persona vive sin estar condicionada por las convenciones sociales, en la que puede permitirse comportamientos que los usos sociales no siempre admiten. En su vivienda el individuo despliega su personalidad y disfruta a plenitud su intimidad. Por ello, el domicilio constitucional no se refiere al área física de manera aislada, sino que incorpora lo que hay en ella de emanación de la persona y de su esfera privada. Tampoco se trata de

cualquier lugar, sino de uno que es de amplia disponibilidad para la persona, excluyendo aquellos cuyo acceso y capacidad de disposición no corresponde en último extremo al individuo.

- (b) Elemento psicológico.- Intención de habitar el lugar como morada, aun cuando no reúna las condiciones normales para ello. Si bien la noción de domicilio constitucional implica habitación, esta no exige que aquella sea continua, de forma tal que incluye tanto asilos permanentes como transitorios. Abarca cualquier recinto que sirva de morada: cuartos de hotel, bungalós, camarotes asignados a una persona, casas rodantes, dormitorios de albergues. Incluso un automóvil, una carpa para acampar o una cueva natural podrían hacer de domicilio constitucional si los individuos que la ocupan lo hacen con ánimo de exclusión de manera privativa, con intención de morar allí.
- (c) Elemento autoprotector.- Exclusión de terceros de la propia morada. El dominio y la proyección personal sobre el domicilio constitucional excluye, prima facie, cualquier intervención de entidades y personas ajenas a este. Es el *ius prohibendi*, que se ejerce *erga omnes*.

De la vinculación entre la inviolabilidad del domicilio y la esfera privada se desprende, sin dificultad, que los principales titulares de este derecho son las personas naturales. No obstante, consideramos que dicha titularidad es extensible a las personas jurídicas, en la medida que

poseen un núcleo de actividades reservadas. En tal caso, la inviolabilidad del domicilio se manifiesta de manera análoga a cómo operan las garantías de la intimidad y la vida privada en las personas naturales, aunque con menor intensidad.

La prohibición de entrada, investigación y registro alcanza tanto a agentes estatales como a individuos particulares. Pero puede afirmarse que el objetivo primordial de la garantía está dirigido frente a los poderes públicos, ya que, a diferencia de terceros particulares, sus agentes están en capacidad de mostrar documentos oficiales para ingresar al domicilio, aun con la disconformidad de los habitantes del mismo. Teniendo en cuenta la importancia de la inviolabilidad del domicilio como una garantía ante la entrada aparentemente legítima de los poderes públicos, nuestra Carta Fundamental admite precisas circunstancias en las que es posible efectuar investigaciones o registros en el domicilio:

La entrada legítima en el domicilio por consentimiento del titular es el menos conflictivo de los supuestos. La Constitución señala con acierto que el permiso lo da la persona que habita el domicilio, sin distinguir el título jurídico por el cual ocupa la morada, pues se puede constituir domicilio constitucional en calidad de propietario, arrendatario, poseedor precario, encargado de la posesión, etc. Consideramos que no es

necesario que el consentimiento se manifieste por escrito ni que demande mayores formalidades, incluso podría no ser expreso, pero, en todo caso, el permiso deberá ser cierto e inequívoco. Probablemente la única complicación aparece si el domicilio cuenta con múltiples titulares. En tal supuesto, creemos que basta con la autorización de uno solo de ellos para permitir la entrada en el domicilio común.

El mandato judicial se presenta como una garantía para que una intervención en el domicilio, sea o no consentida, cumpla con valorar los bienes constitucionales y asegure que la medida sea razonable y proporcional. La autorización judicial debe respetar además los derechos fundamentales del debido proceso, tales como la motivación del mandato, competencia del juez, jurisdicción predeterminada, cosa juzgada, etc. La autorización prevé, en la mayoría de los casos, los supuestos de investigación en los que es necesario el registro del domicilio o la detención de personas en su interior. Visto así, una de las principales consecuencias de esta garantía es la invalidez de las pruebas obtenidas mediante el allanamiento ilegal, con el ingreso al domicilio sin autorización judicial.

La flagrancia delictiva es aquella situación en la que el delincuente es sorprendido en el momento de delinquir o en circunstancias inmediatas a

la perpetración del ilícito, mientras no ha huido o no se le ha perdido de vista. En tal caso, solo se permite el ingreso al domicilio si es necesario para alcanzar los fines legítimamente previstos, como serían impedir la consumación del ilícito penal, la huida del delincuente o la desaparición de los efectos o instrumentos del delito.

A diferencia de otras Constituciones, que solo admiten el ingreso al domicilio en los casos de flagrancia comprobada, nuestra Carta Fundamental también prevé como excepción el peligro inminente de perpetración de un delito. Este grave peligro de que se produzca un delito es un supuesto que merece ser precisado debido a la indeterminación de los términos empleados. Así, consideramos que solo nos encontramos ante él cuando se tiene el conocimiento fundado de la comisión inminente de un hecho ilícito. Resultan insuficientes las sospechas, mera presunciones o prejuicios. Con la frase conocimiento fundado afirmamos que, para que opere la excepción, es necesario que los agentes policiales tengan motivos y razones suficientes; certeza clara, manifiesta y perceptible de la futura comisión de un ilícito penal. No basta, entonces, que existan simples indicios sin posesión de pruebas definitivas para acreditar la excepción de la inminente perpetración delictiva.

Además de las excepciones mencionadas, la Constitución prevé la posibilidad de que el legislador regule otras fundadas en razones de sanidad o grave riesgo. Se tratan de los casos de necesidad o fuerza mayor para el auxilio inmediato, solicitado o no, cuando existan riesgos para la salud, vida o seguridad de las personas, u otros supuestos análogos que pueden configurarse bajo reserva legal.

Cabe, por último, recordar que la garantía de la inviolabilidad del domicilio puede verse suspendida frente a graves sucesos, una vez declarado el estado de emergencia o el estado de sitio, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 137 de la Constitución.

#### **4.2.2.4.- Derecho al trabajo.**

Artículo 2

Toda persona tiene derecho:

(...)

15. A trabajar libremente, con sujeción a ley.

(...)

La importancia del derecho consagrado en el inciso 15) del artículo 2 de la Constitución, conocido como libertad de trabajo, se ve reforzada por una segunda referencia en el artículo 59 de la misma Carta Política, por la

que se consagra al Estado como garante de la libertad de trabajo, así como su vinculación con el artículo 22, que después de declararlo como deber y derecho lo califica como "(...) base del bienestar social y un medio de realización de la persona".

El trabajo es un instrumento para obtener la subsistencia y bienestar, tanto del trabajador como de su familia (medio de realización de la persona). "(...) coincide con la vieja idea del derecho natural, según la cual, a nadie puede impedirse el ejercicio de una actividad honesta(...); siendo que el trabajo es además una actividad inherente al ser humano, que recurre a su esfuerzo generalmente como principal o único medio de subsistencia y satisfacción de sus necesidades. El concepto de libertad de trabajo comienza a desarrollarse a partir de la Constitución francesa de 1793, como una reacción contra el Estado corporativo, y se irradia a todas las constituciones del siglo XIX y XX para limitar la eventual injerencia del Estado en la designación de las actividades a que debe dedicarse el ciudadano.

El ejercicio del derecho constitucional de trabajar libremente y con arreglo a ley tiene las siguientes formas de manifestarse:

- a) La elección del tipo de trabajo que se quiere realizar, sobre la base de las aptitudes del trabajador y a las características de su proyecto de

vida. Implica tener en cuenta, entre otras cosas, el grado de dedicación al trabajo (tiempo completo, tiempo parcial, labores permanentes o intermitentes), capacitación necesaria, riesgos que implica la ejecución de cierto tipo de trabajos y otras consideraciones, a fin de poder satisfacer necesidades de otro tipo, como podrían ser educativas, familiares, etc.

- b) El derecho de cambiar el tipo de trabajo en el momento en que lo estime conveniente el trabajador, cumpliendo los requisitos establecidos en la ley (comunicación de preaviso en caso de los trabajadores contratados a tiempo indeterminado, o eventual pago de una indemnización por perjuicios en caso de incumplimiento contractual). Este precepto impide la continuación forzada o coercitiva de un contrato de trabajo a plazo fijo cuya continuación no desea el trabajador.
- c) El derecho de oponerse a cualquier forma de trabajo forzoso.
- d) La necesidad de que el trabajo a ejecutarse no sea contrario al ordenamiento legal vigente, en cuanto este pudiera prohibir determinado tipo de actividades por ser contrarias al orden público (por ejemplo, el trabajo que implique una actividad delictiva en su ejecución).

La libertad de trabajo como derecho a elegir la actividad laboral autónoma o dependiente.

La libertad de trabajo se considera como un derecho de elección de la actividad que se va a desarrollar para proveer a la subsistencia del trabajador a través de los ingresos que genera, e implica la no interferencia del Estado en dicha elección. Significa, también, el derecho de discontinuar el ejercicio de dicha actividad si ella no resulta beneficiosa o conveniente para quien la ejerce, y se traduce en la libertad irrestricta para la terminación de la relación laboral por parte del trabajador, o en el derecho de cambiar de una ocupación a otra cuando lo estime conveniente, siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos por la ley.

Antecedentes en la legislación nacional.

La inclusión de dicho precepto dentro del texto constitucional constituye una repetición del mismo concepto, expresado en términos no necesariamente iguales desde la Constitución Vitalicia de Bolívar (1826), de efímera duración, hasta la vigente que también lo contiene, tanto por las razones históricas señaladas como por el hecho de que se trata de un concepto universalmente reconocido.

En lo que se refiere a las Constituciones del siglo pasado, en todas ellas (1920,1933, 1979 y 1993), se reconoce este principio, que está también plasmado en diversos instrumentos internacionales como en las constituciones de otros países, lo que lo convierte en un principio aceptado universalmente.

Acuerdos internacionales referidos a la libertad de trabajo.

El derecho al trabajo es un derecho reconocido por las principales declaraciones internacionales actuales de Derechos Humanos:

- a) El artículo 23.1 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos señala: "Toda persona tiene derecho al trabajo, a la libre elección de su trabajo, a condiciones equitativas y satisfactorias de trabajo y a la protección contra el desempleo".
- b) En el artículo XIV de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre se precisa: "Toda persona tiene derecho al trabajo en condiciones dignas y a seguir libremente su vocación, en cuanto lo permitan las oportunidades existentes de empleo".
- c) El artículo 6 del Pacto Internacional de Derechos Económicos Sociales y Culturales (Resolución 2200 A de 16 de diciembre de 1996), estableció como compromiso (acápito 1) que: "Los Estados Parte en el presente Pacto reconocen el derecho a trabajar, que comprende el derecho de toda persona a tener la oportunidad de

ganarse la vida mediante un trabajo libremente escogido o aceptado, y tomarán medidas adecuadas para garantizar este derecho".

- d) También encontramos una referencia en el artículo 1.1 de] Convenio sobre la Política del Empleo, 1964, adoptado por la Conferencia General de la Organización Internacional del Trabajo (Ginebra, 1964) que señala expresamente: "Con el objeto de estimular el crecimiento y el desarrollo económicos, de elevar el nivel de vida, de satisfacer las necesidades de mano de obra y de resolver el problema del desempleo y del subempleo, todo Miembro deberá formular y llevar a cabo, como un objetivo de mayor importancia, una política activa destinada a fomentar el pleno empleo, productivo y libremente elegido".
- e) El artículo 5 literal e, numeral i) de la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial, adoptado por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 21 de diciembre de 1965, que declara que los Estados Parte se comprometen a garantizar los derechos sociales y culturales, en particular, el derecho al trabajo, a la libre elección de trabajo, a condiciones equitativas y satisfactorias de trabajo, a la protección contra el desempleo, a igual salario por trabajo igual y a una remuneración equitativa y satisfactoria.

- f) Asimismo, encontramos una referencia similar en el artículo 10.A de la Declaración sobre el Progreso y el Desarrollo en lo Social, proclamada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 11 de diciembre de 1969, que señala: “La garantía del derecho al trabajo en todas las categorías y el derecho de todos a establecer sindicatos y asociaciones de trabajadores y a negociar en forma colectiva; el fomento del pleno empleo productivo, la eliminación del desempleo y el subempleo, el establecimiento de condiciones de trabajo justas y favorables para todos, inclusive el mejoramiento de la salud y de las condiciones de seguridad en el trabajo; la garantía de una remuneración justa por los servicios prestados sin discriminación alguna, así como el establecimiento de un salario mínimo suficiente para asegurar condiciones de vida decorosas; la protección del consumidor”.
- g) En el artículo 12 de la Declaración de los Derechos y Libertades fundamentales, aprobada por el Parlamento europeo mediante resolución de 16 de mayo de 1989: 1º Todos tienen derecho a elegir libremente su profesión y su lugar de trabajo y a ejercer libremente su profesión”. Nadie podrá ser privado de su trabajo por razones arbitrarias y a nadie se le podrá obligar a un trabajo determinado.

- h) Finalmente, el artículo 6.1 del Protocolo de San Salvador indica:
- "Toda persona tiene derecho al trabajo, el cual incluye la oportunidad de obtener los medios para llevar una vida digna y decorosa a través del desempeño de una actividad lícita libremente escogida o aceptada".

El reconocimiento de la libertad de trabajo en algunas Constituciones extranjeras

La naturaleza universal del derecho a trabajar libremente y de acuerdo a ley tiene reconocimiento universal en los textos constitucionales, pudiéndose mencionar, entre otras:

- a) Constitución de la República Argentina, artículo 14: "Todos los habitantes de la nación gozan de los siguientes derechos conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio; a saber: de trabajar y ejercer toda industria lícita; de navegar y comerciar; de peticionar a las autoridades; de entrar, permanecer, transitar y salir del territorio argentino; de publicar sus ideas por la prensa sin censura previa; de usar y disponer de su propiedad; de asociarse con fines útiles; de , profesar libremente su culto; de enseñar y aprender".
- b) Constitución de la República Federal del Brasil, artículo 5: "Todos son iguales ante la ley, sin distinción de cualquier naturaleza,

garantizándose a los brasileños y a los extranjeros residentes en el país la inviolabilidad del derecho a la vida, a la libertad, a la igualdad, a la seguridad y a la prioridad, en los siguientes términos: (...) XIII) Es libre el ejercicio de cualquier trabajo, oficio o profesión, 1 cumpliendo las calificaciones profesionales que la ley establece”.

- c) Constitución de la República de Costa Rica, artículo 56: “El trabajo es un derecho del individuo y una obligación con la sociedad. El Estado debe procurar que todos tengan-ocupación honesta y útil, debidamente remunerada, e impedir que por causa de ella se establezcan condiciones que en alguna forma menoscaben la libertad o la dignidad del hombre o degraden su trabajo a la condición de simple mercancía. El Estado garantiza el derecho de libre elección de trabajo”.
- d) Constitución de Italia, artículo 4: “La República reconoce a todos los ciudadanos el derecho al trabajo y promoverá las condiciones que hagan efectivo este derecho. Todo ciudadano tendrá el deber de elegir, con arreglo a sus posibilidades y según su propia elección, una actividad o función que concurra al progreso material o espiritual de la sociedad”.
- e) Constitución de Chile, artículo 19, inciso 16: La Constitución asegura a todas las personas: la libertad de trabajo y su protección. Toda

persona tiene derecho a la libre contratación y a la libre elección del trabajo con una justa retribución”.

#### **4.2.2.5.- Derecho a la propiedad**

Artículo 2: Toda persona tiene derecho:

(...)

16. A la propiedad (...).

(...)

La propiedad puede ser estudiada desde muchos puntos de vista: económico, sociológico, histórico, político y también jurídico.

Por la propiedad los hombres luchan y se enfrentan, desde el inicio de los tiempos. El hombre se esfuerza y trabaja para ser propietario. La condición de propietario le permite satisfacer sus necesidades y las de su familia. Le permite, además, ahorrar para su edad madura y finalmente transmitir a sus sucesores aquello que acumuló durante su vida.

En sentido jurídico, la propiedad es generalmente vista como la que recae sobre bienes singulares. Por esto se dice “soy propietario de mi casa”. Pero también hay propiedad sobre los entes productivos, tales como las fábricas, las minas, los fundos, etc. Estos entes productivos agrupan numerosos bienes singulares, muebles e inmuebles, corporales e incorporales.

En este artículo 2 de la Constitución la propiedad está garantizada como un “derecho de toda persona”. Es necesario, por lo tanto, analizar la propiedad en sus aspectos jurídicos y, más concretamente, como derecho fundamental de las personas. Dicho sea de paso, la vulneración o amenaza de este derecho habilita para la interposición de la acción de amparo, conforme al artículo 200 de la Constitución.

La propiedad es el derecho real más completo e importante. La propiedad, dice el Código Civil, es el poder jurídico que permite usar, disfrutar, disponer y reivindicar un bien (artículo 923).

Usar es la facultad que permite servirse del bien. En esto no hay un aprovechamiento económico directo. Hay aprovechamiento indirecto porque sin duda el propietario que vive en su casa, por ejemplo, obtiene un beneficio económico: evita tener que alquilar una casa y consiguientemente pagar la renta. Lo mismo el dueño del carro que lo usa para ir a su trabajo.

Disfrutar es apropiarse de los frutos que el bien produce. Este es un atributo que confiere al propietario una clara ventaja económica. Frutos son para el derecho los provechos económicos que genera un bien, sin disminuir su sustancia (artículo 890 de] Código Civil). En sentido más estricto, frutos son los excedentes o rentas que producen los bienes o conjuntos de bienes.

Disponer del bien es el derecho que tiene el propietario para acabar o terminar con su propiedad. Hay actos de disposición material y disposición jurídica. La primera autoriza a consumir o destruir una cosa. Así ocurre cuando el propietario de alimentos los consume o cuando el dueño de un bien de escaso valor, lo echa a la basura. Obviamente, en estos casos el derecho de propiedad se extingue. Pero también hay disposición jurídica, que se presenta cuando el propietario vende o dona el bien de su propiedad. Acá también la propiedad se acaba, pero solo para el titular porque el derecho sigue para quien lo ha adquirido.

No existe otro derecho sobre las cosas que confiera todas estas facultades al titular. Por esto el Código Civil francés de 1804 definió el derecho de propiedad como aquel que permite usar, gozar y disponer de un bien “del modo más absoluto”. Hoy, sin embargo, se admite que la propiedad tiene límites cuando está en juego el bien común o el derecho de los demás. Por esto el Código Civil admite la posibilidad de que por ley se le impongan limitaciones o restricciones.

En la norma constitucional bajo comentario no debe entenderse la propiedad circunscrita o limitada a las cosas singulares, tal como la define el artículo 923 del Código Civil. Debe entenderse en su acepción amplia, es decir, vinculada a la noción de patrimonio, el cual es en realidad una universalidad jurídica integrada por activos (derechos, créditos) y pasivos

(deudas)". Pero la noción económica de patrimonio se aparta un poco de esta concepción jurídica y alude más bien a los activos patrimoniales. Por esto se afirma que determinada persona tiene "un patrimonio importante".

Lo que protege la Constitución es la propiedad que recae sobre la masa patrimonial. Todos los activos de una persona merecen amparo constitucional y cualquier acto u omisión de una autoridad, funcionario o persona, que vulnere, amenace u ocasione detrimento de la integridad patrimonial de una persona, habilita, repito, para la interposición de una acción de amparo (Constitución, artículo 200, inciso 2).

La propiedad no es, en estricto, el único derecho que ampara la norma constitucional bajo comentario. Dada la noción amplia de patrimonio que se ha asumido, debe incluirse también en la protección que confiere la Carta, otros derechos de carácter económico que no son en rigor el de propiedad. Así, el derecho de usufructo, las concesiones, los derechos crediticios, los derechos mineros, los de la propiedad intelectual e industrial, los que recaen sobre títulos valores, etc.

Si bien la acción de amparo protege el derecho de propiedad contra la vulneración o amenaza de cualquier autoridad, funcionario o persona (Constitución, artículo 200), no cabe recurrir a esa acción constitucional cuando entre particulares se discute sobre la propiedad, posesión u otros derechos reales en un caso determinado. Para esto existen las acciones

reales, como la reivindicatoria, la posesoria ordinaria y los interdictos, entre otras.

Toda persona tiene derecho no solo a la propiedad sino también a la herencia. En el fondo ambas cosas concluyen en lo mismo porque la herencia, o sucesión, es un modo de transmisión de la propiedad.

La herencia se produce con ocasión de la muerte del titular. Por esto se dice que es una transmisión *monis causa*. La herencia se funda en el vínculo familiar. Los llamados a heredar son los parientes de quien ha fallecido. La herencia trasmite no solo la propiedad sino todos los derechos de carácter patrimonial del causante. Así lo dice el artículo 660 del Código Civil.

¿Quiénes son los familiares que necesariamente heredan? ¿De qué parte de su patrimonio dispone libremente el causante? ¿Cuáles parientes heredan con exclusión de otros? Son todos asuntos que la Constitución no aborda y que están librados al Código Civil.

Ahora bien, los conflictos entre herederos no habilitan para el ejercicio de la acción de amparo. Esos conflictos son de naturaleza civil y no constitucional. Deben ventilarse en esa vía. Lo que podría dar lugar a la acción de amparo es la dación de alguna ley que descarte el derecho a la herencia o el hecho u omisión de una determinada autoridad que de algún modo desconozca el derecho a heredar.

#### **4.2.2.6.- Derecho a la herencia.**

Artículo 2 Toda persona tiene derecho:

(...)

16. (...) a la herencia.

(...)

El inciso bajo comentario consagra entre los derechos de la persona el de la propiedad y la herencia. La primera está definida en el artículo 923 del Código Civil como el poder jurídico que permite usar, disfrutar, disponer y reivindicar un bien. Son las facultades del *ius utendi*, *ius fruendi* y *ius abutendi* del Derecho Romano. La misma disposición expresa que la propiedad debe ejercerse en armonía con el interés social y dentro de los límites de la ley.

En lo que concierne a la herencia, tienen derecho a ella los sucesores, quienes pueden ser herederos o legatarios de acuerdo a su designación legal o voluntaria.

La propiedad es un derecho real principal que se encuentra normado en el libro de los derechos reales del Código Civil, mientras la herencia es el patrimonio objeto de la sucesión regulada por el derecho de sucesiones del mismo cuerpo legal.

El fundamento de la sucesión lo encontramos en los dos principios fundamentales en que se basa el Derecho Romano:

1. La familia, pues en realidad desde un punto de vista social el patrimonio de una persona es familiar, en cuanto es la familia la que disfruta del mismo. Apartarla significaría una desposesión forzosa que se desdeciría con la justicia.

2. La propiedad, en cuanto que si una persona puede disponer de su patrimonio en vida, a título oneroso o gratuito, mal podríamos impedirle el ejercicio de este derecho *mortis causa*, sea por voluntad declarada o presunta.

Existen tres intereses, abogando cada uno de sus titulares por ejercer su derecho: el testador, su libertad de disponer libremente; la familia, su cuota legitimaria; y el Estado, recogiendo la herencia a falta de herederos.

Radbruch destaca la unidad económica de la propiedad, relevando su función social. Nos dice que es por ella que aparece como deseable la continuación de su estado luego de la muerte de su propietario, pues “significaría un considerable e improductivo dispendio de fuerzas el que las unidades económicas con que la sociedad misma se organiza, pudieran desaparecer con los hombres que las sostuvieron y hubieran de ser continuamente creadas por nuevos hombres”. Concluye señalando que “en toda sociedad ha de estar, por eso, jurídicamente regulada la sustitución por otro del propietario fallecido de una unidad económica”,

necesitando toda sociedad un orden sucesorio, cuya forma individualista es el derecho hereditario...

“Con gran frecuencia, el patrimonio de una persona no es el resultado del trabajo personal, sino también el fruto de la colaboración del cónyuge y los hijos. Este trabajo común carecería de aliciente si, al morir el padre, los bienes fueran a parar a manos del Estado”. Y es que desde la antigüedad, la propiedad tiene un carácter familiar. “De allí una frecuente preferencia a los hombres respecto a las mujeres, a la cual se agregaba la preferencia del primogénito respecto a los demás, con el fin de mantener la unidad del patrimonio”. Como nos dicen Kipert y Boulanger, el jefe de familia ejerce los derechos de la comunidad familiar, siendo a su muerte reemplazado por uno de los miembros de la familia, convertido a su vez en jefe. “La familia es la agrupación natural y el Estado está interesado en la estabilidad de las familias. No hay mejor medio de asegurarla que la transmisión de los bienes”.

Hemos dicho que la sucesión es la trasmisión patrimonial y de otros derechos por causa de muerte. El patrimonio objeto de la trasmisión constituye la herencia. En sentido lato, esta significa trasmisión y patrimonio. En otras palabras, se le identifica con el concepto sucesión y con el objeto de la misma. Fue en ese sentido que se legisló la herencia en el Código Civil de 1852, cuyo título correspondiente se titulaba Del

modo de adquirir el dominio por herencia. A pesar de ello, su comentarista Samanamú reconocía que sucesión y herencia eran términos muy distintos, lo cual fue ratificado por Calle. En su nota al artículo 3279 del Código argentino, Vélez Sarsfield decía que herencia y sucesión eran sinónimos en Derecho. Bien acota Arias, en crítica a esta afirmación, que si ello fuera absolutamente cierto, la ley no podría referirse, como lo hace, a la sucesión a título singular, que no es herencia.

En sentido restringido, la herencia se identifica con el patrimonio, concepto al que se adhiere la doctrina moderna. En esta tendencia se encuentra nuestro Código, siguiendo los lineamientos del Código anterior. Sin embargo, notamos la utilización equívoca del vocablo en el artículo 875 del actual ordenamiento, cuando se habla del acreedor de la herencia en lugar del acreedor de la sucesión.

En cuanto al término herencia, queremos precisar los siguientes conceptos:

- Herencia

Llamada masa hereditaria total, acervo bruto, común o ilíquido. Está constituida por el conjunto de bienes y obligaciones de las que el causante es titular al momento de su fallecimiento, incluyendo todo lo que el difunto tiene, o sea, el activo; y todo lo que debe, o sea, el pasivo. “Se caracteriza este acervo porque en él se confunden los bienes propios del

difunto con bienes que pertenecen a otras personas, y no al causante o a este conjuntamente con otras personas”.

La herencia así entendida no es objeto de partición, pues esta debe hacerse únicamente sobre el activo remanente, cuando se haya cumplido con todas las obligaciones.

- Herencia en sentido estricto.

Llamada masa hereditaria neta, acervo líquido o partible. Está constituida por los bienes objeto de transmisión, una vez, que se deducen los conceptos que la doctrina chilena denomina bajas generales, y que de acuerdo a nuestro ordenamiento son los siguientes:

- a. Deudas comunes de la sociedad conyugal: Los bienes sociales responden de las deudas que son de cargo de la sociedad de gananciales (Código Civil: artículo). Así, deben pagarse en primer lugar las deudas contraídas en beneficio de la sociedad conyugal.
- b. Los gananciales del cónyuge supérstite: Conforme al artículo 318, inciso 5 del Código Civil, la sociedad de gananciales fenece por la muerte de uno de los cónyuges. Los gananciales se dividen por mitad entre el cónyuge supérstite y los herederos del cónyuge fallecido (artículo 323).

- c. Deudas propias del causante: Debe tenerse en cuenta que la responsabilidad civil por acto ilícito de un cónyuge no perjudica al otro en sus bienes propios ni en la parte de los de la sociedad que le corresponden en caso de liquidación (Código Civil: artículo 309).
- d. Los derechos innatos y las obligaciones personalísimas: Estos no son transmisibles. Los bienes innatos, como señala De Gásper, son los derechos que por confundirse con la existencia misma de la persona, como la libertad, el honor, la integridad física, el nombre, etc., ni son valuables en dinero, ni transmisibles por sucesión, así sea singular o universal.
- e. Cargas de la herencia: El artículo 869 del Código Civil determina que son de cargo de la masa hereditaria los gastos del funeral y, en su caso, los de incineración, que se pagan preferentemente; asimismo, los provenientes de la última enfermedad del causante y los de administración. Por otro lado, el artículo 870 del mismo Código faculta a las personas que hayan vivido en la casa del causante, o se hayan alimentado por cuenta de este, a exigir al albacea o a los herederos que continúen la atención de estos beneficios con cargo a la masa hereditaria durante tres meses.

En nuestro ordenamiento jurídico, no son deducibles otros conceptos como los gastos en que incurren los sucesores para tomar posesión de los bienes hereditarios, los cuales son de cargo de los sucesores.

#### **4.2.2.7.- Derecho a la paz y tranquilidad**

Artículo 2 Toda persona tiene derecho:

(...)

22. A la paz., a la tranquilidad, al disfrute del tiempo libre y al descanso, así como a gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de su vida.

(...)

Este inciso del artículo 2 de la Constitución regula algunos derechos que, según la conocida clasificación de los derechos, son considerados como de tercera generación. En efecto, configurados en la segunda mitad del siglo XX, será en el presente siglo donde debemos trabajar para que sean una realidad.

Teresa Freixes Sanjuán sostiene que: “Los derechos tienen una estructura jurídica como orden objetivo de valores y pueden tener una estructura jurídica como derechos subjetivos”. Los derechos en comentario tienen una estructura jurídica como orden objetivo de valores

que reconoce la Constitución y también son un derecho subjetivo, como veremos más adelante. Del mismo modo, desde nuestro punto de vista, estos derechos tienen como finalidad principal sentar las bases del medio y de los elementos mínimos sobre las que se debería desarrollar la vida de los seres humanos en esta “época de progreso”. Sin embargo, como podemos comprobar en el Perú, aún estamos lejos de que esto sea así.

Para el presente comentario, conforme a la Cuarta Disposición Final y Transitoria de la Constitución, utilizaremos algunos tratados internacionales de Derechos Humanos a fin de obtener una mejor aproximación a estos derechos. Del mismo modo, aunque no son tratados, emplearemos una serie de Resoluciones de la Asamblea General de Naciones Unidas, que también servirán en dicha tarea, toda vez que el contenido de tales resoluciones son la base de lo que en el futuro serán tratados o acuerdos internacionales sobre los derechos en comentario, que por ahora los Estados no se deciden a adoptar por múltiples razones, pero que nos permiten conocer la tendencia mundial acerca de la regulación de estos derechos.

Derecho a la paz.

Para comprender este derecho debemos recordar el preámbulo de la Carta de las Naciones Unidas de 1945 que dice: “Nosotros los pueblos de las Naciones Unidas resueltos a preservar a las generaciones venideras

del flagelo de la guerra que dos veces durante nuestra vida ha infligido a la Humanidad sufrimientos indecibles”. En efecto, el derecho a la paz no puede ser comprendido sin su antítesis, la guerra, sea externa o interna y que aún hoy afecta a millones de personas en distintas partes del planeta. En el Perú, qué duda cabe, hemos sufrido el flagelo de la violencia terrorista, y los sectores de nuestra población más pobre y vulnerable también sufrieron las consecuencias de la violencia estatal que luchaba, paradójicamente, para protegerlos del terrorismo.

La Carta dispone en su artículo 1 que son propósitos de este organismo internacional mantener la paz y la seguridad internacionales, y con tal fin tomará medidas colectivas eficaces “para prevenir y eliminar amenazas a la paz, y para suprimir actos de agresión u otros quebrantamientos de la paz; y lograr por medios pacíficos, y de conformidad con los principios de la justicia y del Derecho Internacional, el ajuste o arreglo de controversias o situaciones internacionales susceptibles de conducir a quebrantamientos de la paz”. Asimismo, establece que puede tomar medidas adecuadas para fortalecer la paz universal. Del mismo modo, el artículo 39 de la Carta establece que el Consejo de Seguridad de Naciones Unidas determinará la existencia de toda amenaza, quebrantamiento de la paz o acto de agresión, y hará recomendaciones o decidirá qué medidas serán tomadas.

Por su parte, el Preámbulo de la Declaración Universal de Derechos Humanos establece que la libertad, la justicia y la paz en el mundo tienen por base el reconocimiento de la dignidad intrínseca y de los derechos iguales e inalienables de todos los miembros de la familia humana. En el ámbito regional, el artículo 1 de la Carta de la Organización de Estados Americanos establece que los Estados americanos consagran en dicha Carta la organización internacional que han desarrollado para lograr un orden de paz y de justicia.

De las normas transcritas que constituyen referente obligado para la interpretación constitucional del derecho a la paz, podemos concluir que este se constituye en un valor objetivo de nuestra Constitución y también en un derecho subjetivo de cada ciudadano peruano, por lo que comprobamos la vocación pacifista de nuestra Constitución.

La Declaración establece en su artículo 1 que una cultura de paz es “un conjunto de valores, actitudes, tradiciones, comportamientos y estilos de vida basados en:

- a) El respeto a la vida, el fin de la violencia y la promoción y la práctica de la no violencia por medio de la educación, el diálogo y la cooperación;
- b) El respeto pleno de los principios de soberanía, integridad territorial e independencia política de los Estados y de no injerencia en los

asuntos que son esencialmente jurisdicción interna de los Estados, de conformidad con la Carta de las Naciones Unidas y el Derecho Internacional;

- c) El respeto pleno y la promoción de los derechos humanos y las libertades fundamentales;
- d) El compromiso con el arreglo pacífico de los conflictos
- e) Los esfuerzos por satisfacer las necesidades de desarrollo y protección del medio ambiente de las generaciones presente y futuras;
- f) El respeto y la promoción del derecho al desarrollo;
- g) El respeto y el fomento de la igualdad de derechos y oportunidades de mujeres y hombres;
- h) El respeto y el fomento del derecho de todas las personas a la libertad de expresión, opinión e información;
- i) La adhesión a los principios de libertad, justicia, democracia, tolerancia, solidaridad, cooperación, pluralismo, diversidad cultural, diálogo y entendimiento a todos los niveles de la sociedad y entre las naciones; y animados por un entorno nacional e internacional que favorezca a la paz”.

Como observamos, para Naciones Unidas la cultura de paz se basa en un amplio catálogo de obligaciones para los Estados y los ciudadanos

del planeta, sin los cuales la efectividad del derecho a la paz no será más que una ilusión.

Asimismo, la Resolución 57/6 de la Asamblea General del 27 de noviembre de 2002, sobre el Decenio Internacional de una cultura de paz y no violencia para los niños del mundo, 2001-2010, reconoce que “todas las actividades del sistema de Naciones Unidas en general y de la comunidad internacional en su conjunto en pro del mantenimiento de la paz, la consolidación de la paz, la prevención de los conflictos, el desarme, el desarrollo sostenible, la promoción de la dignidad humana y de los derechos humanos, la democracia, el imperio de la ley y el buen gobierno a nivel nacional e internacional, contribuyen significativamente a la cultura de paz”.

Ahora bien, todo este desarrollo jurídico de tratados y resoluciones que tiene relación directa con el mandato constitucional que reconoce el derecho a la paz no queda en declaraciones escritas, sino que tiene plena efectividad gracias a la justicia constitucional.

- Derechos a la tranquilidad, al disfrute del tiempo libre y al descanso.

La tranquilidad, la calma, la quietud, el reposo se pueden encontrar, siempre y cuando exista un ambiente de paz, interna y externa. Pero también el mundo contemporáneo nos trae obstáculos para llevar una

vida tranquila. Por un lado, las condiciones económicas y sociales, como por ejemplo la falta de trabajo, de protección ante el despido, bajos salarios, la falta de seguridad social y un sin número de problemas que padecemos los habitantes del mundo subdesarrollado, determinan que nuestro futuro sea incierto, impidiendo así una existencia tranquila. Del mismo modo, tenemos el ruido, el caos vehicular propio de las megametrópolis subdesarrolladas como Lima, la falta de seguridad, la contaminación ambiental y otros males de nuestra época contribuyen a que vivamos en constante exaltación y no podamos encontrar esa tranquilidad a que tenemos derecho.

Con relación al disfrute del tiempo libre y al descanso debemos recordar que el artículo 24 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos reconoce que toda persona tiene derecho al descanso, al disfrute del tiempo libre, a una limitación razonable de la duración del trabajo y a vacaciones periódicas pagadas. Por su parte, el artículo 7 del Pacto Internacional de Derechos Económicos Sociales y Culturales establece en su literal b) el derecho de los trabajadores al descanso, al disfrute del tiempo libre, la limitación razonable de las horas de trabajo y las vacaciones periódicas pagadas, así como la remuneración de los días festivos. El Protocolo adicional a la Convención Americana de Derechos Humanos en materia de derechos económicos, sociales y culturales,

Protocolo de San Salvador, dispone en su artículo 7 inciso h) que los Estados garantizarán en sus legislaciones nacionales de manera particular el descanso, el disfrute del tiempo libre, las vacaciones pagadas, así como la remuneración de los días feriados nacionales.

Precisamente en nuestro país, el Estado es el primer violador de este derecho. En efecto, según declaraciones del Primer Ministro, existen 60,000 trabajadores con-tratados por el Estado bajo la modalidad de locación de servicios, pero que en realidad realizan labores propias de un contrato de trabajo (sea de régimen público o privado), a quienes no se les reconoce derechos laborales, como por ejemplo vacaciones pagadas. El Estado los mantiene, supuestamente para no generar un problema social, pero en realidad los necesita y los mantiene subempleados y explotados.

#### **4.2.3. El Procedimiento de Cobranza Coactiva y el debido proceso.**

El trabajo que desarrollamos nos da saber la conexión que existe entre la actuación coactiva de la Administración Tributaria y el respeto a uno de los Derechos Fundamentales de la Persona, como es el derecho que tiene el deudor tributario a que se observe un debido proceso en el ámbito del procedimiento de cobranza coactiva. En el mismo se confronta la actuación de la Administración Tributaria en el procedimiento de

cobranza coactiva con el debido proceso en sus vertientes del derecho de defensa, la pluralidad de instancia y la igualdad procesal de las partes.

Desde una perspectiva constitucional, pretendemos despertar la atención que merece la actuación coactiva de la Administración Tributaria, y la preocupación que dicha actuación genera por el olvido de las formas democráticas, pues, la Administración Tributaria como todas las instituciones es una entidad sometida a la Constitución, cuya normatividad y principios rectores deben ser acatados por la referida Administración.

Así, la Administración Tributaria debe respetar la institucionalidad democrática y sus formas, como el debido proceso, que no se cumple en el procedimiento de cobranza coactiva, en detrimento de los Derechos Humanos.

En suma, debemos entender que el procedimiento de cobranza coactiva que desarrolla la Administración Tributaria desde la perspectiva constitucional del debido proceso como derecho fundamental, pues la institucionalidad democrática es la mejor garantía.

El Estado forma parte de nuestra vida, percibimos sus órdenes y mandatos contenidos en leyes y disposiciones.

El Estado es, una organización humana, estructurada y orientada a establecer un orden determinado, de acuerdo a los postulados del Pueblo fijados en la Constitución.

Así, el Estado es una expresión social particular: una relación de poder.

El Estado, dentro de sus potestades, ejerce el Poder Tributario.

El Poder Tributario es la potestad de aplicar tributos y de exonerar del pago de ellos; es decir, de crear o sancionar normas jurídicas de las cuales se derive o se pueda derivar, a cargo de determinados individuos o de una determinada categoría de individuos, la obligación de pagar un tributo, o de respetar un límite tributario, con el fin de cubrir los gastos o erogaciones que implica o demanda atender su propio funcionamiento y las necesidades públicas.

El Poder Tributario lo ejerce el Estado mediante sus órganos que cumplen las funciones legislativa y ejecutiva, y mediante los gobiernos locales. El fundamento de este poder en realidad radica en la Soberanía del Pueblo.

Esto lo explica el art. 45º de nuestra Constitución, cuando establece: El poder del Estado emana del pueblo. Quienes lo ejercen lo hacen con las limitaciones y responsabilidades que la Constitución y las leyes establecen.

Luego, el titular del Poder Tributario es el Pueblo soberano (poder tributario originario) y quien lo ejerce por delegación es el Estado (poder

tributario delegado) con las limitaciones señaladas por el Pueblo en la Constitución.

De ahí que las normas constitucionales (que son de máxima jerarquía dentro del sistema jurídico por contener precisamente la voluntad del Pueblo expresada - por ejemplo - a través de una asamblea constituyente), establecen los límites al ejercicio del Poder Tributario por parte del Estado.

Estos límites al ejercicio de la Potestad Tributaria del Estado son los Principios Constitucionales Tributarios consagrados en el art. 74º de la Constitución (legalidad, igualdad, no confiscación y respeto a los derechos fundamentales de la persona, como el del debido proceso), que constituyen los parámetros por donde debe transitar el ejercicio del Poder Tributario. La función de tales principios es proteger al individuo de la acción arbitraria del Estado al momento de ejercer esta potestad; tales principios no sólo están dirigidos al Legislador al momento de realizar sus funciones legislativas sino también al juzgador (Tribunal Constitucional y Poder Judicial).

Por eso la violación de los Principios señalados mediante la creación de normas jurídicas (leyes, decretos legislativos, ordenanzas municipales) acarrea la inconstitucionalidad de tales normas; y, la inobservancia de los

mismos por parte de la Administración Tributaria en su actuación, conduce a la inaplicación de sus actos.

Ahora bien, el Estado con la finalidad de contar con una vía rápida y eficaz para el cobro de tributos, multas de naturaleza tributaria e intereses (y otras acreencias derivadas de relaciones de Derecho Público) a diferencia del proceso judicial ordinario, ha creado un procedimiento sumarísimo, sencillo en su estructura, conformado por normas procesales de ejecución inmediata, y denominado procedimiento de cobranza coactiva o ejecución coactiva, por medio del cual se obliga a los contribuyentes al pago de la deuda tributaria de inmediato y sin discusión alguna, aunque ésta – la deuda tributaria - no esté acreditada plenamente.

En nuestro país existen los procedimientos administrativos de ejecución a cargo del Ejecutor Coactivo, en los cuales no es el juez quien ejecuta las medidas coactivas sino un funcionario público.

Los procedimientos de cobranza coactiva tienen por objeto la ejecución práctica de la pretensión insatisfecha del fisco y su debido cumplimiento a través de la expropiación forzada de los bienes del deudor tributario, sin entrar a discutir la norma jurídica aplicable ni los hechos que han motivado la deuda tributaria, lo que debe hacerse oportunamente en los procedimientos de reclamación y/o apelación; pero cuando se trata de

hacer efectiva una deuda tributaria contenida en una orden de pago, ni siquiera los recursos de reclamación o apelación suspenden la cobranza coactiva.

Son características de este procedimiento, su naturaleza administrativa, el impulso de oficio, celeridad, la prevalencia del interés público sobre el particular, coactividad, y su inimpugnabilidad, esto es, sólo después de ser agotado el procedimiento administrativo puede revisarse en sede judicial por aspectos formales.

#### EL PRINCIPIO DEL DEBIDO PROCESO

Este principio si bien es cierto tiene validez y plena vigencia tanto en los Procedimientos Administrativos como en los que se siguen ante el Poder Judicial y el Tribunal Constitucional, es en éstos últimos en los que se observa un mayor celo para su respeto y aplicación.

En tal sentido, podemos entender por Debido Proceso, según lo expuesto por el Dr. Aníbal Quiroga León a: "(...) aquellos principios y presupuestos ineludibles que dan validez y garantía al proceso judicial y, con ello, plena efectividad a sus finalidades mediata e inmediata, significando para los justiciables la plena vigencia de sus propios Derechos Humanos" (el subrayado nos corresponde).

Así, el Principio del Debido Proceso es un Principio Jurídico Procesal según el cual toda persona tiene derecho a ciertas garantías mínimas,

orientadas a garantizar un resultado justo y equitativo dentro del proceso, lo que en sus formas mínimas debe permitir al justiciable la oportunidad de ser oído y a hacer valer sus pretensiones legítimas ante el juez, magistrado o autoridad administrativa que imparte justicia.

El debido proceso establece que el Estado se encuentra supeditado al marco jurídico del país como una garantía para todo justiciable.

Ya desde una perspectiva jurisdiccional, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado respecto de este principio en el Expediente N° 8605-2005-AA/TC en los siguientes términos: “11. El artículo 139° de la Norma Suprema establece los principios y derechos de la función jurisdiccional, consagrando en el inciso 3) la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. Es decir, garantiza al justiciable, ante su pedido de tutela, el deber del órgano jurisdiccional de observar el debido proceso y de impartir justicia dentro de los estándares mínimos establecidos por los instrumentos internacionales.

“Evidentemente, el debido proceso y los derechos que conforman su contenido esencial están garantizados no solo en el seno de un proceso judicial, sino también en el ámbito del procedimiento administrativo. El debido procedimiento administrativo supone, en toda circunstancia, el respeto -por parte de la administración pública o privada- de todos los principios y derechos normalmente protegidos en el ámbito de la

jurisdicción común o especializada, a los cuales se refiere el artículo 139° de la Constitución (STC 4289-2004-AA/TC)”.

A mayor abundamiento, en el Expediente N° 2456-2004-AA/TC el Tribunal Constitucional ha insistido en la plena aplicación del Principio del Debido Proceso al interior de los procedimientos administrativos para lo cual se debe apreciar la presencia de ciertos elementos mínimos: “3. El derecho al debido proceso comprende, a su vez, un haz de derechos que forman parte de su estándar mínimo: el derecho al juez natural -jurisdiccional predeterminado por la ley-, el derecho de defensa, a la pluralidad de instancias, a los medios de prueba y a un proceso sin dilaciones. En el presente caso, lesionar el derecho al debido proceso implica que, durante el proceso administrativo de cobranza de deuda tributaria, al demandante se le priva, por lo menos, del ejercicio de alguno de los referidos derechos integrantes del contenido esencial del debido proceso, lo que no ha ocurrido en autos” (el subrayado nos corresponde).

Entonces, el debido proceso no sólo es un derecho constitucional que consolida el ordenamiento jurídico de un Estado, sino que además es un derecho fundamental de la persona y, por tanto, un principio tributario de rango constitucional.

Confrontado el procedimiento de cobranza coactiva con las garantías y principios que informan el debido proceso (derecho de defensa,

pluralidad de instancia, igualdad procesal de las partes), tenemos lo siguiente:

a) En cuanto al derecho de defensa.

Para el inicio del procedimiento de cobranza coactiva de deudas tributarias sólo basta que exista probada para la Administración Tributaria una deuda tributaria (es decir, un título de ejecución o valor en cobranza formado por la misma Administración de conformidad con sus propios registros) para que se proceda al embargo y ulterior remate de los bienes del deudor, evitándose así la demora de una sentencia judicial.

El título de ejecución o valor en cobranza es la deuda tributaria exigible tema que hemos desarrollado anteriormente.

Pero (y esto hay que tener muy en cuenta), las causas de suspensión y de conclusión del procedimiento de cobranza coactiva establecidas por la ley no son tácitas, son específicas, son limitadas, lo que desde ya restringe el derecho de defensa. Así por ejemplo: 1) El pago, 2) La resolución que aprueba la compensación, 3) La resolución que aprueba la condonación, 4) La resolución que aprueba la consolidación, 5) La resolución de la Administración que determina deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa, 6) La resolución que declara prescrita el cobro de la deuda tributaria, 7) Cuando exista resolución concediendo

aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria y otras reguladas en artículo 119 del Código Tributario.

Entonces, en el procedimiento de cobranza coactiva no existe amplitud para que el deudor tributario ejerza su derecho de defensa, ya que la obligación tributaria una vez exigible, cesa o acaba, por haberse satisfecho la obligación, generalmente mediante el pago u otro mecanismo de extinción como la condonación, compensación, prescripción declarada mediante resolución administrativa firme.

Es decir, para que se suspenda la cobranza coactiva, el obligado paga, demuestra que ha pagado o acredita que se ha extinguido la deuda tributaria por otro mecanismo del cual existe resolución administrativa firme.

Así, inicialmente, el procedimiento de cobranza coactiva crea una jurisdicción administrativa propia sin posibilidad razonable de defensa, si se tiene en cuenta que a la propia Administración, en casi todos los casos, le corresponde expedir las resoluciones con las cuales se acreditan las causales de suspensión de la cobranza.

Y en todo caso, siendo las causales de suspensión y conclusión del procedimiento de cobranza coactiva específicas, taxativas, limitadas, no se permite en modo alguno discutir la veracidad, la legalidad o la procedencia de la cobranza coactiva o el motivo de ella. Así, el deudor en

el procedimiento de cobranza coactiva no puede entrar a discutir la norma jurídica aplicable ni los hechos que han motivado la deuda tributaria, como acontece en otros procesos. Ello puede hacerse oportunamente al momento de interponer reclamación en contra de la Resolución de Determinación de la deuda tributaria, pero si se trata de una orden de pago, ésta es exigible inmediatamente, así contenga una deuda tributaria inexistente.

En el procedimiento de cobranza coactiva el deudor ni siquiera será escuchado debidamente y en algunos casos ni siquiera previamente (como el caso de la cobranza coactiva de una orden de pago), esto es, que no podrá hacer valer su derecho de defensa en forma irrestricta, pues el procedimiento de cobranza coactiva pretende brindar celeridad a la cobranza pero indefensión al deudor tributario.

**b) Con relación a la instancia plural.**

Después de concluido el procedimiento de cobranza coactiva, el ejecutado puede interponer recurso de apelación o revisión (según el caso) en sede judicial, pero sólo motivado por la inobservancia de las disposiciones del procedimiento de cobranza coactiva (como dice el ordenamiento jurídico tributario).

Es decir, el Poder Judicial resolverá el recurso (de apelación o revisión) sin entrar al análisis del fondo del asunto. Sólo se pronunciará sobre la validez formal del referido procedimiento (cuestiones meramente formales) y en ningún caso sobre el fondo del asunto ni sobre la procedencia de la cobranza.

De ello se desprende que la resolución de ejecución coactiva (que inicia el procedimiento de cobranza coactiva) y la ejecución forzada (esto es, todo el procedimiento coactivo), no podrá ser impugnado en sede administrativa, ya que en esta sede no cabe recurso de apelación alguno.

Y que sólo después de ejecutado el remate de los bienes del deudor y transferida la propiedad de estos bienes a terceros o adjudicados en pago a la propia Administración Tributaria, recién se puede reclamar ante el Poder Judicial, por aspectos meramente formales y no de fondo.

Esto, además de limitar el derecho a la instancia plural, convierte en casi nulo el derecho de defensa.

c) En cuanto a la igualdad procesal de las partes.

En el procedimiento de cobranza coactiva se conculca el principio de igualdad procesal de las partes, por cuanto en la vía coactiva no existe paridad de condiciones entre las partes: la Administración Tributaria y el contribuyente.

Resulta que la Administración Tributaria es juez y parte en el procedimiento de cobranza coactiva.

Además, el Ejecutor Coactivo no tiene independencia, es un dependiente de la Administración Tributaria.

#### **4.2.4. El derecho de Petición Administrativa**

En el inciso 20° del artículo 2° de la Constitución Política se encuentra consagrado el Derecho Constitucional de Petición, el mismo que a nivel legal se encuentra comprendido en el artículo 106° de la Ley N° 27444, que a la letra prescribe: “106.1 Cualquier administrado, individual o colectivamente, puede promover por escrito el inicio de un procedimiento administrativo ante todas y cualesquiera de las entidades, ejerciendo el derecho de petición reconocido en el artículo 2° inciso 20) de la Constitución Política del Estado.

106.2 El derecho de petición administrativa comprende las facultades de presentar solicitudes en interés particular del administrado, de realizar solicitudes en interés general de la colectividad, de contradecir actos administrativos, las facultades de pedir informaciones, de formular consultas y de presentar solicitudes desgracia.

106.3 Este derecho implica la obligación de dar al interesado una respuesta por escrito dentro del plazo legal” (el subrayado nos corresponde).

En tal sentido, consideramos que en atención a esta facultad, y partiendo de la premisa que nos encontremos en alguna de las causales de suspensión o conclusión del Procedimiento de Cobranza Coactiva, el deudor tributario podrá hacer valer sus legítimos derechos a través de solicitudes y en general mediante cualquier escrito a través del cual exija el cumplimiento del marco legal vigente en la materia.

Entonces, ¿Tiene límites la Facultad del Deudor Tributario de presentar escritos ante el Ejecutor Coactivo?

Teniendo en consideración la normativa general en el que se desenvuelve el Derecho de Petición, consideramos que el mismo debe ejercerse dentro de la amplitud que permite el marco constitucional, ya que sólo así se cumplirá con el postulado del respeto del debido procedimiento administrativo.

Sin embargo, ello no nos puede llevar a concluir que una vez iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva se le permita al deudor tributario la presentación y/o interposición de cualquier escrito y/o recurso de manera irrestricta o arbitraria, ya que en tal caso nos encontraríamos frente a una clara trasgresión del Principio de Conducta Procedimental,

contemplado en el subnumeral 1.8 del numeral 1 artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444, que establece que la autoridad administrativa, los administrados, sus representantes o abogados y, en general, todos los partícipes del procedimiento, realizan sus respectivos actos procedimentales guiados por el respeto mutuo, la colaboración y la buena fe, no pudiendo interpretarse ninguna regulación del procedimiento administrativo de modo tal que ampare alguna conducta contra la buena fe procesal. En tal sentido, y conforme esta buena fe en la actuación procedimental que corresponde al deudor tributario, no resulta permisible que en aras de la defensa de sus derechos se le permita la presentación de escritos que tengan como único objetivo dilatar el desarrollo del Procedimiento de Cobranza Coactiva en claro perjuicio de los intereses fiscales, ya que ello supondría una ruptura del leal comportamiento que debe guardar al interior del procedimiento.

Así, en perfecta concordancia con este principio del procedimiento administrativo general, el artículo 117° del Código Tributario a la letra prescribe lo siguiente: “En el procedimiento, el Ejecutor Coactivo no admitirá escritos que entorpezcan o dilaten su trámite, bajo responsabilidad”.

Es claro que la norma glosada establece un deber y no una potestad que corresponde al Ejecutor Coactivo, en tanto su calidad de director del

Procedimiento de Ejecución Coactiva, debiendo tenerse presente que la misma tiene una gran amplitud, ya que no sólo comprende el rechazo liminar de los recursos, sino de cualquier escrito que se presente por parte del deudor tributario y que no se encuentre orientado a advertir la presencia de una causal de suspensión o conclusión del procedimiento a tenor de lo dispuesto en el artículo 119° del Código Tributario.

Por ello con toda claridad el Dr. Huamaní Cueva sostiene al respecto que: "Sí bien es cierto que en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, el Ejecutor Coactivo no admitirá escritos que entorpezcan o dilaten su trámite, bajo responsabilidad, este no es un mandato que impida recibir escritos que, por ejemplo se opongan a la cobranza por prescripción, que ofrezcan cambiar las medidas cautelares, que planteen la suspensión de la cobranza por alguna razón que propongan cronogramas de pago, etc." (el subrayado nos corresponde); por ello podemos concluir que el deber que pesa sobre el Ejecutor Coactivo, no implica el dejar de admitir a trámite escritos cuya presentación sea pertinente, es decir que guarden coherencia con la obtención de la suspensión o conclusión de la cobranza coactiva.

## LA PRESENTACIÓN DE ESCRITOS DIRIGIDOS A LA OBTENCIÓN DE LA SUSPENSIÓN O CONCLUSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

Conforme hemos expresado como regla general, cuando se inicia el Procedimiento de Ejecución Coactiva de las deudas tributarias no resultan admisibles articulaciones dilatorias del ejecutado dirigidas a entorpecer o frustrar las acciones de cobranza, dado que nos encontramos frente a un procedimiento de carácter ejecutivo y sumarísimo, máxime si tenemos en cuenta que el ejecutado contó con todos los medios que le franquea el Código Tributario para realizar la defensa de fondo de los derechos que le pudieran haber correspondido.

En tal sentido, somos de la opinión que la regulación de la suspensión y conclusión del Procedimiento de Cobranza Coactiva es uno de los elementos concretos que forman parte del derecho al debido procedimiento administrativo.

A efectos de ejercer este derecho, será menester presentar un escrito en el que se alegue la presencia de alguna(s) causal(es) particular (es) de suspensión o conclusión del Procedimiento de Cobranza Coactiva o de manera excepcional-, alguna otra circunstancia que pueda enervar los efectos del referido procedimiento.

Cabe indicar que este escrito, que no es otra cosa que una solicitud de interés particular a tenor de lo prescrito en el artículo 107° de la Ley N° 27444, deberá ser presentado ante el Ejecutor Coactivo que tiene a cargo el procedimiento, el mismo que deberá contener los requisitos contemplados en el artículo 113° de la Ley N° 27444, debiendo tenerse presente que será primordial para los intereses del ejecutado, detallar en forma pormenorizada los fundamentos de hecho y de derecho que lo amparen, así como adjuntar los medios probatorios que acrediten lo alegado.

A manera de ejemplo, es muy común, en la práctica, que la Administración Tributaria demore en coordinar el levantamiento de una medida de embargo cuando se ha procedido a pagar la deuda tributaria así como las costas procesales. En estos casos sería recomendable, a efectos de agilizar la conclusión del procedimiento y archivamiento definitivo del expediente, que el contribuyente (ejecutado) presente un escrito solicitando el levantamiento de la medida dando cuenta del hecho, así como la base legal que regula ello.

### **4.3. ALGUNAS CONSIDERACIONES A TENER PRESENTE DENTRO DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA.**

#### **4.3.1. Análisis de la Constitucionalidad de la notificación de la Orden de Pago conjuntamente con la Resolución de Ejecución Coactiva.**

En el año 1999, el Tribunal Fiscal mediante Resolución de Observancia Obligatoria N° 693-4-99 señaló la posibilidad de notificar conjuntamente la orden de pago con la resolución de ejecución coactiva al afirmar que: “Al notificarse conjuntamente las Órdenes de Pago y la REC, la cobranza coactiva se inicia también desde el día siguiente a la notificación, cuando ya es exigible la Orden de Pago”. Pronunciamiento que conforme al artículo 154° del Código Tributario, resultó de carácter obligatorio para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no fuese modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley.

Este criterio determinó que cuando surtía efectos la resolución de inicio de la cobranza coactiva, también surtía efectos la notificación de la orden de pago. En consecuencia, al ser exigible se cumplía con lo prescrito por el artículo 115° del Código Tributario, haciendo legal el procedimiento de cobranza coactiva llevado de esta manera. Al respecto el Tribunal Constitucional ha vertido pronunciamientos que generan

interrogantes considerando el análisis que el mismo tribunal hizo con relación a la naturaleza jurídica de la orden de pago.

El órgano de control de la Constitución señaló en principio con respecto a la notificación conjunta de la orden de pago y la resolución de inicio de la cobranza, que:

“(...) El recurrente tenía la facultad a formular reclamación contra la mencionada orden de pago y por ende se acreditaba la vulneración al debido proceso y del derecho de defensa en sede administrativa, no sólo al no haberse esperado el plazo señalado por la Administración para el inicio del procedimiento de cobranza coactiva sino, además por abusar de la facultad que se le otorga para asegurar la cancelación de las deudas tributarias”.

La pregunta que surge a dicha aseveración es ¿Cuál es el plazo que no esperó la Administración Tributaria para el inicio de la cobranza y en consecuencia se dé la vulneración del debido proceso y del derecho de defensa? Ya se ha mencionado que la orden de pago resulta de exigibilidad inmediata con la sola notificación conforme al artículo 104° del Código Tributario, prescribiéndose el requisito del pago previo a su impugnación. A decir del propio Tribunal Constitucional, la deuda no se

origina de un acto de la Administración Tributaria, sino en la constatación de una obligación sobre cuya cuantía se tiene “certeza”, no aplicándose la prohibición del “solve et repete” y que además incluso el plazo de 20 días para su impugnación resulta de aplicación excepcional cuando medien circunstancias que la cobranza podría ser manifiestamente improcedente. A su vez sobre la expresión que la Administración Tributaria abusó de la facultad para asegurar la cancelación de las deudas tributarias, se podría interpretar que el abuso en que incurrió la Administración Tributaria es no haber esperado a que la notificación de la orden de pago esté efectuada para que proceda el inicio de la cobranza coactiva, es decir esperar al día siguiente de notificada la orden de pago.

No se advierte con total claridad la afirmación del Tribunal Constitucional con relación al abuso o la afectación del debido proceso. Resulta necesario revisar los sucesivos pronunciamientos. En un posterior fallo el ente controlador de la Constitución afirmó que la notificación conjunta: “(...) no conlleva a la afectación de derechos si es que la Administración respeta los plazos, a pesar de realizar tales notificaciones espera los plazos correspondientes para reclamar la deuda antes de ejecutarla”.( Expediente N° 5106-2005-PA/TC).

Según la propia redacción de la resolución, el Tribunal Constitucional permite la notificación conjunta, pero sujeta a una condición y esta es que

se respetan los plazos para reclamar La deuda antes de ejecutarla. Sin embargo, esta afirmación lejos de aclarar el panorama lo ensombrece aún más ya que por un lado el Código Tributario no señala un plazo para reclamar una orden de pago por ser de exigibilidad inmediata como ya se ha mencionado. Por otro lado, su impugnación excepcional dentro del plazo de 20 días de notificada, se da cuando el procedimiento de cobranza ya se ha iniciado y probablemente ya existan actos de ejecución como los embargos que se pueden trabar luego de 7 días de notificada la resolución de inicio de la cobranza coactiva que como se ha manifestado se puede realizar inmediatamente después de notificada la orden de pago. Es por ello que el artículo 119° del Código Tributario al regular esta impugnación excepcional, establece la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva. Entonces ¿Qué plazos debe respetar la Administración Tributaria antes de ejecutar una orden pago? La afirmación resulta pues en contradicción conforme a la regulación del Código Tributario y del análisis de la orden de pago ya realizada precedentemente.

Posteriormente, el Tribunal Constitucional dictó dos nuevas sentencias prescribiendo que:

“Este Tribunal considera que aunque efectivamente en el presente caso se trata de una deuda exigible de acuerdo con la legislación tributaria, ello no implica que la Administración, abusando de sus

facultades, notifique en un mismo acto los dos documentos de pago, puesto que el debido procedimiento administrativo obliga a salvaguardar el interés general y, en particular, los derechos constitucionales de los administrados.( Expediente N° 3797-2006-PA/TC).

(...)”..

“En la STC 0649-2002-AA/TC este tribunal subrayó (...) el derecho de defensa consiste en la facultad de toda persona de contar con el tiempo y los medios necesarios para hacerlo en todo tipo de procesos, incluidos los administrativos, lo cual implica, entre otras cosas, que sea informado con anticipación de las actuaciones incidas en su contra (...) Por ello en todo proceso de amparo, donde el antecedente inmediato haya sido una actuación de naturaleza irrazonable y claramente desproporcionada (notificación simultánea de orden de pago y resolución de ejecución coactiva) de parte de la Administración, no será necesario agotar la vía previa de acuerdo con el artículo 46.2 del C.P.Const. (el agotamiento podría convertir en irreparable la agresión)”.

Ante estos últimos pronunciamientos del Tribunal Constitucional, y que el Tribunal Fiscal los ha asumido en diversas quejas relacionadas a dicho tema, se llega al extremo complejo, ya que el sustento constitucional se relaciona al derecho de defensa y que en él se debe contar con el tiempo y los medios necesarios para ejercerlo, resultando

ser un derecho del administrado que se informe con anticipación de las actuaciones en su contra, calificando acto seguido como irrazonable y desproporcionada la notificación conjunta. Es decir ¿La orden de pago que es producto de la auto-declaración del deudor tributario debe tener un plazo razonable que permita su conocimiento y cuestionamiento antes de notificarse y por ende iniciarse la cobranza? Pero ¿Acaso el propio Tribunal Constitucional ya no había analizado la naturaleza jurídica de la orden de pago y su inmediata exigibilidad conforme lo prescribe el propio Código Tributario en el artículo 115° donde basta que esté notificada conforme a Ley para que proceda su cobranza coactiva? o ¿Se trata de una tendencia a la eliminación de la orden de pago y darle un tratamiento de la resolución de determinación en cuanto al plazo de su impugnación y posterior inicio de la cobranza coactiva? Este último cuestionamiento de tener una respuesta positiva le daría una naturaleza distinta a la orden pago e implicaría una futura declaración de inconstitucionalidad de los artículos 115°, 119° y 136° del Código Tributario que le da un tratamiento diferenciado a la orden de pago dada su naturaleza de auto declaración y exigibilidad inmediata. Entonces ¿Cuál resultaría ser el plazo que el Tribunal Constitucional considera necesario o racional para que la Administración Tributaria notifique el inicio de la cobranza coactiva, luego de notificar la orden de pago?

Al respecto, en una posterior aclaración, el Tribunal Constitucional y señaló lo siguiente:

“Que en el Estado Constitucional la actuación de la administración pública en general y de la administración pública en particular no puede ser apreciada únicamente con criterios de equidad, sino también de constitucionalidad; ésta y no sólo el respeto a ley es lo que otorga legitimidad a los actos de la administración tributaria. En ese sentido, se aprecia que en el caso de autos lo expuesto por este Tribunal, se debió a circunstancias muy particulares en las que la administración inclusive hizo afirmaciones inexactas con la finalidad de confundir al juzgador. Por ello, debe hacerse hincapié en que la demandada por lo menos deberá esperar a que la orden de pago se haga exigible (artículos 106° y 115° del Código Tributario) para proceder a notificar la Resolución de Ejecución Coactiva”. (Expediente N° 3797-2006-PA/TC).

Es decir, el Tribunal Constitucional luego de señalar que resultaba irracional y desproporcionado la notificación conjunta de la orden de pago y la resolución de ejecución coactiva y que con ello se vulneraba el derecho de defensa, finalmente expresa que por lo menos se debe esperar a que la orden de pago se haga exigible, citando al artículo 115° que prescribe su exigibilidad con su sola notificación y el artículo 106° que regula el efecto de la notificación que la otorga al día siguiente de su

recepción, entrega o depósito según sea el caso. En otras palabras, bastaría que surta efecto la notificación de la orden de pago (al día siguiente) para que sea posible notificar la Resolución de Ejecución Coactiva. Entonces, la interrogante es: ¿Ese día de diferencia determina la constitucionalidad del inicio de la cobranza coactiva de la orden de pago, la legitimidad de la actuación de la Administración Tributaria, el plazo racional y proporcionado que alegaba el ente Constitucional y que el deudor haya sido informado con la anticipación del caso de las actuaciones en su contra?

#### **4.3.2. La embargabilidad e Inembargabilidad de bienes.**

Bienes de la sociedad de gananciales.

Para abordar el tema de las medidas cautelares sobre los bienes de la sociedad de gananciales corresponde analizar las normas del derecho común que regulan los alcances y aspectos obligacionales de los bienes que se encuentran alrededor de este régimen.

El Código Civil determina el régimen patrimonial de los bienes cuando dos personas contraen matrimonio y forman la sociedad conyugal, coexistiendo en dicha sociedad los llamados bienes propios y los bienes sociales; siendo estos últimos, además de los no calificados como

propios, aquellos bienes que cualquiera de los cónyuges adquiriera por su trabajo, industria o profesión, así como los frutos y productos, de todos los bienes propios y de la sociedad y las rentas de los derechos de autor e inventor.

Así, a pesar que un inmueble sea un bien propio de un cónyuge por haberlo aportado a la sociedad al inicio de ella, los montos por alquiler o rentas de dicho bien luego de contraído el matrimonio corresponderán a la sociedad y no al titular del bien propio, salvo que se haya optado por el régimen de separación de bienes.

La normatividad del derecho común señala que los bienes sociales y, a falta o por insuficiencia de éstos, los propios de ambos cónyuges, responden a prorrata de las deudas que son de cargo de la sociedad. En el caso de deudas de cada cónyuge anteriores a la vigencia del régimen de la sociedad de gananciales, la normatividad peruana ha optado porque la deuda sea pagada con bienes propios, a menos que hayan sido contraídos en beneficio del futuro hogar, en cuyo caso se pagan con bienes sociales a falta de bienes propios del deudor.

Finalmente, el Código Civil establece que el fenecimiento de la sociedad de gananciales se da, con la muerte, demanda de divorcio, entre otras causales. Asimismo, dicha norma señala que la fecha de su

fenecimiento, para con los terceros, se da con la inscripción en el registro personal.

A. El Registro Único de Contribuyentes.

Cuando un miembro de la sociedad de gananciales realiza las gestiones necesarias para obtener un Registro Único de Contribuyentes (RUC) a efectos de proceder a generar ingresos o rentas (cualquiera sea su tipo) con su actividad económica, aun cuando no se inscriba como sociedad conyugal y encontrándose en un régimen patrimonial de sociedad de gananciales, las adquisiciones patrimoniales e ingresos de dicho negocio -venta o servicios- corresponde a la sociedad. A su vez, las obligaciones que se generen a propósito de dicha actividad económica son de cargo de la sociedad y como se refirió anteriormente, la norma civil establece que los bienes sociales y por insuficiencia de ellos los propios responderán por la deuda social. Bajo esta premisa. Se deduce que la deuda tributaria generada en el régimen de la sociedad de gananciales, por ejemplo por haber iniciado un negocio ferretero en un inmueble de la sociedad, son asumidas por los bienes sociales en primer lugar y luego por insuficiencia de estos por los bienes propios, y es que como se manifestó anteriormente los ingresos y frutos y productos de este negocio corresponden a la sociedad y en consecuencia también sus cargas debitorias.

No obstante y continuando con el ejemplo referido, el cuestionamiento que surge es: ¿Si a quien se le otorga el Registro Único de Contribuyentes es uno de los cónyuges y es este quien maneja y dirige el negocio ferretero, no apareciendo registrada frente a la Administración Tributaria la cónyuge, a quién correspondería asumir la deuda tributaria y sobre qué bienes podría recaer la acción coactiva de la Administración Tributaria?

Las Administraciones Tributarias ordenaban el embargo contra los bienes del cónyuge deudor que tenía el Registro Único de Contribuyentes, en el ejemplo el esposo que manejaba la ferretería. Entonces, en el ejemplo mencionado, cuando se ordenaba trabar un embargo en forma de inscripción sobre el inmueble donde funcionaba la unidad del negocio ferretero o sobre la movilidad que hacía el reparto de los bienes, en ambos bienes sociales se presentaban diversas observaciones o formas de anotación que han ido variado a lo largo de los años, los cuales se analizarán a continuación.

#### B. Formas de anotación de los embargos en forma de inscripción.

Se han advertido tres formas de anotación que han realizado los registradores a lo largo de los años:

En una primera forma, la anotación del embargo en forma de inscripción del bien se daba sobre el 50% de los bienes que le

correspondía al cónyuge deudor que se encontraba inscrito en el Registro Único de Contribuyentes. Es decir, a los derechos del deudor le daba el tratamiento de una copropiedad y no de una sociedad de gananciales como patrimonio autónomo, cuando son dos instituciones jurídica-mente disímiles.

En una segunda forma de anotación, el embargo en forma de inscripción del bien recaía sobre la parte que le correspondería al cónyuge deudor al fenecimiento de la sociedad de gananciales. Es decir, se embargaba un derecho expectatio del deudor tributario que sólo se podría conocer cuando fenezca la sociedad de gananciales por alguna de las causales previstas en el Código Civil. En tanto ello no ocurriera, el embargo que recaía sobre el bien resultaba ser una expectativa con lo cual se diría, en esta hipótesis, que la Administración Tributaria podía trabar la medida de embargo en forma de inscripción sobre bienes sociales, anotándose en el registro respectivo, pero esta inscripción no podían ser ejecutada en tanto no se establezca si dicho bien le corresponda al cónyuge deudor al momento de la liquidación de los gananciales. En ese orden de ideas, si en la repartición de los bienes sociales le correspondía un bien registrable al cónyuge deudor inscrito en el Registro Único de Contribuyentes, ahí se efectivizaba el embargo trabado y por ende recién lo hacía pasible de ejecución o remate. Para

cuando ello ocurría en los hechos resultaba muy probable que la medida de embargo trabada se encontrara caduca por el transcurso del tiempo, ello hasta antes del Decreto Legislativo N° 953 que señaló la no caducidad de los embargos.

Por otro lado, cabe resaltar que la Administración Tributaria como acreedor podía optar por solicitar la declaración de insolvencia -hoy declaración de proceso concursal- del deudor tributario lo que llevaba como consecuencia jurídica la sustitución de pleno derecho el régimen de la sociedad de gananciales por el de separación de patrimonios. En ese escenario, si en la repartición de bienes el bien embargado correspondía al cónyuge deudor, dicha situación hacía ejecutable el embargo en forma de inscripción.

En una tercera situación, la orden de embargo partió de una premisa distinta a las dos anteriores: La Administración Tributaria inicialmente ordenó el embargo en forma de inscripción respecto del cónyuge deudor y ante la observación del Registrador por tratarse de un bien social y por ende no existir identidad entre la propiedad del bien y la del deudor, en vez de ordenar el embargo sobre el derecho expectatio ordenaba el embargo sobre la totalidad del bien social, bajo el sustento de las cargas que lleva inmerso, dado que la actividad económica de la unidad de negocio, resulta en beneficio de la sociedad. Siendo que los derechos

como los débitos corresponden a ella y en consecuencia los bienes sociales le correspondía responder por las deudas tributarias, a pesar que el Registro Único de Contribuyente lo haya obtenido sólo uno de los cónyuges como una cuestión formal, teniendo en esencia ambos la calidad de deudores tributarios. Es en este último aspecto que el Tribunal Registral de la Superintendencia Nacional de Registros Públicos, en sesión del vigésimo segundo pleno, resolvió que “Para la anotación de un embargo coactivo sobre un bien conyugal, es necesario que del título conste expresamente que la administración haya considerado como deudores a ambos cónyuges”.

Es así, que la Administración Tributaria ordena el embargo en forma de inscripción sobre la totalidad del bien social a efectos de ejecutarlo y hacerse cobro por las deudas tributarias generadas por la actividad económica del deudor tributario.

Esta tercera forma de anotación del embargo resulta jurídicamente viable a tenor de las normas del derecho común referidas, al pronunciamiento del Tribunal Registral y bajo la premisa que la obtención del Registro Único de Contribuyentes es una formalidad que no exige que ambos cónyuges hagan el trámite de su obtención y que por ende se cambie la naturaleza del régimen patrimonial de derechos, deudas y cargas de la sociedad de gananciales.

Esto resulta coherente con aquellas medidas cautelares que dicta la Administración Tributaria sobre bienes no registrables que también son sociales, pero que dentro del negocio o fuera de él son embargados y ejecutados en su totalidad donde no se espera el fenecimiento de la sociedad de gananciales para su ejecución, bajo las mismas consideraciones jurídicas señaladas en esta situación.

#### **4.3.3. Remuneraciones y Pensiones**

El artículo 648° del Código Procesal Civil determina que son inembargables, entre otros: “6) Las remuneraciones y pensiones, cuando no excedan de cinco Unidades de Referencia Procesal. El exceso es embargable hasta una tercera parte”.

Cabe precisar al respecto, que los mandatos de embargo ordenados por el Ejecutor Coactivo afectan los fondos, valores a la orden, valores al portador, custodia, cuentas, créditos, depósitos y bienes que tenga o pudiera tener los deudores tributarios en posesión de los bancos o entidades financieras.

En este tema, en el año 1998, el Tribunal Fiscal, señaló lo siguiente en la resolución N° 661-3-98:

“(…) que existen dos momentos independientes, por un lado, está el pago de la remuneración por el servicio que presta y, por otro, está el

depósito de dicho ingreso a una cuenta de ahorros, la que no distingue si es por remuneraciones o por otro ingreso adicional, pues una vez ingresado al poder de los intermediarios financieros, esos ingresos dejan de ser remuneraciones y se convierten en montos que perciben intereses.

Que por tanto, no existe prohibición expresa alguna que impide el embargo de los depósitos de ahorro”.

El Tribunal Fiscal, en este pronunciamiento afirmó que las remuneraciones una vez ingresadas al poder de los intermediarios financieros perdían tal calidad, debiendo distinguirse dos momentos: un primer momento, cuando dicho concepto se encuentra en poder del empleador y otro segundo momento cuando pasa a ser de libre disposición del trabajador ya sea por entrega directa o por depósito a través de una cuenta bancaria.

Es decir, el Tribunal Fiscal daba a entender que cuando la remuneración se encuentra en poder del empleador resultaba de aplicación la regla de inembargabilidad señala en el numeral 6) del artículo 648° del Código Procesal Civil, siendo embargable el exceso de las cinco Unidades de Referencia Procesal, hasta en una tercera parte. Sin embargo, cuando la remuneración había sido entregada directamente o a través de sistema financiero, luego de dicho momento perdía la calidad de remuneración, pasando a formar parte del patrimonio de la

persona. En otras palabras, se señalaba que aquél dinero incorporado a la cuenta bancaria perdía su calidad remunerativa fusionándose con otros conceptos de diversa e irrestricta procedencia, por lo que no resultaba de aplicación las limitaciones del numeral 6° del artículo 648° del Código Procesal Civil, por lo que la Administración Tributaria podía afectar el 100% del monto de la cuenta bancaria con la medida de embargo en forma de retención.

Posteriormente, el Tribunal Fiscal a través de otros pronunciamientos, adopta un criterio distinto y determina que los abonos efectuados en una cuenta de ahorros por concepto de remuneraciones, resulta de aplicación el numeral 6° del artículo 648° del Código Procesal Civil, que dispone la inembargabilidad de las remuneraciones y pensiones, cuando no exceden de cinco Unidades de Referencia Procesal, siendo que el exceso resulta embargable en una tercera parte.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 05349-4-2003:

“Que de lo informado por el Jefe de la Oficina de Economía del Ejército mediante oficio N° 664-E-14/19.00 del 4 de septiembre del 2003 (folio 55), el quejoso es un oficial en retiro pensionista del pliego 026: Ministerio de Defensa -Ejército Peruano, por lo que de conformidad con lo

establecido en el artículo 67° de la Directiva de Tesorería para el AF-2003, aprobada por el Ministerio de Economía y Finanzas, mediante Resolución Directoral N° 103-2002-EF/77.15, es obligatorio para las entidades públicas el uso de la modalidad de pago de las remuneraciones, pensiones y demás beneficios, mediante abonos en cuentas bancarias individuales a través del Banco de la Nación o de cualquier otra institución bancaria del sistema financiero nacional, motivo por el cual las pensiones y demás beneficios del quejoso son depositados mensualmente en la cuenta de ahorros del Banco Continental N° 0011-0195-0200311053”

Más adelante, El Tribunal Fiscal señala en la misma resolución lo siguiente:

“Que es así, que la cuenta de Ahorros del Banco Continental N° 001-1-0195-0200311053 en principio resultaría embargable y en tal sentido, sería de aplicación al presente caso lo dispuesto en la Resolución N° 661-3-98 citada por la Administración, debiéndose tener en cuenta no obstante, que en la citada resolución se señalaba expresamente que en dicho caso, la cuenta no distingue si es por remuneraciones o por otro ingreso adicional (...), supuesto distinto al materia de autos, en el cual se

advierde que los importes abonados en la cuenta embargada se encuentran exclusivamente referidos a los haberes del quejoso”.

En este pronunciamiento, resulta claro que la calidad de remuneración no pierde su naturaleza jurídica por el hecho de estar abonado en una cuenta de ahorros o de otro tipo, en todo caso se trata de una situación de probanza de la proveniencia de dichos montos, lo que queda advertido hoy por hoy en la normatividad tributaria con el Impuesto a las Transacciones Financieras - ITF normatividad que permite identificar las cuentas de remuneraciones en tanto ellas están inafectas de dicha carga impositiva.

En otra resolución del Tribunal Fiscal que resuelve una queja, ordena al Ejecutor Coactivo realizar acciones y cruces de formación que permitan llegar a la verdad material del caso, a fin de identificar si se trata de una cuenta de haberes donde dicho funcionario ordenó el embargo en forma de retención.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 2966-3-2004:

“Que en tal sentido, procede que la Administración solicite a la ex empleadora del recurrente un informe respecto de la fecha y el concepto

que depositó en la referida cuenta de ahorros del Banco de Crédito, toda vez que de la fotocopia del reporte de los últimos movimientos y saldo de la cuenta de ahorro que obra en autos, se advierte que en ella se registra el abono efectuado por concepto de “haberess” por la suma de S/. 1 503.10.

Que afín de evitar un probable perjuicio al recurrente, procede que la Administración se abstenga de ejecutar cualquier medida cautelar adoptada o por adoptarse, así como de continuar con el procedimiento de cobranza coactiva iniciado, hasta que este Tribunal emita pronunciamiento definitivo en la queja interpuesta”.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 4676-5-2004:

“Que en respuesta al proveído N° 0394-5-2004 remitido por este Tribunal, la Administración mediante Oficio N ° 00092-2004-2M0400 del 18 de junio del a 2004, remitió la documentación requerida, entre la que se encuentra el Oficio N° 213-2004-FONCODES/GAF emitido por el Fondo Nacional de Compensación y Desarrollo Social-FONCODES, entidad empleadora del quejoso, en el cual se señala que sus haberess

son depositados en la cuenta de ahorros del Banco de Crédito N° 305-11831324019 (cuenta embargada).

Que en tal sentido, si bien la indicada cuenta de ahorros en el Banco de Crédito no era totalmente inembargable, la Administración debía respetar el límite establecido en el numeral 6) del artículo 648° del Código Procesal Civil, por lo que la queja presentada resulta fundada en parte”.

Dados los antecedentes jurisprudenciales el Ejecutor Coactivo de la Administración Tributaria fue más preciso en su accionar, más aun tratándose de una medida cautelar previa adoptada conforme al artículo 56° del Código Tributario.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 05305-4-2004:

“Que con relación al argumento del quejoso respecto a que la Administración no puede dictar medida cautelar de embargo en forma de pensión de jubilación, cabe señalar que conforme a lo dispuesto en el inciso 6 del artículo 648° del Código Procesal Civil, son bienes inembargables las remuneraciones y pensiones cuando no excedan de las 5 Unidades de Referencia Procesal, siendo el exceso embargable hasta una tercera parte, en tal sentido, la Administración mediante

Resolución Coactiva N° 0230070056351, notificada al Banco Continental con fecha 21 de mayo del 2004, ha precisado que la medida de embargo en forma de retención trabada recaiga sobre el concepto de pensión por el exceso de cinco (5) URP y hasta la tercera parte de dicho monto, de acuerdo a lo dispuesto en la norma antes glosada, lo que se encuentra arreglada a Ley, por lo que carece de objeto emitir pronunciamiento al respecto”.

Las consideraciones mencionadas pueden llevar a plantear situaciones fáctica específicas que permitan analizar el alcance del monto embargado en los casos que los abonos de las remuneraciones se paguen en conjunto por retraso lo cual determina un deposito mayor al importe mensual y que más allá de los tiempos o formas de abono de una remuneración no hace que ella pierda su calidad o naturaleza jurídica.

## **CAPITULO V**

### **MARCO METODOLÓGICO**

#### **5.1. TIPO Y DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN.**

La presente investigación es de tipo documental, *nivel descriptivo*. El diseño es no experimental, *transversal* con una sola toma de datos, queda expresado por:

M: – O –

Siendo M: Muestra de estudio.

O: Observación o toma de muestra efectuada.

#### **5.2. POBLACIÓN Y MUESTRA DE ESTUDIO.**

##### **5.2.1 Unidad de Análisis**

Lo constituyen los expedientes de cobranza coactiva tramitados ante la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal y el Tribunal Constitucional.

### 5.2.2 Universo de estudio:

En la presente investigación el universo de estudio está compuesto por 5000 casos de los deudores tributarios que hayan tenido iniciado algún procedimiento de cobranza coactiva en la Región Tacna durante los años del 2008 al 2011, por la Intendencia Regional Tacna –SUNAT.

### 5.2.3 Muestra de estudio.

Como la población es grande (5000 procedimientos de cobranza coactiva), usamos la fórmula:

$$n = \frac{z^2 pq}{e^2}$$

Dónde:

Z=Valor de probabilidad para significancia del 95%.

p= Valor estimado de los datos que tienen la característica en estudio.

q= Valor estimado de los datos que no tienen la Característica en estudio.

e= El error de muestreo.

El cálculo del valor de la muestra será:  $n = \frac{(1,96)^2(0,5)(0,5)}{(0,05)^2} = 385$

procedimientos de cobranza.

### **5.3. VARIABLES DE ESTUDIO Y OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES.**

#### **5.3.1 Variable Independiente: EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA**

a) **Definición conceptual.**- El procedimiento de Cobranza Coactivo es una de las facultades con que cuenta la Administración Tributaria, encontrándose ubicada dentro de la función de recaudación. El ejercicio de esta facultad se apoya en el concepto de fuerza, imposición, exigibilidad. Este procedimiento coactivo está vinculado a la ejecución forzosa a través de una serie de actos administrativos tributarios emitidos por el Ejecutor Coactivo.

b) **Definición operacional.**- Es el procedimiento seguido por la Administración Tributaria – SUNAT, a través de actos administrativos en el cual el acreedor mediante la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva (REC) requiere al deudor el pago de la deuda

tributaria en el plazo de 7 días y en caso de incumplimiento se adoptan diversas medidas cautelares de embargos pudiendo ser en forma de retención, inscripción depósito, a fin de garantizar el pago de la acreencia

c) **Operacionalización.-**

| <b>Variable Independientes</b>     | <b>Indicadores</b>               | <b>Sub-indicadores / Valores</b> |  |
|------------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|--|
| Procedimiento de Cobranza Coactiva | Expedientes de cobranza          |                                  | -Iniciados<br>-En Trámite<br>-Concluidos |
|                                    | Resolución de Ejecución Coactiva |                                  | -Ejecutadas<br>-No ejecutadas            |
|                                    | Medidas Cautelares Embargos      | -Retención                       | -Efectivos<br>-No efectivos              |
|                                    |                                  | -Inscripción                     | -Efectivos<br>-No efectivos              |
|                                    |                                  | -Depósito                        | -Efectivos<br>-No efectivos              |
|                                    | Recurso de Queja                 |                                  | -Fundadas<br>-Infundadas                 |

### **5.3.2 Variable Dependiente: VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LA PERSONA**

**a) Definición conceptual.-** El Principio de legalidad y el de los derechos fundamentales de las personas son garantías constitucionales que tienen las personas, el primero se sustenta en la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad, y el segundo es el respeto a todos los derechos inherentes a los seres humanos consagrados en la Constitución debiendo las autoridades judiciales y administrativas tener en cuenta en la ejecución de actos a fin de no vulnerarse.

**b) Definición operacional.-** La vulneración al Principio de legalidad y el de los derechos fundamentales de las personas, consiste en el abuso de facultades legales otorgadas la Administración Tributaria para que a través de su Ejecutor Coactivo dicte actos arbitrarios dentro de los procedimientos de cobranza coactiva vulnerando así, el derecho a la defensa, la instancia plural e igual procesal de las partes. También se logra atentar derechos consagrados como la libertad de trabajo,

afectación de bienes de terceros, a la intimidad personal y familiar la paz y tranquilidad, a la propiedad.

**c) Operacionalización.**

| <b>Variable Dependiente</b>   | <b>Indicadores</b>                     | <b>Sub-indicadores</b>  |   |
|---|--|---|---|
| Vulneración al Principio de legalidad y de los derechos fundamentales de la persona | Principio de Legalidad                 | -Abuso de facultades.   | -Respeto de facultades<br>-Abuso de facultades                        |
|   |  | -El derecho de defensa.                                       | -Le permiten defensa<br>-No le permiten defensa                       |
|   |  | -Instancia plural e igual procesal de las partes              | -Existe igualdad procesal de partes<br>- No existe igualdad de partes |
|   | Derechos fundamentales de las personas | -Libertad de Trabajo  | -Hay libertad<br>-No hay libertad                                     |
|   |  | -Remuneración embargada.                                      | -Hay embargo<br>-No hay embargo                                       |
|   |  | -Afectación de bienes de terceros.                            | -Hay afectación<br>-No hay afectación                                 |
|   |  | -Al honor y a la buena reputación,                            | -Respeta honor<br>-No respeta honor                                   |
|   |  | - A la intimidad personal y familiar, a la Paz y tranquilidad | -Respeta intimidad<br>-No respeta intimidad                           |
|   |  | - A la propiedad y herencia.                                  | -Hay herencia<br>-No hay herencia                                     |

## **5.4 TÉCNICAS Y MÉTODOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS.**

### **5.4.1. Métodos de Recolección de datos**

- Método analítico.- Para el recojo de la información desde los expedientes de Cobranza Coactiva.
- Método Descriptivo.- Para establecer la naturaleza y efectos de las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria.
- Método Explicativo.- Para desarrollar las conclusiones y sugerencias.

### **5.4.2. Técnicas e instrumentos de Recolección de datos.**

| <b>Técnicas</b>        | <b>Instrumentos</b>                                    |
|------------------------|--|
| Análisis documentario. | - Matrices de registro.<br>- Cuadros de doble entrada. |
| Análisis estadístico.  | - Software estadístico.                                |

## **5.5. Procesamiento y análisis de los datos.**

- Los datos se registrarán en cuadros y gráficas.
- Se hará un análisis de acuerdo con los objetivos planteados y a las hipótesis formuladas.
- Confrontar las hipótesis con la realidad.
- Confrontar los resultados con la teoría especializada.
- Redacción de conclusiones y sugerencias.

## CAPITULO VI

### RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN Y ANÁLISIS

#### 6.1 LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN COBRANZA COACTIVA

**Tabla 1:**

Resoluciones de Ejecución Coactiva de los años 2008 al 2011.

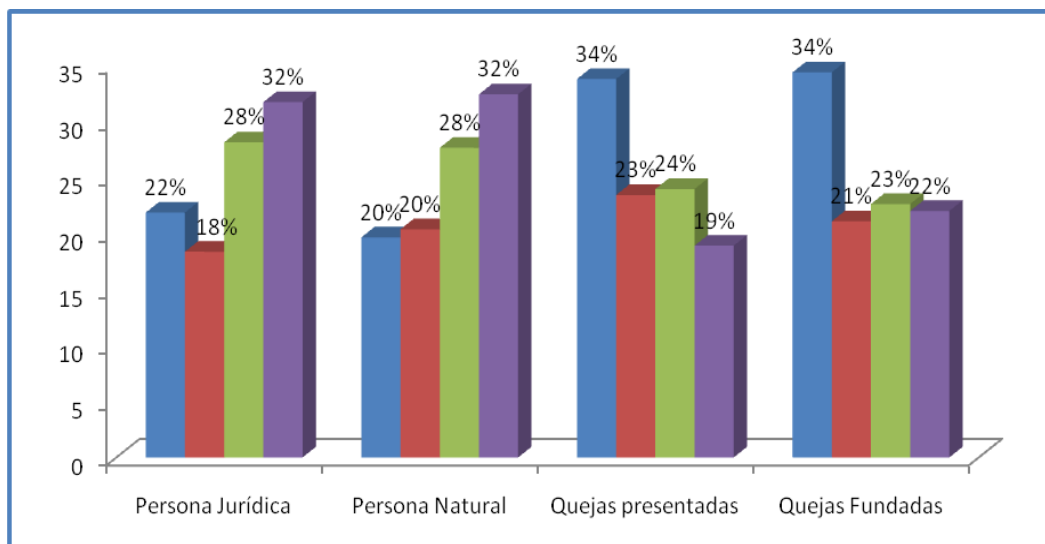
| AÑO                      | TIPO                |            |                    |            | Total<br>general | Quejas<br>presentadas |            | Quejas<br>Fundadas |            |
|--------------------------|---------------------|------------|--------------------|------------|------------------|-----------------------|------------|--------------------|------------|
|                          | Persona<br>Jurídica |            | Persona<br>Natural |            |                  | f                     | %          | f                  | %          |
|                          | f                   | %          | f                  | %          |                  |                       |            |                    |            |
| 2008                     | 2 758               | 22         | 2 217              | 20         | 4 975            | 2 852                 | 34         | 1 556              | 34         |
| 2009                     | 2 317               | 18         | 2 299              | 20         | 4 616            | 1 978                 | 23         | 954                | 21         |
| 2010                     | 3 549               | 28         | 3 119              | 28         | 6 668            | 2 023                 | 24         | 1 024              | 23         |
| 2011                     | 4 002               | 32         | 3 658              | 32         | 7 660            | 1 596                 | 19         | 996                | 22         |
| <b>Total<br/>general</b> | <b>12 626</b>       | <b>100</b> | <b>11 293</b>      | <b>100</b> | <b>23 919</b>    | <b>8 449</b>          | <b>100</b> | <b>4 530</b>       | <b>100</b> |

Elaboración: Propia

**Interpretación:**

En la tabla y figura 1, se observa que las Resoluciones de Ejecución Coactiva de tipo de persona de los años 2008 al 2011, alcanzaron los siguientes resultados: en el año 2008, el 22% correspondió al de tipo de persona jurídica; y, el 20% al de persona natural. En el año 2009 el 18% al de persona jurídica; y, el 20% al de persona natural. En el año 2010 los dos tipos de persona alcanzaron el 28%; y en el año 2011, ambos tipos de persona alcanzaron el 32%.

En cuanto a las quejas presentadas durante el período 2008 al 2011, correspondió a un total de 8449, siendo declaradas fundadas un total de: 4530; el cual correspondió al 57% del total de quejas presentadas, lo que implica una evidente vulneración de derechos.



**Figura 1.** Resoluciones de Ejecución Coactiva de los años 2008 al 2011.  
Fuente: Tabla 1. Elaboración: Propia

## 6.2 LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE LEGALIDAD Y LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LAS PERSONAS

**Tabla 2:**

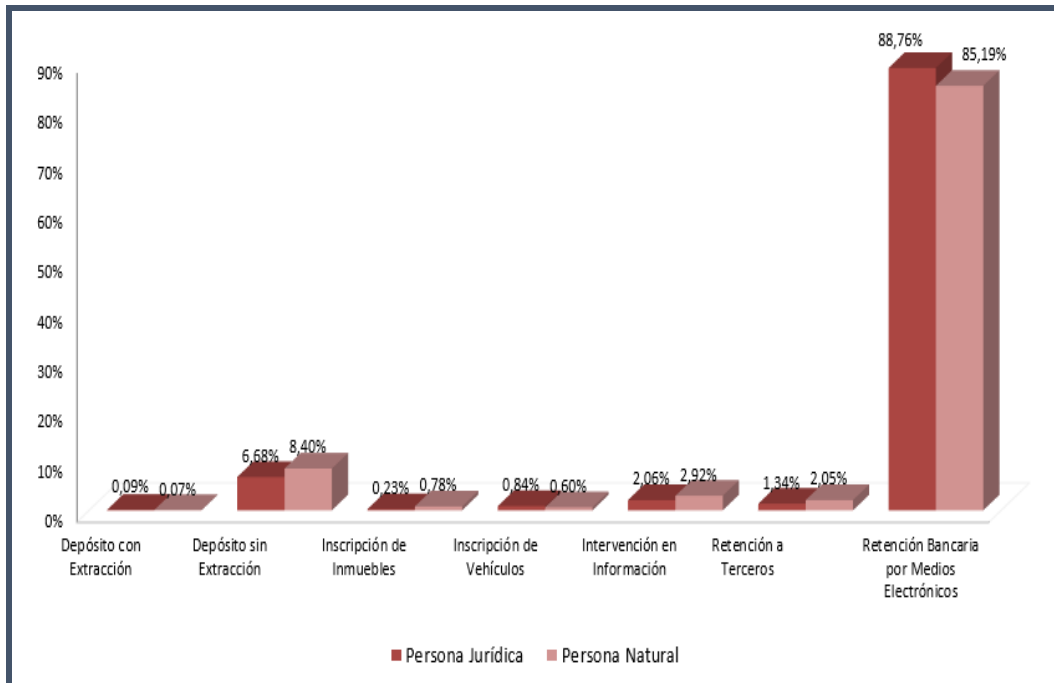
Resoluciones de medidas cautelares de embargo por tipo de persona, año 2008.

| Cuenta de número de medidas cautelares de embargo |  | TIPO             |        |                 |        |               |
|---|--|------------------|--------|-----------------|--------|---------------|
| AÑO   | Tipo de medida de embargo                  | Persona Jurídica |        | Persona Natural |        | Total general |
|   |  | f                | %      | f               | %      |               |
| <b>2008</b>                                       | Depósito con Extracción                    | 3                | 0,09   | 3               | 0,07   | 6             |
|   | Depósito sin Extracción                    | 230              | 6,68   | 377             | 8,40   | 607           |
|   | Inscripción de Inmuebles                   | 8                | 0,23   | 35              | 0,78   | 43            |
|   | Inscripción de Vehículos                   | 29               | 0,84   | 27              | 0,60   | 56            |
|   | Intervención en Información                | 71               | 2,06   | 131             | 2,92   | 202           |
|   | Retención a Terceros                       | 46               | 1,34   | 92              | 2,05   | 138           |
|   | Retención Bancaria por Medios Electrónicos | 3 056            | 88,76  | 3 825           | 85,19  | 6 881         |
| <b>Total 2008</b>                                 |  | <b>3 443</b>     | 100,00 | <b>4 490</b>    | 100,00 | <b>7 933</b>  |
| <b>Total general</b>                              |  | <b>3 443</b>     |        | <b>4 490</b>    |        | <b>7 933</b>  |

Elaboración: Propia

**Interpretación:**

En la tabla y figura 2, se observa la resoluciones de medidas cautelares de embargo por tipo de persona, correspondiente al año 2008, destacándose que la Retención Bancaria por Medios Electrónicos por persona jurídica alcanzó el 88,76% y por persona natural alcanzó el 85,19%.



**Figura 2.** Resoluciones de medidas cautelares de embargo por Tipo de Persona, año 2008

**Fuente:** Tabla 2.Elaboración: Propia

**Tabla 3:**

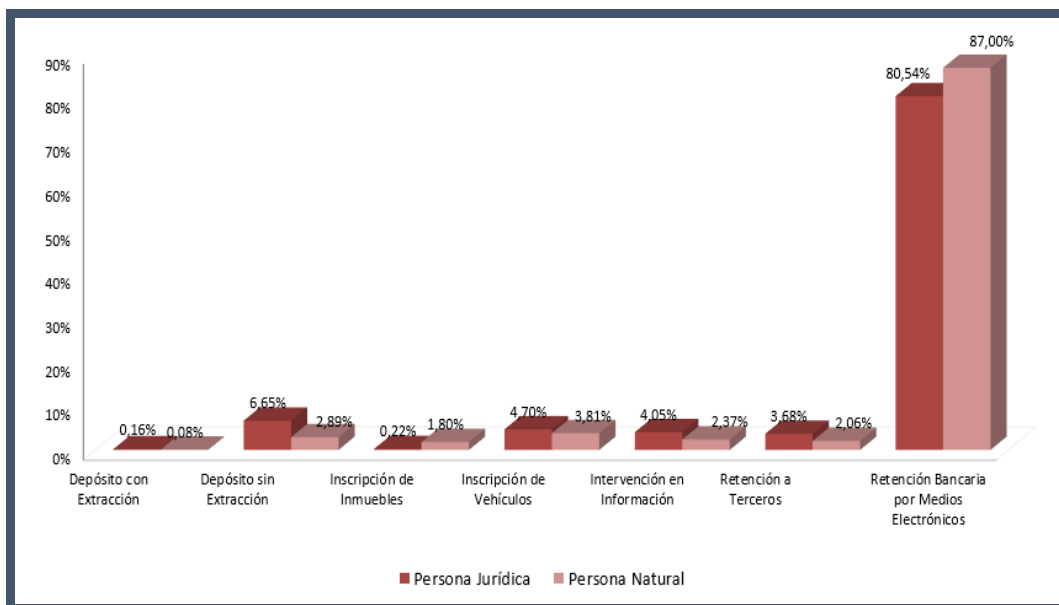
**Resoluciones de medidas cautelares de embargo por Tipo de Persona, año 2009.**

| Cuenta de número de medidas cautelares de embargo |  | TIPO             |        |                 |        |               |
|---|--|------------------|--------|-----------------|--------|---------------|
| AÑO   | Tipo de medida de embargo                  | Persona Jurídica |        | Persona Natural |        | Total general |
|   |  | f                | %      | f               | %      |               |
| 2009  | Depósito con Extracción                    | 3                | 0,16   | 3               | 0,08   | 6             |
|   | Depósito sin Extracción                    | 123              | 6,65   | 111             | 2,89   | 234           |
|   | Inscripción de Inmuebles                   | 4                | 0,22   | 69              | 1,80   | 73            |
|   | Inscripción de Vehículos                   | 87               | 4,70   | 146             | 3,81   | 233           |
|   | Intervención en Información                | 75               | 4,05   | 91              | 2,37   | 166           |
|   | Retención a Terceros                       | 68               | 3,68   | 79              | 2,06   | 147           |
|   | Retención Bancaria por Medios Electrónicos | 1 490            | 80,54  | 3 338           | 87,00  | 4 828         |
| <b>Total 2009</b>                                 |  | <b>1 850</b>     | 100,00 | <b>3 837</b>    | 100,00 | <b>5 687</b>  |
| <b>Total general</b>                              |  | <b>1 850</b>     |        | <b>3 837</b>    |        | <b>5 687</b>  |

Elaboración: Propia

**Interpretación:**

En la tabla y figura 3, se observa las resoluciones de medidas cautelares de embargo por Tipo de Persona, correspondiente al año 2009, destacándose que la Retención Bancaria por Medios Electrónicos por persona jurídica alcanzó el 80,54% y por persona natural alcanzó el 87,00%.



**Figura 3.** Resoluciones de medidas cautelares de embargo por Tipo de Persona, año 2009

Fuente: Tabla 3.

**Tabla 4:**

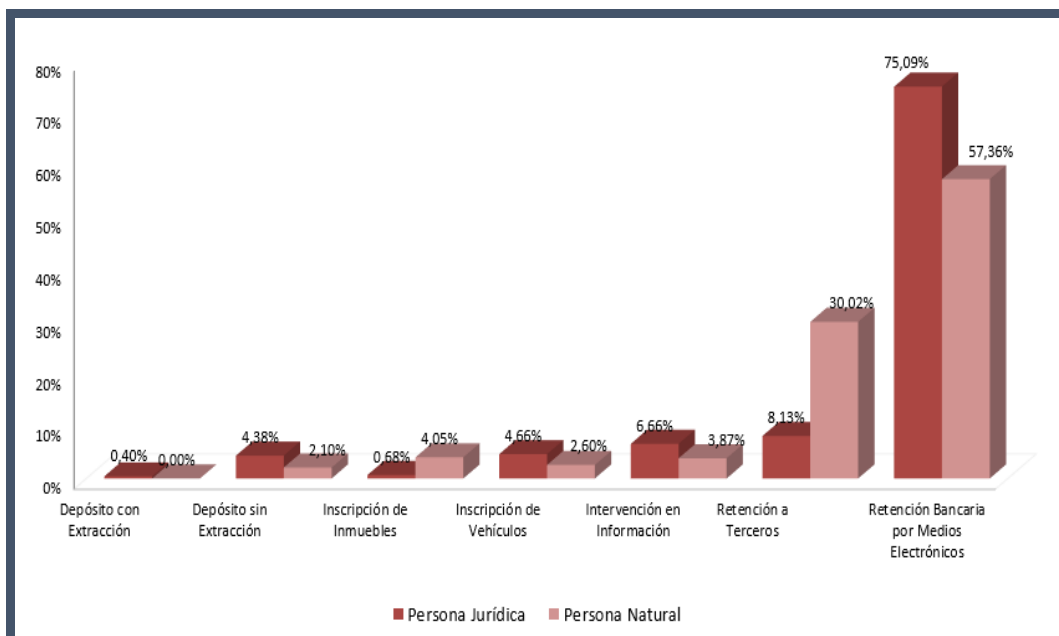
**Resoluciones de medidas cautelares de embargo por Tipo de Persona, año 2010.**

| Cuenta de numero de de medidas cautelares de embargo |  | TIPO             |        |                 |        |               |
|--|--|------------------|--------|-----------------|--------|---------------|
| AÑO  | Tipo de medida de embargo                  | Persona Jurídica |        | Persona Natural |        | Total general |
|  |  | f                | %      | f               | %      |               |
| <b>2010</b>  | Depósito con Extracción                    | 7                | 0,40   |                 | 0,00   | 7             |
|  | Depósito sin Extracción                    | 77               | 4,38   | 46              | 2,10   | 123           |
|  | Inscripción de Inmuebles                   | 12               | 0,68   | 89              | 4,05   | 101           |
|  | Inscripción de Vehículos                   | 82               | 4,66   | 57              | 2,60   | 139           |
|  | Intervención en Información                | 117              | 6,66   | 85              | 3,87   | 202           |
|  | Retención a Terceros                       | 143              | 8,13   | 659             | 30,02  | 802           |
|  | Retención Bancaria por Medios Electrónicos | 1 320            | 75,09  | 1 259           | 57,36  | 2 579         |
| <b>Total 2010</b>                                    |  | <b>1 758</b>     | 100,00 | <b>2 195</b>    | 100,00 | <b>3 953</b>  |
| <b>Total general</b>                                 |  | <b>1 758</b>     |        | <b>2 195</b>    |        | <b>3 953</b>  |

Elaboración: Propia

**Interpretación:**

En la tabla y figura 4, se observa las resoluciones de medidas cautelares de embargo por Tipo de Persona, correspondiente al año 2010, destacándose que la Retención Bancaria por Medios Electrónicos por persona jurídica alcanzó el 75,09% y por persona natural alcanzó el 57,36%.



**Figura 4.** Resoluciones de medidas cautelares de embargo por Tipo de Persona, año 2010

**Fuente:** Tabla 4.Elaboración: Propia

**Tabla 5:**

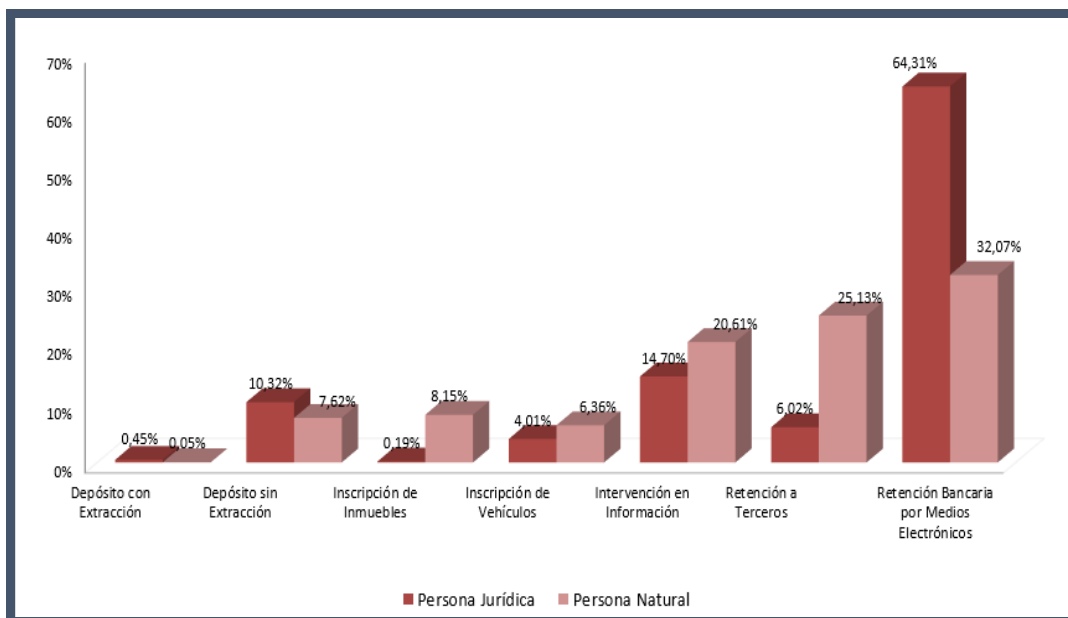
Resoluciones de medidas cautelares de embargo por Tipo de Persona,  
año 2011

| Cuenta de número de resoluciones de medidas cautelares de embargo |  | TIPO             |        |                 |        |               |
|---|--|------------------|--------|-----------------|--------|---------------|
| AÑO   | Tipo de medida de embargo                  | Persona Jurídica |        | Persona Natural |        | Total general |
|   |  | f                | %      | f               | %      |               |
| <b>2011</b>   | Depósito con Extracción                    | 12               | 0,45   | 1               | 0,05   | 13            |
|   | Depósito sin Extracción                    | 278              | 10,32  | 145             | 7,62   | 423           |
|   | Inscripción de Inmuebles                   | 5                | 0,19   | 155             | 8,15   | 160           |
|   | Inscripción de Vehículos                   | 108              | 4,01   | 121             | 6,36   | 229           |
|   | Intervención en Información                | 396              | 14,70  | 392             | 20,61  | 788           |
|   | Retención a Terceros                       | 162              | 6,02   | 478             | 25,13  | 640           |
|   | Retención Bancaria por Medios Electrónicos | 1732             | 64,31  | 610             | 32,07  | 2 342         |
| <b>Total 2011</b>   |  | <b>2 693</b>     | 100,00 | <b>1 902</b>    | 100,00 | <b>4 595</b>  |
| <b>Total general</b>  |  | <b>2 693</b>     |        | <b>1 902</b>    |        | <b>4 595</b>  |

Elaboración: Propia

**Interpretación:**

En la tabla y figura 5, se observa las resoluciones de medidas cautelares de embargo por Tipo de Persona, correspondiente al año 2011, destacándose que la Retención Bancaria por Medios Electrónicos por persona jurídica alcanzó el 64,31% y por persona natural alcanzó el 32,07%.



**Figura 5.** Resoluciones de medidas cautelares de embargo por Tipo de Persona, año 2011

**Fuente:** Tabla 5. Elaboración: Propia

**Tabla 6:**

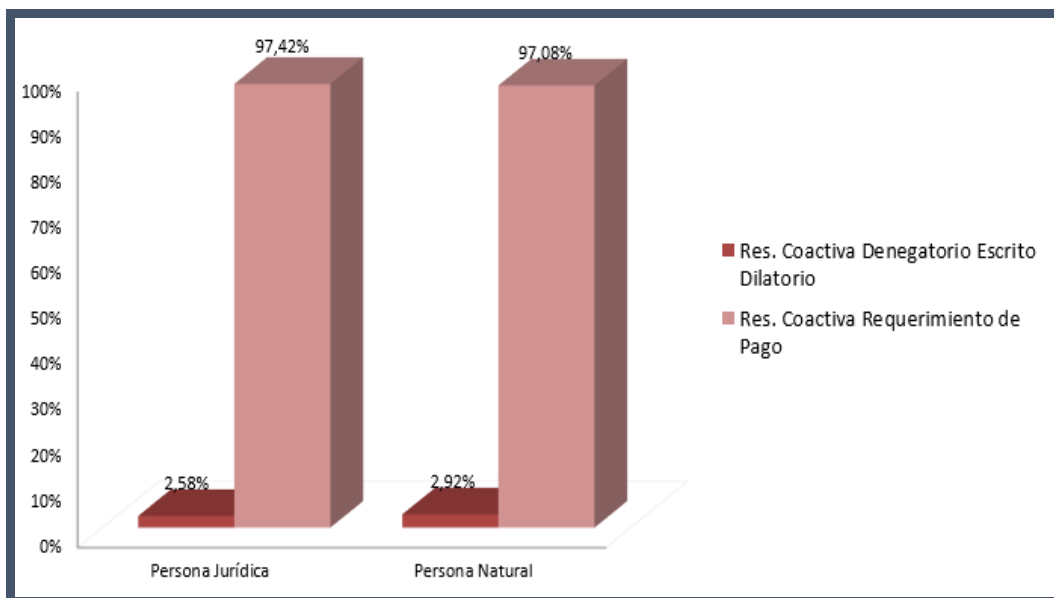
Resoluciones de Requerimiento de Pago de la Deuda Tributaria durante el año 2008.

| Cuenta de número de Requerimiento |  | TIPO             |        |                 |        |               |
|-----------------------------------|--|------------------|--------|-----------------|--------|---------------|
| AÑO                               | Tipo de Documento                      | Persona Jurídica |        | Persona Natural |        | Total general |
|                                   |  | f                | %      | f               | %      |               |
| 2008                              | Res. Coactiva Denegatorio              |                  |        |                 |        |               |
|                                   | Escrito Dilatorio                      | 18               | 2,58   | 22              | 2,92   | 40            |
|                                   | Res. Coactiva<br>Requerimiento de Pago | 680              | 97,42  | 731             | 97,08  | 1 411         |
| <b>Total<br/>2008</b>             |  | <b>698</b>       | 100,00 | <b>753</b>      | 100,00 | <b>1 451</b>  |
| <b>Total<br/>general</b>          |  | <b>698</b>       |        | <b>753</b>      |        | <b>1 451</b>  |

Elaboración: Propia

### Interpretación:

En la tabla y figura 6, se observa la Resoluciones de Requerimiento de Pago de la Deuda Tributaria, año 2008, destacándose que la RRes. Coactiva Requerimiento de Pago, por persona jurídica alcanzó el 97,42% y por persona natural alcanzó el 97,08%.



**Figura 6.** Resoluciones de Requerimiento de Pago de la Deuda Tributaria durante el año 2008.

**Fuente:** Tabla 6.Elaboración Propia

**Tabla 7:**

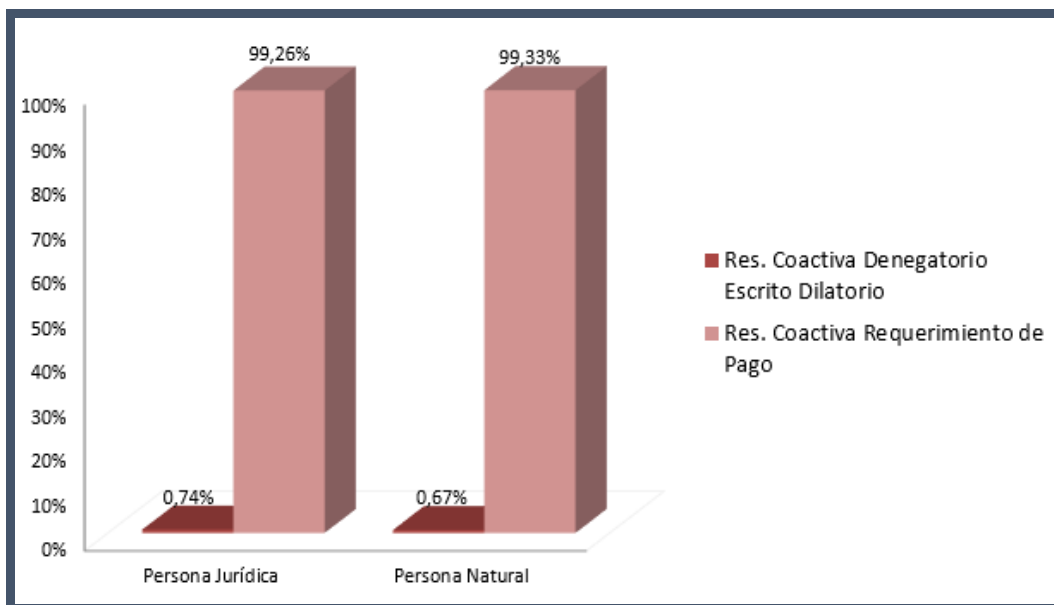
Resoluciones de Requerimiento de Pago de la Deuda Tributaria durante el año 2009.

| Cuenta de número de Requerimiento |   | TIPO             |        |                 |        |               |
|-----------------------------------|---|------------------|--------|-----------------|--------|---------------|
| AÑO                               | Tipo de documento                           | Persona Jurídica |        | Persona Natural |        | Total general |
|                                   |   | f                | %      | f               | %      |               |
| <b>2009</b>                       | Res. Coactiva Denegatorio Escrito Dilatorio | 21               | 0,74   | 29              | 0,67   | 50            |
|                                   | Res. Coactiva Requerimiento de Pago         | 2 812            | 99,26  | 4 328           | 99,33  | 7 140         |
| <b>Total 2009</b>                 |   | <b>2 833</b>     | 100,00 | <b>4 357</b>    | 100,00 | <b>7 190</b>  |
| <b>Total general</b>              |   | <b>2 833</b>     |        | <b>4 357</b>    |        | <b>7 190</b>  |

Elaboración: Propia

### Interpretación:

En la tabla y figura 7, se observa la Resoluciones de Requerimiento de Pago de la Deuda Tributaria, año 2009, destacándose que Res. Coactiva Requerimiento de Pago, por persona jurídica alcanzó el 99,26% y por persona natural alcanzó el 99,33%.



**Figura 7.** Resoluciones de Requerimiento de Pago de la Deuda Tributaria durante el año 2009.

Fuente: Tabla 7.Elaboración Propia

**Tabla 8:**

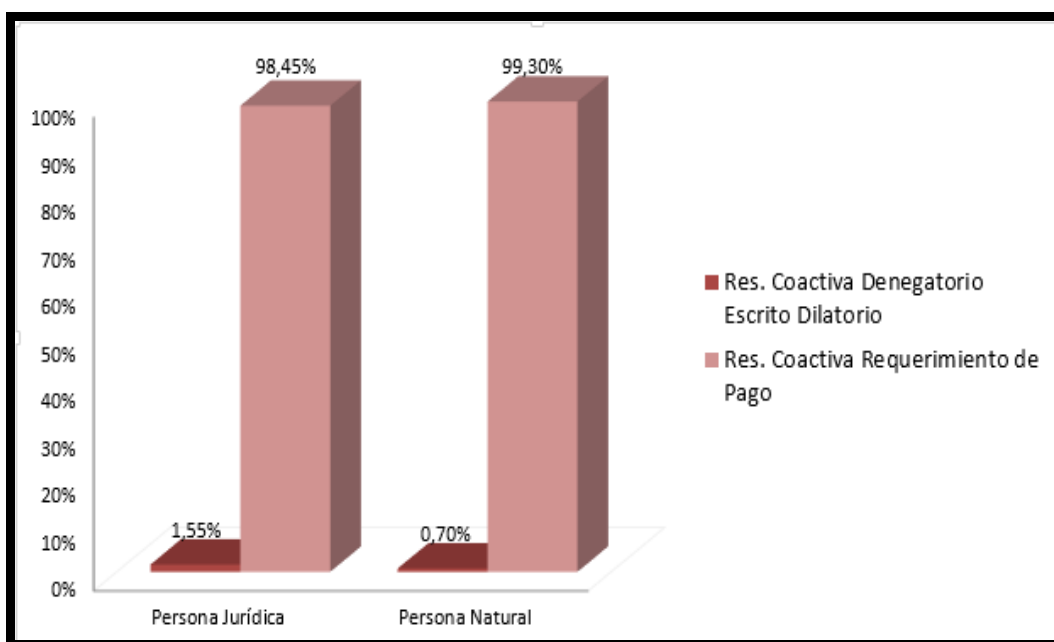
Resoluciones de Requerimiento de Pago de la Deuda Tributaria durante el año 2010.

| Cuenta de numero de Requerimiento |   | TIPO             |        |                 |        |               |
|-----------------------------------|---|------------------|--------|-----------------|--------|---------------|
| AÑO                               | Tipo de documento                           | Persona Jurídica |        | Persona Natural |        | Total general |
|                                   |   | f                | %      | f               | %      |               |
| <b>2010</b>                       | Res. Coactiva Denegatorio Escrito Dilatorio | 31               | 1,55   | 15              | 0,70   | 46            |
|                                   | Res. Coactiva Requerimiento de Pago         | 1 973            | 98,45  | 2 131           | 99,30  | 4 104         |
| <b>Total 2010</b>                 |   | <b>2 004</b>     | 100,00 | <b>2 146</b>    | 100,00 | <b>4 150</b>  |
| <b>Total general</b>              |   | <b>2 004</b>     |        | <b>2 146</b>    |        | <b>4 150</b>  |

Elaboración: Propia

### Interpretación:

En la tabla y figura 8, se observa la Resoluciones de Requerimiento de Pago de la Deuda Tributaria, año 2010, destacándose que Res. Coactiva Requerimiento de Pago, por persona jurídica alcanzó el 98,45% y por persona natural alcanzó el 99,30%.



**Figura 8.** Resoluciones de Requerimiento de Pago de la Deuda Tributaria durante el año 2010.

**Fuente:** Tabla 8.Elaboración: Propia

**Tabla 9:**

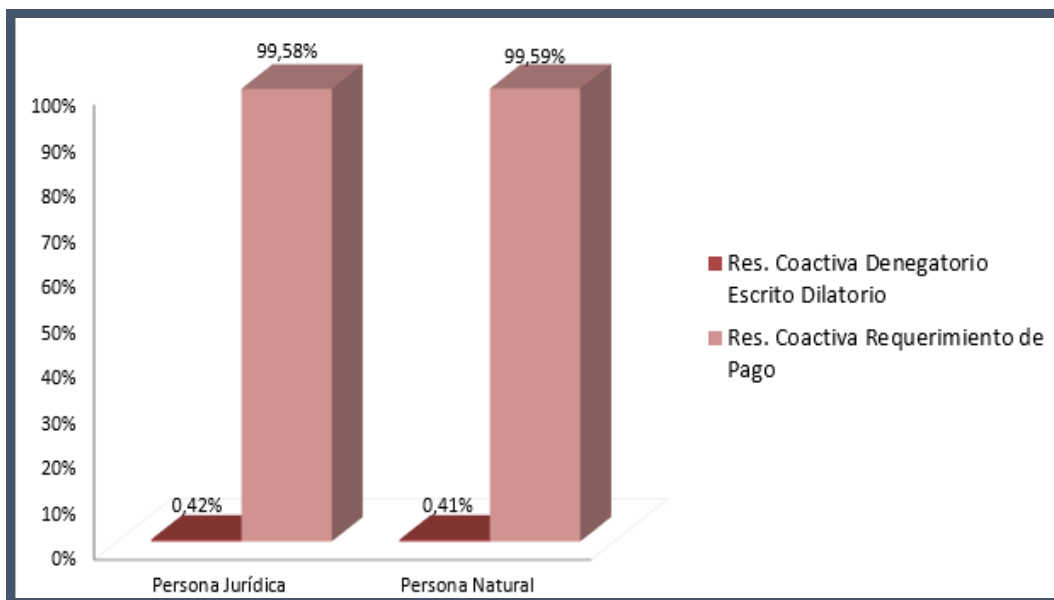
Resoluciones de Requerimiento de Pago de la Deuda Tributaria durante el año 2011.

| Cuenta de número de Requerimiento |   | TIPO             |        |                 |        |               |
|-----------------------------------|---|------------------|--------|-----------------|--------|---------------|
| AÑO                               | Tipo de documento                                 | Persona Jurídica |        | Persona Natural |        | Total general |
|                                   |   | f                | %      | f               | %      |               |
| 2011                              | Res. Coactiva<br>Denegatorio Escrito<br>Dilatorio | 16               | 0,42   | 21              | 0,41   | 37            |
|                                   | Res. Coactiva<br>Requerimiento de Pago            | 3 785            | 99,58  | 5 162           | 99,59  | 8 947         |
| <b>Total<br/>2011</b>             |   | <b>3 801</b>     | 100,00 | <b>5 183</b>    | 100,00 | <b>8 984</b>  |
| <b>Total<br/>general</b>          |   | <b>3 801</b>     |        | <b>5 183</b>    |        | <b>8 984</b>  |

Elaboración: Propia

**Interpretación:**

En la tabla y figura 9, se observa la Resoluciones de Requerimiento de Pago de la Deuda Tributaria, año 2011, destacándose que Res. Coactiva Requerimiento de Pago, por persona jurídica alcanzó el 99,58% y por persona natural alcanzó el 99,59%.



**Figura 9.** Resoluciones de Requerimiento de Pago de la Deuda Tributaria durante el año 2011.

**Fuente:** Tabla N° 9.Elaboración: Propia

**Tabla 10:**

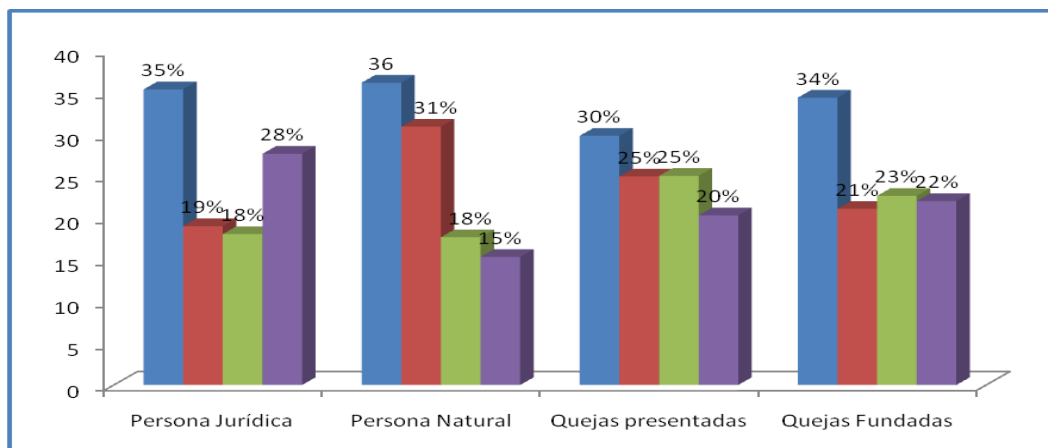
Resoluciones de medidas cautelares de embargo por tipo de persona durante el 2008- 2011.

| AÑO                  | TIPO             |            |                 |            |               |                    |            |                 |            |
|----------------------|------------------|------------|-----------------|------------|---------------|--------------------|------------|-----------------|------------|
|                      | Persona Jurídica |            | Persona Natural |            | Total general | Quejas presentadas |            | Quejas Fundadas |            |
|                      | f                | %          | f               | %          |               | f                  | %          | f               | %          |
| 2008                 | 3 443            | 35         | 4 490           | 36         | 7 933         | 2 345              | 30         | 1 423           | 34         |
| 2009                 | 1 850            | 19         | 3 837           | 31         | 5 687         | 1 963              | 25         | 859             | 21         |
| 2010                 | 1 758            | 18         | 2 195           | 18         | 3 953         | 1 968              | 25         | 967             | 23         |
| 2011                 | 2 693            | 28         | 1 902           | 15         | 4 595         | 1 596              | 20         | 895             | 22         |
| <b>Total general</b> | <b>9 744</b>     | <b>100</b> | <b>12 424</b>   | <b>100</b> | <b>22 168</b> | <b>7 872</b>       | <b>100</b> | <b>4 144</b>    | <b>100</b> |

Elaboración: Propia

**Interpretación:**

En la tabla y figura 10, se observa que las resoluciones de medidas cautelares de embargo por tipo de persona durante el 2008- 2011, alcanzaron los siguientes resultados: en el año 2008, el 35% correspondió al de tipo de persona jurídica; y, el 36% al de persona natural. En el año 2009 el 19% al de persona jurídica; y, el 31% al de persona natural. En el año 2010 los dos tipos de persona alcanzaron el 18%; y en el año 2011, el 28% correspondió al de persona jurídica y el 15% al de persona natural. En cuanto a las quejas presentadas durante el período 2008 al 2011, correspondió a un total de 7 872, siendo declaradas fundadas un total de: 4 144; el cual correspondió al 53% del total de quejas presentadas, lo que implica una evidente vulneración de derechos.



**Figura 10.** Resoluciones de medidas cautelares de embargo por tipo de persona durante el 2008- 2011.

**Fuente:** Tabla N° 10.Elaboración: Propia

**Tabla 11:**

Requerimiento de Pago de la Deuda por tipo de persona durante el 2008-2011.

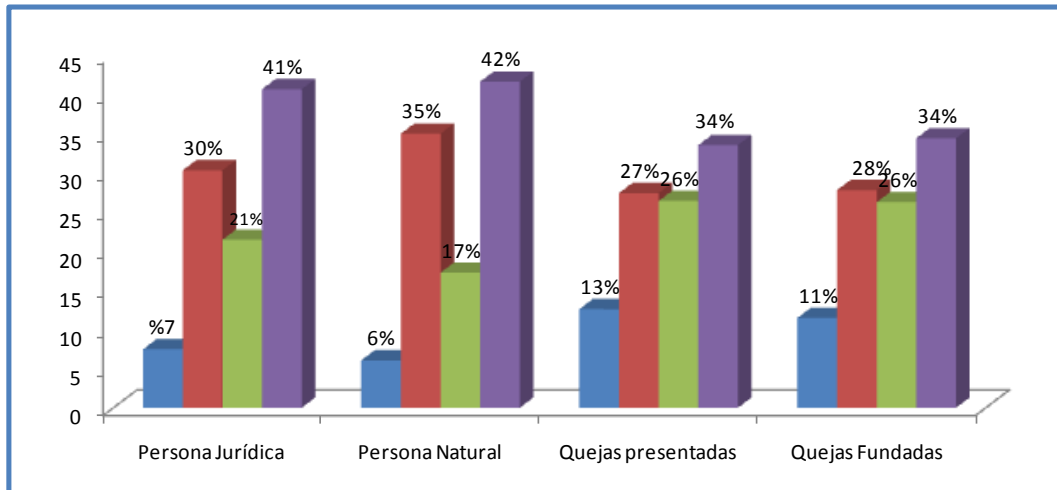
| AÑO                  | TIPO             |            |                 |            | Total general | Quejas presentadas |            | Quejas Fundadas |            |
|----------------------|------------------|------------|-----------------|------------|---------------|--------------------|------------|-----------------|------------|
|                      | Persona Jurídica |            | Persona Natural |            |               | f                  | %          | f               | %          |
|                      | f                | %          | f               | %          |               | f                  | %          | f               | %          |
| 2008                 | 698              | 7          | 753             | 6          | 1 451         | 923                | 13         | 421             | 11         |
| 2009                 | 2 833            | 30         | 4 357           | 35         | 7 190         | 2 010              | 27         | 1 020           | 28         |
| 2010                 | 2 004            | 21         | 2 146           | 17         | 4 150         | 1 936              | 26         | 963             | 26         |
| 2011                 | 3 801            | 41         | 5 183           | 42         | 8 984         | 2 459              | 34         | 1 263           | 34         |
| <b>Total general</b> | <b>9 336</b>     | <b>100</b> | <b>12 439</b>   | <b>100</b> | <b>21 775</b> | <b>7 328</b>       | <b>100</b> | <b>3 667</b>    | <b>100</b> |

Elaboración: Propia

### Interpretación:

En la tabla y figura 11, se observa que el requerimiento de pago, por tipo de persona durante el 2008- 2011, alcanzaron los siguientes resultados: en el año 2008, el 7% correspondió al de tipo de persona jurídica; y, el 6% al de persona natural. En el año 2009 el 30% al de persona jurídica; y, el 35% al de persona natural. En el año 2010 el 21% correspondió al de tipo

de persona jurídica; y, el 17% al de persona natural; y en el año 2011, el 41% correspondió al de persona jurídica y el 42% al de persona natural. En cuanto a las quejas presentadas durante el período 2008 al 2011, correspondió a un total de 7 328, siendo declaradas fundadas un total de: 3 667; el cual correspondió al 50.04% del total de quejas presentadas, lo que implica una evidente vulneración de derechos.



**Figura 11.** Requerimiento de Pago de la Deuda por tipo de persona durante el 2008- 2011.

**Fuente:** Tabla N° 11.Elaboración: Propia

## **CAPITULO VII**

### **DISCUSION**

#### **7.1. DISCUSIÓN DE RESULTADOS**

La presente investigación determinó el efecto de la aplicación de los procedimientos de cobranza coactiva seguida contra deudores tributarios en los principios constitucionales de legalidad y los derechos fundamentales de las personas en la Región Tacna en los años 2008 – 2011.

En las tablas y figuras del 1 al 11 se observan los resultados. Los resultados nos permiten inferir que: Si el Tribunal Fiscal desatiende los recursos de queja, entonces los procedimientos de cobranza coactiva seguido contra los deudores tributarios vulneran los principios constitucionales de legalidad y los derechos fundamentales de las personas.; al confirmar con los resultados del trabajo de campo lo siguiente:

***a) Si el Tribunal Fiscal desatiende los recursos de queja, entonces los procedimientos de cobranza coactiva seguido contra los deudores tributarios se prolongan, al hallarse que:***

Durante el período 2008-2011, existen más del 53% de casos en los que los plazos son excedidos afectándose los derechos de las personas involucradas en estos hechos. Se observan en los resultados de los diferentes casos de recursos de quejas declarados fundadas, con lo cual prueba esta hipótesis.

***b) Si el Tribunal Fiscal desatiende los recursos de queja, entonces los procedimientos de cobranza coactiva seguida contra los deudores tributarios vulneran los principios constitucionales de legalidad.***

Durante 2008-2011, en más del 80% de los casos de retención bancaria por medios electrónicos en los que con resolución de superintendencia han aprobado el procedimiento de cobranza coactiva, sin estar facultado para este acto; asimismo se observo que al menos entre el 53% y el 50% las quejas presentadas han sido declaradas fundadas vulnerando el principio de legalidad, con lo cual se prueba esta hipótesis.

***c) Si el Tribunal Fiscal desatiende los recursos de queja, entonces los procedimientos de cobranza coactiva seguida contra los***

***deudores tributarios vulneran los derechos fundamentales de las personas.***

En la tabla 2 al 11, se observa que existen diferente tipos de medida de embargo y requerimiento de pago, en los que al menos entre el 53% y el 50% de las quejas presentadas han sido declaradas fundadas vulnerando los derechos fundamentales de las personas, con lo cual se prueba esta hipótesis.

En congruencia, Jorge Danós Ordoñez (2000). En el estudio de investigación “EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA COMO MANIFESTACION DE LA POTESTAD DE LA ADMINISTRACION PUBLICA DE EJECUCION FORZOSA DE SUS ACTOS, señala que:

El procedimiento de cobranza coactiva regulado en el Código Tributario y en el Decreto Ley N° 17355, adolece de ciertas imprecisiones que han contribuido a los frecuentes abusos cometidos por lo auxiliares coactivos que, en el ejercicio de sus funciones, se muestran como una manifestación abusiva del poder de la Administración Pública.

Adicionalmente, Marcelo Saavedra Barros (2010). En el estudio de investigación “Propuesta de Gestión para la Ejecución Coactiva, aplicable a la Administración Tributaria Central, señala que: El procedimiento

coactivo aparece como una realidad ético jurídica, tributaria; adherida a principios doctrinarios y técnicos del régimen tributario, implantado en el campo de la administración y gestión tributaria efectivizado por un órgano no dependiente ni adscrito a las otras funciones del Estado. Este procedimiento de ejecución, goza de la utilización de medios de fuerza legales, para hacer efectivo el pago de lo que, por cualquier concepto, se debe al Estado y a las demás instituciones del sector público.

Asimismo, Lourdes Chau (1999). En el estudio de investigación “EL PROCEDIMIENTO DE IMPUGNACIÓN DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ”, señala que: Los actos administrativos constituyen 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 en una situación concreta. Un acto administrativo es válido si se ha dictado considerando lo dispuesto por la ley, por el órgano competente, con la debida motivación y consta en el respectivo instrumento (art. 109º del CT); a su vez, será eficaz luego de que haya sido debidamente notificado (art. 104º del CT).

En el orden nacional, si bien las normas especiales de la materia tributaria no tienen un desarrollo de los principios que inspiran el procedimiento administrativo, ello si ocurre en la Ley del Procedimiento Administrativo General, la cual es de plena aplicación, así, se asumen como tales, los siguientes: de legalidad, debido procedimiento, impulso de oficio, razonabilidad, imparcialidad, informalismo, presunción de veracidad, conducta procedimental, celeridad, eficacia, verdad material, participación, simplicidad, uniformidad, predictibilidad y privilegio de controles posteriores.

La presente investigación afirma que Si el Tribunal Fiscal desatiende los recursos de queja, entonces los procedimientos de cobranza coactiva seguidos contra los deudores tributarios vulneran los principios constitucionales de legalidad y los derechos fundamentales de las personas..

## **7.2. CONTRASTACIÓN DE HIPÓTESIS.-**

### **Hipótesis general**

**Si el Tribunal Fiscal desatiende los recursos de queja, entonces los procedimientos de cobranza coactiva seguidos contra**

**los deudores tributarios vulneran los principios constitucionales de legalidad y los derechos fundamentales de las personas.**

El Tribunal fiscal es un organismo resolutorio de máxima jerarquía administrativa en materia tributaria, la existencia del tribunal constituye una garantía para el contribuyente, quien tiene todo el derecho de plantear sus puntos de vista ante un órgano especializado en materia tributaria como lo es el tribunal, a fin de que respeten sus derechos y que la aplicación de la norma tributaria dentro del procedimiento de cobranza coactiva sea la correcta por parte de los funcionarios de la Administración Tributaria .

Una de las funciones de Tribunal Fiscal es el de resolver los recursos de queja que presenten los deudores tributarios, contra las actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en el Código Tributario, así como los que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera.

El Tribunal Fiscal debe resolver dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de presentado el recurso, tratándose de recursos contra la Administración Tributaria si no resuelve dentro del plazo señalado se

pueden vulnerar los principios constitucionales de legalidad y los derechos fundamentales de las personas.

### **Hipótesis específicas**

**H1: Si el Tribunal Fiscal desatiende los recursos de queja, entonces los procedimientos de cobranza coactiva seguidos contra los deudores tributarios se prolongan.**

El plazo establecido de 20 días para resolver los recursos de queja parecería reducido pero dada la carga procedimental del tribunal fiscal los procedimientos de cobranza coactiva se prolongan afectándose ciertos derechos de los deudores tributarios, por lo que resulta necesario dotar de mayores recursos al Tribunal.

En la tabla 1, se observa que durante el período 2008-2011, existen más del 53% de casos en los que los plazos son excedidos afectándose los derechos de las personas involucradas en estos hechos. Se observan en los resultados de los diferentes casos de recursos de quejas declarados fundadas, con lo cual prueba esta hipótesis.

**H2: Si el Tribunal Fiscal desatiende los recursos de queja, entonces los procedimientos de cobranza coactiva seguida contra los**

**deudores tributarios vulneran los principios constitucionales de legalidad.**

No atender los recursos de queja trae como consecuencia la vulneración del principio de legalidad ya que la actuación del ejecutor coactivo que se basa en la aplicación de las normas tributarias y de su reglamento de cobranza coactiva que como hemos desarrollado agregado a ello, la administración tributaria ha vulnerado dicho principio al haber aprobado con Resolución de Superintendencia el procedimiento de cobranza coactiva cuando no tiene facultad legal para hacerlo, ya que debió ser aprobado por Decreto supremo.

En la tabla 2 al 11, se observa que existen diferente tipos de medida de embargo en los que destaca que en más del 80% de los casos de retención bancaria por medios electrónicos en los que con resolución de superintendencia han aprobado el procedimiento de cobranza coactiva, sin estar facultado para este acto; asimismo se observo que al menos entre el 53% y el 50% las quejas presentadas han sido declaradas fundadas vulnerando el principio de legalidad, con lo cual se prueba esta hipótesis.

**H3: Si el Tribunal Fiscal desatiende los recursos de queja, entonces los procedimientos de cobranza coactiva seguida contra los**

**deudores tributarios vulneran los derechos fundamentales de las personas.**

Si el tribunal fiscal no atiende los recursos de queja, el ejecutor coactivo en aplicación de su reglamento vulnera algunos derechos fundamentales con la finalidad de obtener mayores ingresos a favor del fisco; por lo tanto se requiere la intervención inmediata de un órgano que tenga la facultad de frenar los abusos que puedan cometerse.

En la tabla 2 al 11, se observa que existen diferente tipos de medida de embargo y requerimiento de pago, en los que al menos entre el 53% y el 50% de las quejas presentadas han sido declaradas fundadas vulnerando los derechos fundamentales de las personas, con lo cual se prueba esta hipótesis.

## **CONCLUSIONES**

Primera:

La atención de los procedimientos de cobranza coactiva seguida contra los deudores tributarios, es realizada en plazos excesivos. Existen más del 53% de casos en los que los plazos son excedidos afectándose los derechos de las personas involucradas en estos hechos. Asimismo en los resultados de los diferentes casos, los recursos de quejas han sido declarados fundadas, lo que refuerza los hallazgos.

Segunda:

Existen diferente tipos de medida de embargo en los que con resolución de Superintendencia han aprobado el procedimiento de cobranza coactiva, sin estar facultado para este acto; asimismo se observo que al menos entre el 53% y el 50% las quejas presentadas han sido declaradas fundadas vulnerando el principio de legalidad.

El principio de legalidad tributaria es uno de los principios fundamentales del Estado de Derecho; en tal sentido es una forma de expresión de la ley formal y el respeto de todo el orden jurídico subordinado a éste.

Tercera:

Los procedimientos de cobranza coactiva seguida contra los deudores tributarios vulneran los derechos fundamentales de las personas. Existen diferente tipos de medida de embargo y requerimiento de pago, en los que al menos entre el 53% y el 50% de las quejas presentadas han sido declaradas fundadas vulnerando los derechos fundamentales de las personas.

Cuarta:

Los procedimientos de cobranza coactiva seguidos contra los deudores tributarios vulneran los principios constitucionales de legalidad y los derechos fundamentales de las personas.

Una de las funciones de Tribunal Fiscal es el de resolver los recursos de queja que presenten los deudores tributarios, contra las actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en el Código Tributario, así como los que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera.

El Tribunal Fiscal debe resolver dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de presentado el recurso, tratándose de recursos contra la

Administración Tributaria si no resuelve dentro del plazo señalado se pueden vulnerar los principios constitucionales de legalidad y los derechos fundamentales de las personas.

## **RECOMENDACIONES**

Primera:

La administración Tributaria debe utilizar toda la información e historia de los contribuyentes que se encuentran en la base de datos a fin de no llegar a cometer arbitrariedades en la ejecución del procedimiento de cobranza coactiva.

Segunda:

La Superintendencia de Administración Tributaria, debe modificar el marco legal que regula el procedimiento de cobranza coactiva a fin de respetar el principio de legalidad y el orden constitucional de las normas dentro del sistema jurídico nacional.

Tercera:

La Superintendencia de Administración Tributaria, debe adecuar cambios en el Código Tributario a fin de suprimir las malas prácticas como lo colocación de carteles o afiches en el domicilio fiscal de los deudores tributarios que no solo denigran la dignidad humana sino que también atentan contra derechos como la de vivir en forma tranquila dentro de un campo armonioso junto con su familia.

Cuarta:

La SUNAT, debe normar las actuaciones del personal que trabaja en las áreas de cobranza coactiva a fin de que asuman responsabilidades administrativas, civiles y penales cuando actúan en el ejercicio de sus funciones.

Quinta:

La SUNAT, debe crear una estructura de atención de los recursos de quejas presentados por los contribuyentes ante el Tribunal fiscal, promoviendo la atención rápida y eficaz de dichos recursos.

Sexta:

La SUNAT, debe adecuar dentro de la organización de la administración tributaria nuevas funciones como el cobro persuasivo a fin de evitar ingresar al cobro coactivo así como tiene implementados muchos países de Latinoamérica.

La SUNAT, debe invertir en tener un sistema de Tecnología de la Información suficiente y necesario que guarde información de antecedentes históricos de los contribuyentes

Séptima:

La SUNAT, debe considerar que en el caso del personal que labora dentro de las áreas operativas, este debe estar integrado por profesionales que hayan pasado un riguroso concurso de selección con perfiles para el puesto, recomendándose que sean profesionales en derecho que sean los que ocupen los puestos.

Octava:

La SUNAT, debe segmentar la cartera de cobranza coactiva, basándose en criterios objetivos que permitan clasificar a los contribuyentes morosos en varias categorías según la tipología de cada caso, no se debe actuar con un contribuyente que se encuentra recién en cobranza que con uno que se considera antiguo.

Novena:

La SUNAT, debe implementar mecanismos de presión tributaria y la administración personalizada, ya que constituyen la mejor solución para la recuperación de la deuda, pero esta debe encontrarse en marca dentro de los procedimientos que respeten los derechos de los contribuyentes.

Decima:

Se debe contar con indicadores para la función de cobranza coactiva, los mismos que deben estar apegados al proceso, enfocados al deudor y abarcar resultados tangibles y de percepción, indicadores que nos permitan medir avances y corregir deficiencias y no para evidenciar o justificar actuaciones.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABAD YUPANQUI, Samuel.(1991). Derecho jurisdiccional I. Parte general: Bosch.Barcelona.
- ACADEMIA INTERNACIONAL DE DERECHO TRIBUTARIO (2009) "Derecho Tributario Aspectos Constitucionales:Editora Jurídica Griley. Primera Edición. Perú.
- AMATUCCI, Andrea (2001) "Tratado de derecho tributario" Tomo I y II:Editorial Temis S.A. Primera Edición. España
- ARIANO DEHO, Eugenia, (2009) "Embargo Tercerías y Remate Judicial en la jurisprudencia Procesal Civil:Gaceta Jurídica S.A. Perú.
- ASOCIACIÓN CIVIL THEMIS "Revistas de Derecho Themis":Varios ediciones, Segunda Época. Perú.
- BACACORSO, Gustavo (1995) "El Procedimiento de Ejecución Coactiva":Editora Jurídica Griley E.I.R.L. Perú.
- BARTRA CASTRO, Jorge (1997)"La Ejecución Coactiva en la Jurisprudencia Tributaria:Gaceta Jurídica S. A. Perú.
- BARDALES CASTRO, Percy y otros (2011)"La Prueba en el Procedimiento Tributario: Gaceta Jurídica S. A. Perú.
- BERNALES BALLESTEROS, Enrique (1996) La constitución de 1993 Análisis Comparado: CIEDLA Lima. Primera Edición. Perú.

BARCELONA LLOP, Juan Rafael (1995).“Nociones Fundamentales de Derecho Tributario: Legis Perú S.A. Tercera Edición. Colombia

BETANCOR RODRÍGUEZ, A.(1992).La evolución histórico-normativa de la ejecución de sentencias contencioso-administrativas (1845-1956)”, en Documentación Administrativa, núm. 209, enero-abril, 1987.

BOQUERA, Jorge (1996) “Fundamentos de Derecho Tributario”: Ediciones Palestra. Primer Año. Perú.

BRIONES, Guillermo. (2002): Metodología de la Investigación Cuantitativa en las Ciencias Sociales: ARFO Editores e impresores Ltda. Colombia.

CABANELLAS, Guillermo (1994) “Diccionario Enciclopédico De Derecho Usual”

CABALLERO ROMERO, Alejandro. (2000): Metodología de la Investigación Científica: Diseño con Hipótesis Explicativas: Ares.Lima-Perú.

COSTA, Marcelo (2000) “La Administración Tributaria” en cuadernos tributarios N° 24 IFA-PERÚ

COSSÍO CARRASCO, Viviana (2008) “Criterios Jurisprudenciales en materia tributaria”: Gaceta Jurídica S.A. Primera Edición Perú.

CHIRI CHANG, Isabel (2006) “Procedimiento de Cobranza Coactiva ¿Cómo afrontar un procedimiento coactivo iniciado por la SUNAT?”: Gaceta Jurídica para la Revista Contadores y Empresas. Perú.

DANOS ORDOÑEZ, Jorge y otro (1999) "El Procedimiento de Ejecución coactiva, Cometarios al nuevo Régimen": Gaceta Jurídica Editores S.R.L. Perú.

DROMI, José Roberto (1973) "Instituciones de derecho administrativo": Astrea. Buenos Aires :

GACETA JURÍDICA S.A. (2006) "Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria", Primera Edición. Perú.

GACETA JURÍDICA S.A., (2006) "La Constitución Comentada Tomo I y II Primera Edición. Perú.

GACETA JURÍDICA S.A. (2007) "Dialogo con Jurisprudencia": Varias Ediciones. Perú.

GAMBA VALEGA, Cesar (2000) La discrecionalidad en el Derecho Tributario: Revista SUNAT. Perú.

GARCÍA DE ENTERRIA, Luis, (1997) "Cobranza Coactiva ¿Después de la deuda tributaria qué?: Juristas Editores EIRL.Lima

GIULIANI FOUNROUGE, Carlos María (1993) Derecho Financiero: Depalma. Buenos Aires.

GUÁITA, A. (1958).Eficacia del Acto Administrativo:RAP.Madrid.

HERNÁNDEZ SAMPIERI, Roberto y otros. (2004): Metodología de la Investigación: McGraw Hill Interamericana. México.

HINOJOZA MÍNGUEZ, Alberto (2005)"El embargo y otras medidas cautelares": Editorial San Marco. Tercera Edición Perú.

- HINOJOZA MÍNGUEZ, Alberto (1998) "Procedimiento Coactivo": Ediciones Jurídicas 1998. Perú
- HUAMANI CUEVA, Rosendo (2007) "Código Tributario Comentado": Jurista Editores EIRL. Quinta Edición. Perú.
- INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (1983) "Derechos y Garantías del Contribuyente": Palestra. España.
- JARACH, Dino (1943) "Teoría General de lo Tributario": Editora Grijley EIRL. Perú.
- MARIENHOFF, Miguel S. (1997). Tratado de Derecho Administrativo, t. IV: El Buho. Buenos Aires.
- MENDOZA UGARTE, Armando (2009) "La Ejecución Coactiva" Línea Negra SAC. Perú.
- MEZINAS MONTERO, Federico (2010) "Jurisprudencia Tributaria y de Consumo de Carácter Constitucional: Gaceta Jurídica. Perú.
- MORALES MEJÍA, Jaime, (2012) "Manual del Litigante Tributario, RAE Jurisprudencia ECB Ediciones SAC.
- MORON URBINA, Juan Carlos (2005). "El Nuevo régimen de los actos administrativos en la Ley 27444": Gaceta Jurídica. Perú
- NIETO, Alejandro. "La inactividad de la Administración y el recurso contencioso-administrativo". En: Revista de Administración Pública. N° 37, Madrid, enero-abril de 1962, p. 75 y ss., especialmente p. 80

- LAFUENTE, Mercedes(1992).Ejecución forzosa de los actos administrativos: Jurista Editores. Lima.
- LÓPEZ DÍAZ, Antonio (1992). El procedimiento de cobranza coactiva: Jurista Editores. Lima.
- OCHOA CARDICH, Cesar, (2011) “Jurisprudencia Constitucional Económica”: RAE Jurisprudencia ECB Ediciones SAC.Lima.
- PALESTRA EDITORES, (2006) Temas de Derecho Tributario y Derecho Público Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller: Palestra Editores Primera Edición. Perú.
- RIOJA BERMÚDEZ, Alexander, (2009) “La Constitución Política del Perú” Jurista Editores EIRL. Primera Edición. Perú
- RODRÍGUEZ SOSA, Miguel Ángel. (1994): Investigación Científica. Teoría y Métodos: Pacífico editores. Lima-Perú.
- RUBIO CORREA, Marcial (2001) Sistema Jurídico Introducción al Derecho Universidad Católica del Perú PUPC:PUCP.Lima Perú
- SANZ PAREDES, Jorge (1990). El Procedimiento de Cobranza Coactiva: Jurista Editores.Lima.
- SÁNCHEZ CARLESSI, Hugo y REYES MESA, Carlos (1996): Metodología y Diseño de la Investigación Científica:Editorial Mantaro. Lima-Perú.
- SIERRA BRAVO, Restituto (1999): Tesis Doctorales y trabajos de Investigación Científica:Editorial Paraninfo. Quinta edición. España.

SOPEÑA, Jordi (1993).Compendio de Normas Legales del Procedimiento de Cobranza Coactiva:Jurista.Perú.

SORIA LUJÁN, Daniel. (2003).Reflexiones sobre algunos aspectos procesales y jurisprudenciales del hábeas data”: En Cuadernos Jurisprudenciales. Suplemento mensual de Diálogo con la Jurisprudencia, año 3, núm. 28, octubre de 2003, p. 10.

TAFUR PORTILLA, Raúl. (2002), “La tesis Universitaria.” Editorial Mantaro. Lima-Perú.

TIRADO BARREDA, José Antonio, (2008) “El control difuso de la Constitucionalidad de las Leyes por parte de la Administración Pública” Editora Grijley EIRL. Perú.

VILLEGAS, Héctor Belisario (2002).Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Derecho Tributario”: Editorial Astea Octava Edición Buenos Aires Argentina.

ZEGARRA ALIAGA, Jaime (2000). Tercería preferente de pago:Jurista Editores. Lima

#### **PAGINAS WEB CONSULTADAS**

[www.sunat.gob.pe](http://www.sunat.gob.pe)

[www.tc.gob.pe](http://www.tc.gob.pe)

[www.mef.gob.pe](http://www.mef.gob.pe)

[www.tf.gob.pe](http://www.tf.gob.pe)

[www.ciat.org](http://www.ciat.org)

# **ANEXOS**

**ANEXO 01: PROYECTO DEL REGLAMENTO DEL PROCEDIMIENTO  
DE COBRANZA COACTIVA DE LA SUNAT**

**DECRETO SUPREMO N° \_\_\_\_\_-2015-EF**

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

Lima, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2015

**CONSIDERANDO:**

Que mediante el Decreto Legislativo N° 953 se modificó el Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF y normas modificatorias;

Que el Artículo 111° de la Ley General de Aduanas aprobada mediante Decreto Legislativo N° 809 y modificatorias establece que el procedimiento contencioso, incluido el de revisión ante el Poder Judicial, el no contencioso y el de cobranza coactiva se regirá por lo establecido en el Código Tributario;

Que de conformidad con la Ley N° 27658 mediante decreto supremo se dispuso la fusión de la Superintendencia Nacional de Aduanas – ADUANAS con la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria –SUNAT otorgándose a ésta última la calidad de entidad incorporante.

Que el último párrafo del Artículo 56° y el último párrafo del numeral 1 del Artículo 57° del Código Tributario señalan que mediante Resolución de Superintendencia se establecerá las condiciones para el otorgamiento de

la Carta Fianza y de las garantías que sustituyan la medida cautelar previa al Procedimiento de cobranza coactiva;

Que, asimismo, el último párrafo del citado Artículo 56° establece que mediante Resolución de Superintendencia la SUNAT dictará las demás normas necesarias para la sustitución y remate de bienes perecederos que hubieran sido embargados;

Que el Título II del Libro Tercero del Código Tributario regula el Procedimiento de Cobranza Coactiva de la SUNAT, estableciéndose en su Artículo 114°, que el procedimiento de cobranza coactiva de la SUNAT se regirá por las normas contenidas en el código tributario;

Que mediante los incisos c) de los numerales 18.6 de los Artículos 18° de las Resoluciones de Superintendencia Núms. 157-2004/SUNAT y 158-2004/SUNAT se dispuso que la SUNAT aprobará el procedimiento del remate por Internet aplicable a los bienes materia de la sanción de comiso prevista en el Artículo 184° del Código Tributario y de los vehículos internados temporalmente al amparo del Artículo 182° del citado Código;

Que resulta necesario establecer las condiciones para el otorgamiento de la Carta Fianza y otras garantías que presenten los deudores tributarios para levantar las medidas cautelares y aprobar el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva de la SUNAT;

En uso de las facultades conferidas por la norma II Y IV del Título Preliminar y los Artículos 56°, 57° y 114° del Código Tributario 115-2002-PCM y de conformidad lo establecido en las normas del Poder Ejecutivo

Con el voto aprobatorio del consejo de ministros

**SE RESUELVE:**

**Artículo 1°.-** Apruébase el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva de la SUNAT regulado por el Código Tributario conformado por Tres (3) títulos, Treinta y cinco (35) y dos (2) disposiciones finales, el mismo que forma parte integrante de la presente Resolución.

**Artículo 2°.-** Delégase en el Intendente de Aduana Marítima del Callao, Intendente de Aduana Aérea del Callao, Intendente de Fiscalización y Gestión de Recaudación Aduanera, Intendentes de Aduanas desconcentradas, Intendente de Principales Contribuyentes Nacionales, Intendentes Regionales y en los Jefes de las Oficinas Zonales de la SUNAT la facultad de designar a los Responsables titulares y alternos del remate, donación o destino de los bienes que se encuentren en situación de abandono según lo previsto en el Artículo 121 – A° del Código Tributario y en la Cuarta Disposición Transitoria del Decreto Legislativo N° 953, según sea el caso.

**Artículo 3°.-** Delégase en el Intendente de Aduana Marítima del Callao, Intendente de Aduana Aérea del Callao, Intendente de Fiscalización y Gestión de Recaudación Aduanera, Intendentes de Aduanas desconcentradas, Intendente de Principales Contribuyentes Nacionales, Intendentes Regionales y en los Jefes de las Oficinas Zonales de la SUNAT la facultad de autorizar la donación o destino de los bienes en situación de abandono según lo dispuesto en el Artículo 121 – A° del Código Tributario y en la Cuarta Disposición Transitoria del Decreto Legislativo N° 953, según sea el caso, a los sujetos que figuren en la Relación de Beneficiarios que se apruebe mediante Resolución de Superintendencia.

**Artículo 4°.-** Delégase en el Intendente de Aduana Marítima del Callao, Intendente de Aduana Aérea del Callao, Intendente de Fiscalización y Gestión de Recaudación Aduanera, Intendente de Principales Contribuyentes Nacionales, Intendentes de Aduanas desconcentradas y en los Intendentes Regionales la facultad de designar a los Auxiliares Coactivos que ejercerán sus funciones en la Dependencia a la cual han sido designados.

**Artículo 5°.-** Derógase la Resolución de Superintendencia N° 016-97/SUNAT y norma modificatoria, la Resolución de Superintendencia de Aduanas N° 000758 del 27 de junio de 1999 y la Resolución de Superintendencia de Aduanas N° 000803 del 5 de julio de 2001 y la resolución de superintendencia N° 216-2006.

**Artículo 6°.- El reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva** entrará en vigencia al día siguiente de su publicación.

Dado en la casa de gobierno a los      días del mes      de año

Presidente Constitucional de la República

## **REGLAMENTO DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA**

### **TÍTULO I**

#### **DISPOSICIONES GENERALES**

##### **Artículo 1°.- ÁMBITO DE APLICACIÓN**

El presente Reglamento es de aplicación para:

- a. El Procedimiento de Cobranza Coactiva que lleve a cabo la SUNAT señalado el Código Tributario
- b. Las medidas cautelares previas a que se refieren los Artículos 56°, 57° y 58° del Código Tributario.
- c. La ejecución de las garantías otorgadas a favor de la SUNAT según lo dispuesto en el numeral 4 del Artículo 116° del Código.

##### **Artículo 2°.- FUNCIÓN DEL EJECUTOR**

Es función del Ejecutor ejercer, a nombre de la SUNAT, las facultades previstas en el Código así como cumplir con lo dispuesto en el presente Reglamento para cautelar el pago de la deuda tributaria.

##### **Artículo 3°.-COMPETENCIA DEL EJECUTOR**

El Ejecutor ejercerá sus facultades y funciones en la(s) dependencia(s) para la(s) cual(es) ha sido designado por la SUNAT mediante resolución de superintendencia.

Las acciones de cobranza ordenadas por el Ejecutor se desarrollarán, trabarán o ejecutaran, según sea el caso, en cualquier lugar donde se encuentren los bienes o derechos del Deudor, pudiendo comisionar al Ejecutor de la dependencia donde se encuentren los bienes o derechos del Deudor para que lleve a cabo la diligencia ordenada, con conocimiento del deudor tributario.

##### **Artículo 4°.- FACULTADES DEL EJECUTOR**

El Ejecutor ejercerá las facultades establecidas en el Código Tributario considerando lo siguiente:

- a. Verificará la exigibilidad de la deuda tributaria a efectos de cumplir con lo dispuesto en el numeral 1 del Artículo 116° del Código.
- b. Ordenará que se inicien las medidas cautelares en día hábil. Se podrá efectuar el embargo en día y/u hora inhábil considerando su forma, el rubro del negocio del Deudor o del tercero que deba cumplir con la medida u otra razón que lo justifique. Se dejará constancia de esta última circunstancia en el Acta de embargo.

- c. Ordenará la ampliación o reducción del monto de la medida cautelar así como la variación, sustitución o levantamiento de la citada medida, de acuerdo a lo señalado en el numeral 2 del Artículo 116° del Código.
- d. Declarará la nulidad de la Resolución de Ejecución Coactiva y del remate según lo previsto en el numeral 9 del Artículo 116° del Código. Asimismo, declarará la nulidad de aquellos actos sucesivos susceptibles de ser declarados nulos.
- e. Deberá obtener autorización judicial para hacer uso de medidas como el descerraje o similares, conforme a lo establecido en el literal b) del Artículo 118° del Código.
- f. Colocará el cartel o afiche alusivo a la medida cautelar en el exterior del establecimiento del Deudor donde se lleve a cabo el embargo o en el vehículo donde se transporte los bienes embargados y no consignará el nombre del Deudor.
- g. Otorgará un plazo no menor de tres (3) días hábiles cuando requiera información a las entidades públicas o privadas respecto de bienes o derechos del Deudor susceptibles de embargo. En el mencionado requerimiento no se solicitarán datos comprendidos en los alcances del Artículo 140° de la Ley N° 26702 - Ley General del Sistema Financiero y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros.
- h. Solicitará de conformidad con lo dispuesto por el Artículo 123° del Código el apoyo de las autoridades policiales o administrativas, quienes sin costo alguno, prestarán su apoyo inmediato, bajo sanción de destitución.
- i. No admitirá escritos que entorpezcan o dilaten el Procedimiento, bajo responsabilidad.
- j. Realizará las demás acciones que se requiera para el desarrollo de su función.

#### **Artículo 5°.- COMPETENCIA Y FUNCIONES DEL AUXILIAR**

El Auxiliar ejercerá sus funciones en la(s) dependencia(s) para la(s) cual(es) ha sido designado por la SUNAT.

El Auxiliar tiene como función colaborar con el Ejecutor. Para tal efecto, ejerce las facultades señaladas en los numerales 6 y 7 del Artículo 116° del Código Tributario y las siguientes funciones:

- a. Tramitar, guardar o poner bajo custodia, según corresponda, los expedientes y documentación a su cargo.
- b. Elaborar los diferentes documentos necesarios para impulsar las diligencias que hubieran sido ordenadas por el Ejecutor.
- c. Realizar las diversas diligencias ordenadas por el Ejecutor.
- d. Emitir y suscribir las actas de embargo, informes y demás documentos que lo ameriten.
- e. Las demás funciones que le encomiende el Ejecutor.

#### **Artículo 6°.- RESOLUCIONES COACTIVAS**

Los actos del Ejecutor constarán en Resoluciones Coactivas y contendrán, como mínimo, los siguientes datos:

- a. El encabezado, que comprende:
  - (i) Dependencia de la SUNAT.
  - (ii) Número de expediente.
  - (iii) Número de la Resolución Coactiva.
  - (iv) Nombre o razón social del Deudor y del tercero, según corresponda, así como su número de RUC. De no estar inscrito en dicho registro se señalará el número de su documento de identidad.
  - (v) Domicilio fiscal del Deudor y/o domicilio del tercero.
- b. Lugar y fecha de emisión de la Resolución Coactiva.
- c. Los fundamentos de la Resolución Coactiva.
- d. Expresión clara y precisa de lo que se decide y ordena.
- e. De ser necesario, el nombre del tercero que tiene que cumplir con el mandato contenido en la Resolución Coactiva, así como el plazo para su cumplimiento.
- f. Firma y sello del Ejecutor, salvo que se trate de las resoluciones emitidas al amparo del Artículo 111° del Código. Adicionalmente, el Ejecutor podrá emitir las Resoluciones Coactivas utilizando firma digital de acuerdo a la normatividad legal respectiva.

#### **Artículo 7°.- NOTIFICACIÓN Y EFECTOS DE LAS RESOLUCIONES COACTIVAS**

La notificación de las Resoluciones Coactivas emitidas por el Ejecutor se realizará de acuerdo a lo señalado en el Artículo 104° del Código y se deberá tener en cuenta en caso de contribuyentes No hallados No habidos se deberá ver la forma de notificación en domicilio alternos a fin de que tome conocimiento.

De acuerdo al último párrafo del Artículo 106° del Código, las Resoluciones Coactivas que ordenan trabar medidas cautelares surtirán efectos al momento de su recepción.

#### **Artículo 8°.- DE LA ACUMULACIÓN DE PROCEDIMIENTOS**

Cuando existan dos o más Procedimientos en trámite del mismo Deudor, se podrá disponer su acumulación en atención a la conexión entre los mismos y a los principios de impulso de oficio, celeridad y economía procesal.

Se deberá tener en cuenta los plazos de la notificación de la Resolución de Ejecución coactiva para la acumulación bajo responsabilidad.

#### **Artículo 9°.- DESACUMULACIÓN DE PROCEDIMIENTOS**

Cuando se dificulte la tramitación, se podrá desacumular los Procedimientos, emitiéndose la Resolución Coactiva respectiva. Ello no implica la variación ni el

levantamiento de la medida cautelar trabada salvo que ésta resulte excesiva, en cuyo caso se dispondrá su reducción.

Se deberá proceder de oficio a la desacumulación de expedientes sin deuda y proceder a la emisión de conclusión del procedimiento

#### **Artículo 10°.- DE LA AVOCACIÓN**

Un Ejecutor de la SUNAT puede avocarse al conocimiento del Procedimiento, las medidas cautelares o la ejecución de garantías, cuando ocurra alguno de los siguientes supuestos:

- a. Ausencia temporal o permanente del Ejecutor que inició o que conoce el Procedimiento, las medidas cautelares o la ejecución de garantías.
- b. Cuando por economía, celeridad, y eficacia, la SUNAT lo considere conveniente.

El Ejecutor que suscriba una Resolución Coactiva se entenderá avocado al procedimiento respectivo.

## **TÍTULO II**

### **PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA**

#### **CAPÍTULO I RESOLUCIÓN DE EJECUCIÓN COACTIVA**

#### **Artículo 11° .- RESOLUCIÓN DE EJECUCIÓN COACTIVA**

Según lo dispuesto en el Artículo 117° del Código, el Procedimiento es iniciado por el Ejecutor mediante la notificación al Deudor de la Resolución de Ejecución Coactiva que contiene un mandato de cancelación de las Ordenes de Pago, Resoluciones, Liquidaciones de Declaraciones Únicas de Importación u otro documento que contenga deuda tributaria aduanera materia de cobranza dentro de los siete (7) días hábiles contados a partir del día hábil siguiente de realizada la notificación, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzada de las mismas, en caso que éstas ya se hubieran trabado.

La Resolución de Ejecución Coactiva deberá contener, bajo sanción de nulidad, los requisitos a que se refiere el segundo párrafo del Artículo 117° del Código.

## **CAPÍTULO II MEDIDAS CAUTELARES**

### **Artículo 12°.- TIPO DE MEDIDAS CAUTELARES**

De conformidad con el Artículo 118° del Código, las medidas cautelares que pueden trabarse son las siguientes:

1. Embargos:
  - a. En forma de intervención:
    - (i) En recaudación.
    - (ii) En información.
    - (iii) En administración de bienes.
  - a. En forma de depósito:
    - (i) Con extracción de bienes.
    - (ii) Sin extracción de bienes.
  - b. En forma de inscripción.
  - c. En forma de retención.
2. Otras medidas no previstas, siempre que aseguren de la forma más adecuada el pago de la deuda con conocimiento del deudor tributario, bajo responsabilidad del Ejecutor Coactivo por los daños y perjuicios que se puedan ocasionar.

### **Artículo 13°.- OPORTUNIDAD DE LA ADOPCIÓN DE LAS MEDIDAS CAUTELARES**

#### **1. Medidas cautelares previas al Procedimiento.**

El Ejecutor a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria y a solicitud sustentada del área competente de la SUNAT, previa evaluación dispondrá que se traben medidas cautelares antes de iniciarse el Procedimiento, cuando la referida área establezca:

- (i) Que el comportamiento del Deudor hace indispensable la adopción de medida cautelar. Este supuesto se sustentará en cualquiera de las situaciones reguladas en los incisos a) al l) del Artículo 56° del Código, o;
- (ii) Que existen razones que permiten presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa.

Las medidas cautelares serán sustentadas mediante la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa, Orden de Pago, documento

que contenga deuda tributaria aduanera, según corresponda, u otro documento que desestima la reclamación, salvo la excepción prevista en el Artículo 58° del Código.

Para efectos de lo señalado en los párrafos precedentes, se considerará lo siguiente:

**a) Si la deuda no es exigible coactivamente:**

La medida cautelar se mantendrá durante un (1) año. Si existiera resolución desestimando la reclamación del Deudor, la medida se mantendrá por dos (2) años adicionales. Dichos plazos serán computados desde la fecha en que fue trabada la medida.

El Ejecutor comunicará la prórroga de la medida cautelar a las entidades y/o terceros notificados para que traben la medida cautelar, siempre que se hubiera desestimado el reclamo del Deudor dentro del año de trabada la medida.

El Deudor podrá solicitar el levantamiento de la medida cautelar si otorga Carta Fianza bancaria o financiera que cubra el monto por el cual se trabó la medida.

Si hubiera transcurrido más de un año de trabada la medida cautelar sin que se hubiera resuelto la reclamación del Deudor, de oficio, el Ejecutor levantará los embargos trabados.

Si el Deudor, con anterioridad al vencimiento de los plazos señalados en el primer párrafo obtuviera resolución favorable respecto de su reclamo que establezca la improcedencia de la cobranza de la deuda tributaria relacionada a la medida cautelar, el Ejecutor levantará la citada medida y devolverá las garantías ofrecidas

Si la deuda tributaria se torna exigible coactivamente, el Ejecutor iniciará el Procedimiento mediante la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva y convertirá la medida cautelar previa en definitiva. La Resolución Coactiva que ordena la referida conversión será notificada a las entidades y/o a los terceros notificados para trabar la medida cautelar y al deudor tributario.

**b) Si la deuda es exigible coactivamente:**

La Resolución de Ejecución Coactiva deberá notificarse dentro de los cuarenta y cinco (45) días hábiles computados desde la fecha en que fue trabada la medida cautelar. Este término podrá ser prorrogado por veinte (20) días hábiles más siempre que medie causa justificada.

**c) Si la medida cautelar, excepcionalmente, se hubiera trabado durante el proceso de fiscalización o verificación con antelación a la emisión de la Resolución de Determinación o de Multa u Orden de Pago:**

De conformidad con lo señalado en el Artículo 58° del Código, una vez adoptada la medida cautelar, la SUNAT notificará las Resoluciones de Determinación o de Multa o la Orden de Pago o documento que contenga deuda tributaria aduanera en un plazo de treinta (30) días hábiles computados a partir de la fecha en que se trabó la medida cautelar.

Si en el proceso de fiscalización o verificación se hubiera practicado la inmovilización o la incautación a que se refieren los numerales 6 y 7 del Artículo 62° del Código, el plazo para notificar la Resolución de Determinación o de Multa u Orden de Pago o documento que contenga deuda tributaria aduanera a que se refiere el párrafo anterior, no habrá prórroga alguna señalado en el párrafo anterior.

De no efectuarse la notificación a que se refieren los párrafos precedentes al deudor tributario, caducará la medida y el Ejecutor Coactivo, de oficio, mediante Resolución Coactiva levantará la medida y ordenará que dicha resolución sea notificada al Deudor y de corresponder, a los terceros.

La medida cautelar podrá ser levantada si el Deudor otorga a la SUNAT Carta Fianza Bancaria o Financiera.

**d) Ejecución de las medidas cautelares previas**

De conformidad con lo señalado en el Artículo 56° del Código, las medidas cautelares trabadas antes del inicio del Procedimiento, únicamente podrán ser ejecutadas luego de haberse iniciado éste y vencido el plazo de los siete (7) días hábiles otorgado en la correspondiente Resolución de Ejecución Coactiva.

La Carta Fianza otorgada por el Deudor se ejecutará de acuerdo al Procedimiento establecido en las normas correspondientes.

**e) Intervención Excluyente de Propiedad**

En caso que se interponga una acción de Intervención Excluyente de Propiedad respecto a los bienes objeto de la medida cautelar se seguirá el procedimiento señalado en el Artículo 120° del Código y en el Artículo 23° del presente Reglamento.

## **2. Medida Cautelar trabada durante el Procedimiento**

Esta medida se trabará, luego de iniciado el Procedimiento y una vez transcurrido el plazo de siete (7) días hábiles otorgado para que el Deudor cumpla con cancelar la deuda sin que éste hubiera cumplido con hacerlo.

### **Artículo 14°.- REGLAS GENERALES PARA LAS MEDIDAS CAUTELARES**

En la aplicación de las medidas cautelares, se observará lo siguiente:

- a. Se realizarán las indagaciones pertinentes a fin de adoptar la medida que resulte más adecuada para recuperar lo adeudado.
- b. En base a la información obtenida y teniendo en cuenta la relación costo – beneficio, se podrá adoptar las medidas cautelares sobre los bienes que, a juicio del Ejecutor, garanticen de manera adecuada la cobranza de la deuda.
- c. La medida cautelar deberá garantizar el pago de la deuda tributaria e inclusive, los gastos y costas que se devenguen hasta la fecha de cancelación de la deuda.
- d. Se podrá embargar cualquiera de los bienes y/o derechos del Deudor aún cuando se encuentren en poder de un tercero, considerando para dicho efecto lo establecido en el literal b) del numeral 1 del Artículo 18°, con conocimiento del deudor tributario.
- e. Las medidas cautelares o diligencias se desarrollarán o trabarán en el lugar donde se encuentren los bienes o derechos del Deudor.
- f. En la diligencia de embargo en forma de intervención o depósito, el Ejecutor o Auxiliar se presentarán ante el Deudor o ante el Representante Legal, según corresponda. De no encontrarse presentes éstos, la diligencia se entenderá con el Gerente, Administrador, dependiente o con la persona encargada del establecimiento, empresa o negocio donde se lleve a cabo la medida. El embargo será notificado al Deudor si éste no hubiera estado presente en la diligencia y ésta se hubiera realizado en lugar distinto al domicilio fiscal.
- g. En el caso que se trabase embargo en forma de depósito sobre bienes del Deudor que se encuentren en poder de un tercero, inclusive cuando éstos estén siendo transportados, la diligencia se entenderá con el tercero, notificándose al Deudor después que ésta se haya efectuado.
- h. Cuando medien circunstancias que obstaculicen el desarrollo de la diligencia, el Ejecutor solicitará el apoyo de la autoridad competente o, de ser el caso, obtendrá la autorización judicial para proceder al descerraje.
- i. Podrán trabarse medidas cautelares concurrentes, bajo responsabilidad del Ejecutor de dejar sin efecto, de oficio, aquellas que superen el monto necesario para garantizar el pago de la deuda tributaria aplicando criterios de proporcionalidad.
- j. Si el monto de las medidas trabadas no guardan proporción con la deuda, de oficio, el Ejecutor deberá reducirlas en la parte que corresponda.
- k. La medida cautelar trabada durante el Procedimiento de cobranza coactiva se encuentra sujeta a plazo de caducidad de cinco años..

## **Artículo 15°.- EMBARGO EN FORMA DE INTERVENCIÓN**

### **1. Embargo en forma de Intervención en recaudación**

A través del embargo en forma de intervención en recaudación se afectan directamente los ingresos del Deudor en el lugar en el cual éstos se perciben, con la finalidad de hacer efectiva la cobranza de la deuda.

Para efectos de la diligencia, se notificará la Resolución Coactiva que ordena el embargo según lo dispuesto en el Artículo 104° del Código. Dicha resolución deberá contener el nombre del interventor o de los interventores recaudadores que no podrán auxiliarse coactivos. Si la medida se lleva a cabo en varios establecimientos del Deudor, se presentará en cada uno de éstos la resolución que hubiere ordenado el Ejecutor.

Son funciones del interventor recaudador:

- a. Efectuar el arqueo de caja inicial.
- b. Llevar el control de ingresos y de egresos, efectuando diariamente el arqueo de caja.
- c. Comunicar al Ejecutor si se han efectuado pagos al Deudor por medio de tarjetas de crédito o similares, para que éste, de considerarlo pertinente, ordene el embargo en forma de retención.
- d. Verificar que durante la diligencia se realicen los pagos necesarios para el funcionamiento del negocio y para el cumplimiento de las obligaciones legales del Deudor de naturaleza laboral, tributaria y alimenticia cuyo vencimiento o fecha de pago se produzcan durante la intervención y/o comunicación efectuada por el contribuyente.
- e. Realizar el arqueo de caja final con la anotación precisa del monto que se detrae por concepto de pago de la deuda tributaria materia del procedimiento.
- f. Informar al Ejecutor sobre los hechos que obstaculicen el normal desarrollo de la medida, a fin de que éste adopte las previsiones del caso.
- g. Incluir los resultados del arqueo final de caja en la respectiva Acta de cierre, cuya copia será entregada al Deudor, a su representante o a la persona con quien se entiende la diligencia. Si la medida se realiza en varios establecimientos del Deudor, el arqueo de caja final será por cada caja que se encuentre en dichos establecimientos.
- h. Ingresar el monto recaudado el día en que se realizó la diligencia o a más tardar el día hábil siguiente, en la entidad bancaria ubicada en la dependencia de la SUNAT o en cualquier Agencia, Sucursal u Oficina de la Red Bancaria autorizada para la recaudación de tributos, según corresponda. Los documentos donde conste el ingreso del monto recaudado serán entregados al Deudor.
- i. Custodiar o poner bajo custodia, el dinero recaudado hasta el momento que realice el ingreso a que se refiere el literal anterior.

## **2. Embargo en forma de intervención en información**

El embargo en forma de intervención en información consiste en el nombramiento por parte del Ejecutor, de uno o varios interventores informadores que no podrán auxiliarse coactivos, para que en un plazo determinado recaben información y verifiquen el movimiento económico del Deudor y su situación patrimonial, con el fin de hacer efectiva la cobranza de la deuda.

En el embargo en forma de intervención en información, el interventor informador observará lo siguiente:

- a. Notificará al Deudor la resolución de embargo, la misma que deberá contener la identificación del interventor informador.
- b. No podrá recabar la información relacionada a procesos productivos, conocimientos tecnológicos y similares.
- c. Pondrá en conocimiento del Ejecutor los hechos que obstaculicen el normal desarrollo de sus funciones, a fin de que éste adopte las medidas correspondientes.
- d. Vencido el plazo señalado en la resolución que ordenó el embargo, informará por escrito al Ejecutor sobre el resultado de las verificaciones efectuadas.

## **3. Embargo en forma de intervención en administración de bienes**

Por el embargo en forma de intervención en administración de bienes, el Ejecutor está facultado para nombrar uno o varios interventores administradores que no podrán auxiliarse coactivos, con la finalidad de recaudar los frutos o utilidades que pudieran producir los bienes embargados.

En la Resolución Coactiva que ordena el embargo en forma de intervención en administración de bienes se nombrará al interventor administrador y se señalará el plazo que durará su gestión. El interventor administrador deberá tener experiencia en funciones similares a la encomendada.

Son funciones del interventor administrador:

- a. Verificar y supervisar la administración de los frutos o utilidades que produzca el bien o los bienes embargados.
- b. Si el bien embargado es la fuente principal de ingresos del Deudor, comprobar que de lo producido por éste, sólo se realicen los gastos necesarios para el mantenimiento de la fuente productora, así como para el cumplimiento de las obligaciones legales de naturaleza laboral, tributaria y alimenticia cuyo vencimiento o fecha de pago se produzca durante la intervención.
- c. Rendir cuenta al Ejecutor de la gestión en forma periódica, con frecuencia no mayor a la mensual, a fin que se pueda evaluar la efectividad de la medida cautelar.
- d. Poner a disposición de la SUNAT las utilidades o frutos obtenidos, dejando constancia de ello en el Acta correspondiente, cuya copia será

- entregada al Deudor, a su representante o a la persona con quien se entiende la diligencia.
- e. Informar al Ejecutor de las situaciones que obstaculicen su desempeño, a fin que éste adopte las medidas del caso.
  - f. Presentar un informe al Ejecutor al término de su gestión, detallando las utilidades y los frutos que se hubieren recaudado durante la medida, así como de las diversas gestiones realizadas en su función.
  - g. Si como resultado de la medida de embargo, el Interventor pone a disposición de la SUNAT bienes distintos al dinero, se variará dicha medida a embargo en forma de depósito.
  - h. Ingresar el monto recaudado en la entidad bancaria ubicada en la dependencia de la SUNAT o en cualquier Agencia, Sucursal u Oficina de la Red Bancaria autorizada para la recaudación de tributos, cuando corresponda. Los documentos donde conste el ingreso al Fisco del monto recaudado serán entregados al Deudor.
  - i. Custodiar o poner bajo custodia, el dinero recaudado hasta el momento que realice el ingreso a que se refiere el párrafo anterior.

#### **Artículo 16°.- EMBARGO EN FORMA DE DEPÓSITO**

Mediante el embargo en forma de depósito, con o sin extracción de bienes, se afectan los bienes muebles registrados de propiedad del Deudor, nombrándose depositario para la conservación y custodia de los bienes al Deudor, al contribuyente, un tercero o a la SUNAT.

1. En el embargo en forma de depósito se observará lo siguiente:
  - a) La diligencia se llevará a cabo, en el domicilio fiscal y/o en los establecimientos anexos donde el deudor realice su actividad o en cualquier otro establecimiento o lugar donde se encuentren sus bienes, ya sea que se trate de locales comerciales, industriales u oficinas de profesionales independientes, aún cuando los bienes se encuentren en poder de un tercero e incluso cuando estuvieran siendo transportados con conocimiento del deudor tributario.
  - b) Se deberá consignar en el acta de embargo, los datos que permitan identificar al bien embargado, tales como su naturaleza, cantidad, número de serie, marca de fábrica, modelo, color, año de fabricación, estado de conservación, señas particulares o cualquier otra característica que corresponda al tipo de bien.

También, se deberá consignar en el acta, el lugar donde quedan depositados los bienes embargados.

Cuando la medida de embargo se frustre, se consignará en el acta los motivos por los cuales se frustró la diligencia.

- c) Se nombrará como depositario de los bienes al Deudor o a su representante legal, a un tercero o a la SUNAT. Se deberá informar al depositario acerca de las obligaciones, así como las responsabilidades civiles y penales que corresponden

en caso de incumplimiento. Dichas obligaciones también deberán ser consignadas en el acta de embargo.

Cuando la SUNAT se constituya en depositaria de los bienes, señalará un representante para que suscriba el acta.

Si en la diligencia de embargo en forma de depósito sin extracción el Deudor o su representante legal, manifiestan su negativa a constituirse como depositarios, se inibien o no están presentes, no habiendo persona que acepte el cargo de depositario, se frustrará la diligencia, y se dejará constancia de ello en el Acta y se computará a partir de dicha fecha treinta (30) días hábiles con el objeto de proceder a la extracción de bienes, y si fuera el caso, con el auxilio de las autoridades policiales, y la orden judicial para efectuar el descerraje.

d) Si se embargan en forma de depósito bienes del Deudor que estén siendo transportados, la persona con quien se entiende la diligencia podrá ser designada como depositario.

En este supuesto, cuando el embargo se realice en forma de depósito sin extracción, el lugar donde quedarán depositados los bienes embargados será el que señale el depositario. Si hubiera negativa a suscribir el acta de embargo, se dejará constancia de tal hecho y se procederá a efectuar el embargo en forma de depósito con extracción. El Auxiliar podrá verificar si los bienes se encuentran en el lugar que le hubiera sido indicado por el depositario y dejará constancia de ello en el correspondiente informe de verificación. De no encontrarse los bienes en el lugar señalado, la SUNAT iniciará las acciones legales que el caso amerite.

Se notificará al Deudor el embargo en forma de depósito con posterioridad a la realización de la diligencia siempre que éste no hubiera estado presente.

e) En el caso que se hubiera embargado en forma de depósito vehículos, adicionalmente, se procederá a trabar embargo en forma de inscripción en el Registro vehicular respectivo. De ordenarse la subrogación del depositario y éste incumpla con la entrega del vehículo, se oficiará a las autoridades policiales para su captura. Una vez efectuada la captura del vehículo, se procederá a efectuar la subrogación ordenada y se consignará en un Acta los datos que identifiquen al nuevo depositario, las características y el estado en que se encontró el vehículo.

f) El Ejecutor o el Auxiliar podrá contar con el apoyo de un Perito, a fin de verificar la idoneidad y las características de los bienes a embargar. Dicho Perito deberá suscribir el acta correspondiente.

2. Son obligaciones del depositario:

a) Conservar y custodiar los bienes en depósito.

b) Dar cuenta inmediata al Ejecutor de todo hecho que pueda significar la alteración, de cualquier naturaleza, de los bienes afectados por el embargo, bajo responsabilidad.

c) Facilitar el acceso permanente a la verificación del estado y conservación de los bienes, así como entregarlos cuando le sea solicitado por el Ejecutor, en las condiciones y en el lugar que éste determine.

d) El depositario no podrá enajenar el bien embargado.

Cuando el depositario sea requerido por el Ejecutor para entregar los bienes y no cumpla con ponerlos a su disposición en las condiciones que le fueron entregados, podrá ser imputado por la SUNAT como Responsable Solidario y/o denunciado penalmente. En caso que la deuda fuera mayor al valor del bien, la responsabilidad solidaria se limitará al valor del bien embargado. Para tal efecto, el valor del bien será fijado por un Perito. De no existir facilidades para que se realice la tasación o cuando el bien haya sido vendido o no se encuentre en poder del depositario, el Perito valorizará el bien empleando los criterios de tasación que estime pertinentes.

De oficio o en base a la solicitud justificada del depositario, el Ejecutor mediante resolución podrá designar un nuevo depositario a quien el subrogado deberá entregar los bienes en el plazo que se le señale, bajo apercibimiento de iniciarse las acciones penales respectivas. Dicha subrogación se hará efectiva en una diligencia, suscribiéndose el acta correspondiente.

#### **Artículo 17°.- EMBARGO EN FORMA DE INSCRIPCIÓN**

Por el embargo en forma de inscripción, la SUNAT afecta bienes muebles o inmuebles registrados, inscribiéndose la medida por el monto total o parcialmente adeudado en los registros respectivos, siempre que sea compatible con el título ya inscrito.

En este caso, el embargo no impide la enajenación del bien, pero el adquirente asume la carga hasta por el monto de la deuda tributaria por la cual se trabó la medida, debiendo el Ejecutor levantar el embargo únicamente si se cancela el monto de la deuda tributaria materia de la cobranza.

En el embargo en forma de inscripción se observará lo siguiente:

a) En la Resolución de embargo se señalará la información registral correspondiente, consignando, entre otros datos, el número de la ficha o el número de la partida registral donde se encuentra inscrito el bien y, de ser necesario, la información adicional que permita su identificación.

b) El embargo será notificado al Deudor después de haber sido inscrito en el registro pertinente.

c) De acuerdo con lo señalado por el numeral 3 del Artículo 118° del Código, cuando se hubiera adjudicado un bien inscrito en remate, la SUNAT deberá pagar, con el producto de éste, el importe de las tasas registrales u otros derechos. El monto restante será imputado a la deuda tributaria de acuerdo a lo señalado en el quinto párrafo del Artículo 117° del Código.

d) En el caso que se hubiera levantado la medida de embargo en forma de inscripción, el pago de las tasas registrales será realizado por el interesado, con ocasión del levantamiento de la medida.

Los embargos en forma de inscripción sobre bienes muebles sujetos a inscripción según leyes especiales, se regulan conforme a dichas normas, sin desnaturalizar el presente procedimiento.

#### **Artículo 18°.- EMBARGO EN FORMA DE RETENCIÓN**

Por el embargo en forma de retención, el Ejecutor está facultado para ordenar la retención y posterior entrega de bienes, valores, fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia y otros; así como la retención y posterior entrega de los derechos de crédito de los cuales el Deudor sea titular y que se encuentren en poder de terceros.

De conformidad con el numeral 3 del Artículo 18° del Código, es responsable solidario con el Deudor, el tercero notificado que incurra en uno de los supuestos previstos en dicho artículo.

En el embargo en forma de retención, se observará lo siguiente:

##### **1. Procedimiento General:**

- a. La medida se iniciará con la notificación al tercero de la Resolución Coactiva que ordena el embargo en forma de retención.
- b. El embargo en forma de retención comprende todas las operaciones del Deudor en las diferentes agencias, sucursales, oficinas o establecimientos que tenga a nivel nacional el tercero.
- c. En el acto de notificación o con posterioridad a éste, podrá ejecutarse la medida mediante la diligencia de toma de dicho. Si el tercero se negara a la toma de dicho, se dejará constancia del hecho en el acta correspondiente, sin perjuicio de la sanción prevista en el numeral 23 del Artículo 177° del Código. En la diligencia de toma de dicho el Ejecutor o el Auxiliar consignará en el acta la existencia o inexistencia en poder del tercero, según sea el caso, de bienes, valores, fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia, derechos de créditos o la modalidad que corresponda, sea en moneda nacional o extranjera. La persona con quien se entiende la diligencia deberá informar sobre la existencia o inexistencia de los conceptos antes señalados. El acta será suscrita por la persona con quien se entiende la diligencia. La existencia o no de los conceptos mencionados en el párrafo anterior será acreditada por el tercero con el documento sustentatorio cuando

- sea requerido por el Ejecutor. La diligencia de toma de dicho se realizará sin perjuicio de la comunicación que deba presentar el tercero respecto de la retención efectuada o de la imposibilidad de practicarla conforme a lo previsto en el numeral 4 del inciso a) del Artículo 118° del Código.
- d. El tercero presentará la comunicación a que se refiere el párrafo anterior en el plazo de cinco (5) días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la resolución que ordena el embargo, bajo los apercibimientos señalados en el numeral 4 del inciso a) del Artículo 118° del Código.
  - e. Se notificará al Deudor el embargo en forma de retención, después que el Ejecutor reciba la comunicación referida en el literal precedente o cuando hubiera transcurrido el plazo de cinco (5) días hábiles de notificado el embargo sin que el tercero hubiese cumplido con efectuar dicha comunicación.
  - f. Si el tercero comunica al Ejecutor la existencia de alguno de los conceptos mencionados en el primer párrafo del presente artículo, éste establecerá el plazo para la entrega a la SUNAT del importe retenido. Dicho monto será entregado en moneda nacional.

La entrega del importe retenido se podrá efectuar, tratándose de los proveedores de las Entidades del Estado, mediante el cheque a que se refiere el Artículo 11° de la Resolución de Superintendencia N° 156-2004/SUNAT o por vía electrónica mediante el sistema SUNAT Operaciones en Línea (SOL). En los demás casos, mediante el cheque certificado o de gerencia a que se refiere el inciso e) del Artículo 3° de la Resolución de Superintendencia N° 100-97/SUNAT o por vía electrónica, a través del sistema SOL.

Para la entrega del monto retenido mediante el sistema SOL, el tercero deberá realizar las acciones siguientes:

- i. Obtener el código de usuario y la clave de acceso conforme a lo dispuesto en la Resolución de Superintendencia N° 109-2000/SUNAT y normas modificatorias, para ingresar al sistema SOL.
- ii. En el sistema SOL seleccionar la opción de "entrega de monto retenido" y luego señalar el número de RUC del deudor y el número de resolución coactiva que ordena la entrega del importe retenido.
- iii. Seleccionar al Banco que debitará, de la cuenta afiliada/autorizada por el tercero, el monto señalado en la resolución coactiva que ordena entregar los importes retenidos. El monto antes indicado deberá ser consignado en el Formulario Virtual 1661-Boleta de Entrega de Importes Retenidos.

- iv. Seguir con las demás instrucciones que brinde el sistema SOL y una vez culminada la operación, el aludido sistema emitirá al tercero una constancia de la entrega efectuada.

La SUNAT, en el procedimiento de cobranza coactiva, imputará el monto entregado a la deuda tributaria que originó la medida de embargo. El Ejecutor remitirá al deudor los documentos que acrediten la referida imputación

En caso que el embargo no cubra la deuda podrá comprender nuevas cuentas, depósitos, custodias u otros de propiedad del Ejecutado con su conocimiento.

- g. El Deudor podrá solicitar al Ejecutor que el embargo no le impida el cumplimiento de las obligaciones legales de naturaleza tributaria, laboral o alimenticia a su cargo y de los pagos necesarios para el funcionamiento del negocio. Para tal efecto, deberá acreditarlo fehacientemente:

El Ejecutor deberá evaluar y aceptar la solicitud. De aceptarlo podrá ordenar que se reduzca el monto de la retención que el tercero esté por entregar o reducir los montos que se retengan con posterioridad.

## **2. Embargo en forma de retención a Empresas del Sistema Financiero respecto de las operaciones propias de dicho sistema.**

Cuando el embargo en forma de retención sea notificado a una Empresa del Sistema Financiero respecto de operaciones que sean propias de dicho sistema, además de lo señalado en el numeral anterior, se tendrá en cuenta lo siguiente:

- a. El embargo comprenderá a la Empresa del Sistema Financiero a nivel nacional y deberá trabarse sobre los bienes, cuentas, valores, créditos, fondos, depósitos o custodia u otros que el Deudor sea titular.
- b. En el caso que la Empresa del Sistema Financiero tenga en su poder valores, derechos o bienes del Deudor representados por un título valor, deberá comunicar tal circunstancia al Ejecutor para que éste proceda a anotar el embargo en el mismo título o, de acuerdo con su naturaleza, en la matrícula o en el registro respectivo.
- c. Tratándose de cuentas mancomunadas, se aplicará las normas de la materia.
- d. El ejecutor deberá tener en cuenta el tipo de cuenta bancaria a fin de solicitar el importe retenido, si se trata cuenta de remuneraciones aplicara las reglas del 648 del Código Procesal Civil.

## **3. Embargo en forma de retención notificado a una Empresa del Sistema Financiero respecto de operaciones distintas a las que se realizan en dicho sistema o a terceros que no forman parte del Sistema Financiero.**

Cuando el embargo en forma de retención se notifique a terceros distintos a Empresas del Sistema Financiero o a una Empresa de dicho Sistema respecto de operaciones distintas a las del Sistema Financiero, se deberá considerar, en lo pertinente, el procedimiento señalado en el numeral 1, además de lo siguiente:

- a. A partir de la fecha en que se notifica el embargo en forma de retención el tercero no pagará al Deudor los créditos del cual éste es titular y los pondrá a disposición del Ejecutor para ser imputados a la deuda materia de la cobranza coactiva.
- b. Los créditos que el tercero tuviera en su poder quedarán afectados hasta por el monto del embargo que hubiera ordenado el Ejecutor.
- c. Si el tercero debe realizar pagos periódicos al Deudor, dichos montos serán puestos a disposición del Ejecutor en las fechas de vencimiento que fueron pactadas con el Deudor.
- d. Si se trata pagos producto de la relación laboral con el deudor tributario se deberá tener en cuenta el 648 del Código Procesal Civil.

#### **Artículo 19°.- SUSPENSIÓN Y CONCLUSIÓN DEL PROCEDIMIENTO.**

El Ejecutor suspenderá el Procedimiento cuando se presente alguna de las causales detalladas en el literal a) del Artículo 119° del Código.

No será necesario que el Ejecutor emita una Resolución Coactiva que suspenda el Procedimiento cuando:

- a. Dentro de un proceso constitucional de amparo se notifique a la SUNAT una medida cautelar que ordene la suspensión de la cobranza conforme a lo dispuesto en el Código Procesal Constitucional.
- b. Dentro de un Procedimiento Contencioso Administrativo se notifique a la SUNAT una resolución que concede una solicitud de medida cautelar y ordene suspender el Procedimiento.

El Ejecutor deberá levantar los embargos, dar por concluido el Procedimiento y ordenar el archivo de los actuados en los supuestos establecidos en el literal b) del Artículo 119° del Código.

Cuando la persona obligada haya sido declarada en quiebra, la conclusión del Procedimiento operará una vez emitido, de conformidad con las leyes de la materia, el certificado de incobrabilidad de la deuda.

Cuando una ley o norma con rango de ley disponga expresamente la suspensión o conclusión del Procedimiento, ésta operará a partir de la entrada en vigencia de la referida norma o en la oportunidad que ésta lo disponga.

El Deudor que, al amparo del último párrafo del literal a) del Artículo 119° del Código, solicite la sustitución de la medida cautelar por una garantía suficiente deberá considerar lo señalado en el Artículo 41°.

## **Artículo 20°.- INTERVENCIÓN EXCLUYENTE DE PROPIEDAD.**

Por la Intervención Excluyente de Propiedad, un tercero que no es parte del Procedimiento invoca a su favor un derecho de propiedad respecto del bien embargado por la SUNAT.

### **1. Interposición de la Intervención Excluyente de Propiedad.**

Según lo establecido en el Artículo 120° del Código, la Intervención Excluyente de Propiedad podrá interponerse en cualquier momento del Procedimiento hasta antes del inicio del remate de los bienes.

### **2. Admisión a trámite de la Intervención Excluyente de Propiedad.**

De acuerdo con lo dispuesto en el literal a) del Artículo 120° del Código, sólo será admitida a trámite la Intervención Excluyente de Propiedad interpuesta, si el tercero prueba su derecho con documento privado de fecha cierta, documento público u otro documento que, a juicio del Ejecutor, acredite fehacientemente la propiedad de los bienes antes de haberse trabado la medida cautelar. Se entenderá dentro del criterio de fehaciencia la plena determinación e identificación de los bienes:

Para este efecto, se observará lo siguiente:

a) Se considera como documento público además de aquellos a que se refiere el numeral 43.1 del Artículo 43° de la Ley del Procedimiento Administrativo General a la escritura pública y demás documentos otorgados ante o por Notario.

La copia de un documento público tiene el mismo valor que el original si está certificada por el auxiliar jurisdiccional respectivo en el caso de un documento emitido por el Poder Judicial o; legalizado por Notario o autenticado por fedatario conforme a las normas sobre la materia, de ser el caso.

b) Un documento privado adquiere fecha cierta desde la fecha de la muerte del otorgante, desde su presentación ante funcionario público para que legalice o certifique las firmas de los otorgantes, desde su difusión a través de un medio público en fecha determinada o determinable u otra situación similar.

Adicionalmente, el Ejecutor puede considerar como fecha cierta la que hubiera sido determinada por medios técnicos que le produzcan convicción.

### **3. Notificación y efectos de la interposición y admisión a trámite de la Intervención Excluyente de Propiedad.**

De conformidad con el inciso b) del Artículo 120° y el Artículo 121° del Código, si la Intervención Excluyente de Propiedad es interpuesta o admitida antes del remate, se suspenderá el remate de los bienes que son materia de la Intervención Excluyente de Propiedad.

Excepcionalmente, cuando los bienes embargados corran riesgo de deterioro o pérdida por caso fortuito o fuerza mayor o por otra causa no imputable al depositario, el Ejecutor podrá ordenar el remate inmediato de dichos bienes consignando el monto obtenido en el Banco de la Nación hasta que se produzca el resultado final de la Intervención Excluyente de Propiedad.

El escrito a través del cual un tercero interpone una Intervención Excluyente de Propiedad deberá ponerse en conocimiento del Deudor para que conteste dicho escrito dentro de un plazo no mayor a los cinco (5) días hábiles siguientes a la fecha en que fue notificado.

Vencido el plazo señalado en el párrafo precedente, con la contestación del Deudor o sin ella, el Ejecutor emitirá pronunciamiento dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes. De considerarlo necesario y para mejor resolver dentro del citado plazo, el Ejecutor podrá requerir documentación adicional, certificaciones o peritajes.

El tercero deberá considerar que su solicitud ha sido denegada, cuando el Ejecutor no emite pronunciamiento en el plazo señalado en el párrafo anterior.

Si se declara fundada la intervención Excluyente de Propiedad respecto de un bien inscrito sobre el cual se hubiera trabado embargo en forma de inscripción, será de cargo de la SUNAT el pago de las tasas registrales u otros derechos exigidos para la anotación y/o el levantamiento de dicha medida cautelar.

El Ejecutor no es competente para resolver Intervenciones de Derecho Preferente o Tercerías Preferentes de Pago, el tercero afectado deberá acudir al fuero jurisdiccional hacer valer su derecho conforme a ley.

#### **4. Apelación de la Intervención Excluyente de Propiedad.**

De acuerdo a lo señalado en el inciso d) del Artículo 120° del Código, la Resolución Coactiva a través de la cual el Ejecutor se pronuncia respecto de una Intervención Excluyente de Propiedad es apelable ante el Tribunal Fiscal dentro del plazo de cinco (5) días hábiles, contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se notificó dicha resolución al tercero.

La apelación será presentada ante la SUNAT y sólo será elevada al Tribunal Fiscal dentro de los diez (10) días hábiles contados a partir del día siguiente a la fecha de presentación, si es que la apelación hubiese sido presentada dentro del plazo previsto en el párrafo precedente.

Si el tercero no hubiera interpuesto la apelación dentro del plazo previsto en el primer párrafo de este numeral, la resolución del Ejecutor quedará firme.

Si el Tribunal Fiscal declara que la propiedad corresponde al tercerista, el Ejecutor levantará la medida cautelar trabada sobre los bienes afectados y ordenará que se ponga a disposición del tercero los bienes embargados o, de ser el caso, procederá a la devolución del producto del remate. La resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa, pudiendo las partes contradecirla ante el Poder Judicial.

#### **5. Sanción por proporcionar información no conforme con la realidad.**

Si se comprueba que al presentar la Intervención Excluyente de Propiedad se ha proporcionado información no conforme con la realidad se impondrá al tercero la sanción correspondiente a la infracción tipificada en el numeral 6 del Artículo 177° del Código.

### **CAPÍTULO III**

#### **DE LA TASACIÓN Y DEL REMATE**

##### **Artículo 21°.- TASACIÓN**

El Ejecutor de acuerdo a lo señalado en el Artículo 121° del Código observará lo siguiente:

##### **1. Bienes que no requieren tasación**

No será necesaria la tasación cuando se trate de dinero o de bienes cotizables en bolsa. Tampoco se realizará la tasación tratándose de materias primas o productos primarios de exportación, cotizables según valores del mercado local o de la bolsa de productos, salvo objeción debidamente fundamentada.

Cuando el bien afectado tenga cotización en el mercado de valores o en el mercado de productos o en uno similar, se podrá nombrar un Agente de bolsa o corredor de valores o corredor de productos para su venta, según sea el caso.

##### **2. Tasación convencional**

Por la tasación convencional el Ejecutor y el Deudor suscriben un acta en la que acuerdan el valor del bien. Si este valor, a criterio del Ejecutor, se desactualiza significativamente, éste queda facultado para convenir una segunda tasación o disponer una tasación pericial.

##### **3. Tasación pericial**

El Ejecutor, mediante Resolución Coactiva, designará al Perito que se encargará de tasar los bienes embargados. En dicha Resolución se indicará los bienes y se fijará un plazo para la realización de la tasación. Dicho plazo no podrá exceder de cinco (5) días hábiles en el caso de bienes inmuebles o de bienes muebles no perecederos. Tratándose de bienes perecederos no sujetos a remate inmediato, el plazo máximo será de un (1) día hábil.

El Perito podrá solicitar al Ejecutor, por escrito, una ampliación del plazo fijado para la tasación, excepto en el caso de bienes perecederos o de bienes objeto de remate inmediato. La ampliación podrá ser concedida por el Ejecutor cuando la ubicación de los bienes, la naturaleza de éstos o la dificultad de la función encomendada lo justifique.

El Deudor podrá presentar a la SUNAT una tasación pericial, la misma que tendrá carácter referencial, quedando a criterio del Ejecutor aceptarla o ponerla en conocimiento del Perito designado. Si la acepta, el Ejecutor deberá proceder conforme a lo señalado en el numeral 2.

#### **4. Observación y aprobación de la tasación**

El informe pericial será puesto en conocimiento del Deudor para que, de corresponder, formule observaciones. Dichas observaciones deberán estar fundamentadas y acompañadas de los informes técnicos, estudios de costos u otra documentación pertinente.

El Ejecutor rechazará las observaciones carentes de fundamento, quedando consentidos los aspectos no comprendidos en la observación. El Ejecutor trasladará las observaciones del Deudor al Perito para que éste ratifique o rectifique su informe.

Si el Ejecutor tuviera observaciones al informe presentado por el Perito, podrá ordenar que éste levante dichas observaciones.

El plazo para que el Deudor formule observaciones será de tres (03) días hábiles en el caso de bienes inmuebles o muebles no perecederos y de un (1) día hábil para el caso de bienes perecederos no sujetos a remate inmediato. El mismo plazo regirá para que el Perito ratifique o rectifique su informe o levante las observaciones del Ejecutor, según sea el caso.

El Ejecutor aprobará o desaprobará la tasación. Si la desaprueba, ordenará una nueva tasación a cargo del mismo Perito o de otro que designe. La nueva tasación será formulada en el plazo señalado en el párrafo anterior.

Según lo señalado en el Artículo 121° del Código, aprobada la tasación o siendo innecesaria ésta, el Ejecutor ordenará el remate de los bienes.

#### **Artículo 22°.- REGLAS GENERALES DEL REMATE**

## **1. Encargado del Remate:**

El remate de los bienes será realizado por:

- a. El Martillero Público o el Ejecutor cuando el remate se realice por medio de sistema de postura a viva voz o por medio del sistema de oferta en sobre cerrado.
- b. El Agente de bolsa o corredor de valores o de productos, cuando los citados bienes sean negociables en la Bolsa de Valores o de Productos y la SUNAT opte por rematar los bienes en la citadas bolsas. Para tal efecto, se seguirá el procedimiento establecido por las normas que regulan dichas ventas.
- c. La SUNAT, tratándose del remate por Internet.

El encargado del remate, según sea el caso, debe velar por la celeridad, legalidad y transparencia del remate.

## **2. De los sistemas de remate:**

La SUNAT podrá optar por rematar los bienes embargados por alguno de los siguientes sistemas:

- a. Sistema de postura a viva voz:

El Martillero Público o el Ejecutor, según sea el caso, iniciará el acto de remate a la hora señalada con la lectura de la relación de bienes y condiciones del remate. Proseguirá con el anuncio de las posturas a medida que éstas se efectúen. Luego se adjudicará el bien al postor que hubiera efectuado la postura más alta, después de un doble anuncio del precio alcanzado sin que se haga una mejor postura, dándose por concluido el acto de remate.

- b. Sistema de oferta en sobre cerrado:

El postor realizará su oferta mediante carta que será entregada en sobre cerrado. En el exterior del sobre se consignará como datos referenciales: el bien ofertado y/o número de lote, nombre, denominación o razón social del postor con indicación de su número de RUC o, en su defecto, del número de documento de identidad que corresponda.

El sobre cerrado será depositado, hasta antes del inicio del remate, en un ánfora acondicionada especialmente para tal efecto.

Al cierre del plazo de presentación de las ofertas, el Ejecutor en presencia de un Notario, o en su caso, el Martillero, contará los sobres presentados y procederá a abrirlos uno por uno leyendo en voz alta las ofertas, adjudicando el lote o bien al postor que haya efectuado la oferta más alta.

### **3. Impedimentos para ser postor:**

No pueden ser postores en el remate, por si mismos o a través de terceros:

- a. El Deudor.
- b. Los trabajadores de la SUNAT, en el caso de los jefes de las unidades organizacionales a cargo del ejercicio de las acciones de cobranza coactiva, de los ejecutores coactivos o auxiliares coactivos que intervienen en el procedimiento que culmina con el remate y de aquellos trabajadores encargados de la administración o custodia de los bienes, incluyendo aquellos que en representación de la sunat actúen como depositarios, el impedimento para ser postor se extiende a sus cónyuges y familiares hasta el segundo grado de afinidad y cuarto de consanguinidad".
- c. Los peritos, el Martillero Público y todos aquellos que hubieran intervenido directamente en el procedimiento.
- d. Aquellos que hubieran sido declarados adjudicatarios del bien y no hayan cumplido con pagar el saldo del precio en el plazo correspondiente.

### **4. Estado y exhibición de los bienes**

El estado de los bienes muebles será conocido durante la exhibición, adjudicándose los bienes en el estado que se encuentren, sin lugar a reclamo luego de realizado el remate. Por razones de seguridad u otra razón que lo justifique, se podrá exhibir sólo una muestra de los bienes.

La exhibición será realizada en días hábiles. Se podrá señalar días inhábiles cuando la SUNAT lo considere necesario.

La exhibición se efectuará:

- a. Tres (3) días antes de la fecha de remate, tratándose de bienes no perecederos.
- b. Un (1) día antes de la fecha de remate, tratándose de bienes perecederos.
- c. Treinta (30) minutos antes del acto de remate, tratándose de bienes sujetos a remate inmediato.

### **5. Loteo de los bienes:**

De considerarlo pertinente, la SUNAT conformará lotes con los bienes embargados.

### **6. Precio base:**

El precio base del remate en la primera convocatoria será equivalente a las dos terceras partes (2/3) del valor de tasación más el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal o, el Impuesto a la Venta de Arroz Pilado en el caso de bienes gravados con dichos impuestos.

De haber una segunda convocatoria, se reducirá el precio base en un quince por ciento (15%). En el caso de una tercera convocatoria, no se señalará precio base.

**7. Causales de suspensión, cancelación o postergación del remate:**

a) El Ejecutor suspenderá el remate de los bienes embargados cuando:

(i) Se produzca, antes de iniciarse el remate, algún supuesto previsto en el literal a) del Artículo 119° del Código.

(ii) Se interponga, antes de iniciarse el remate, la acción de Intervención Excluyente de Propiedad.

b) El Ejecutor cancelará el remate de los bienes embargados cuando:

(i) Se pague la totalidad de la deuda tributaria actualizada más las costas y gastos.

(ii) Se produzca alguno de los otros supuestos previstos en el literal b) del Artículo 119° del Código.

(iii) Se otorgue garantía que a criterio del Ejecutor sea suficiente para el pago de la totalidad de la deuda tributaria.

c) El Ejecutor podrá postergar el remate de los bienes sólo por caso fortuito o fuerza mayor, dejándose constancia de este hecho en el expediente.

Si se debe continuar con el Procedimiento por haberse extinguido la causal de suspensión o postergación del remate, el Ejecutor convocará nuevamente a remate los bienes embargados, sin reducir el precio base.

La suspensión, cancelación o postergación del remate se anunciará en el mismo plazo que se realizó la convocatoria mediante la colocación de carteles en el local del remate o la publicación del aviso correspondiente en los diarios donde fue realizada la convocatoria o la publicación en la página web de la SUNAT.

**Artículo 23°.- REMATE DE BIENES INMUEBLES, BIENES MUEBLES NO PERECEDEROS**

Cuando se rematen bienes inmuebles o bienes muebles no perecederos mediante el sistema de posturas a viva voz o por sistema de oferta en sobre cerrado, además de las reglas generales, se observará lo siguiente:

#### **1. Convocatoria:**

Cuando se rematen bienes inmuebles el aviso de convocatoria a un remate se publicará durante cuatro (4) días calendarios en la primera convocatoria y en las siguientes se realizará por dos (2) días calendarios.

Si se remata bienes muebles no perecederos la primera convocatoria se publicará durante dos (2) días calendario consecutivos y en el caso de la segunda o tercera se realizará por un (1) día calendario.

El aviso se realizará en el diario encargado de la publicación de los avisos judiciales del lugar del remate o en uno de los diarios de mayor circulación en dicho lugar o a nivel nacional. De no existir diarios en el lugar del remate, podrán emplearse otros medios de comunicación masiva que existan en dicho lugar y que aseguren la difusión de la convocatoria.

La SUNAT podrá efectuar avisos de convocatoria en forma colectiva, así como disponer la difusión del remate mediante carteles en el local del remate y en los medios de comunicación que considere pertinentes y señalar, en una misma publicación diversos avisos de convocatoria.

El aviso deberá consignar los siguientes datos:

- a. Lugar, fecha (s) y hora (s) de la exhibición de los bienes
- b. Lugar, fecha (s) y hora (s) en que se iniciará el (los) remate(s).
- c. Dependencia que realiza el remate.
- d. Nombre, denominación o razón social del Deudor.
- e. Nombre del Ejecutor que ordena el remate.
- f. Número del expediente.
- g. El valor de tasación y el precio base, salvo el caso de la tercera convocatoria.
- h. Bien o bienes a rematarse. De ser posible, se incluirá su descripción y características, con indicación del número de lote, según sea el caso.
- i. Sistema de remate.
- j. Indicación de si se requiere oblate o arras, así como la forma de calcularlas.
- k. Gravámenes o cargas del bien o bienes.
- l. Encargado del remate.
- m. Demás condiciones del remate: Se deberá indicar el monto de la comisión del Martillero que será asumido por el adjudicatario, de ser el caso.

La publicación del aviso puede omitirse cuando se remate bienes cotizables en la bolsa de valores o de productos.

En el caso de remate inmediato, el aviso de convocatoria se efectuará mediante el uso de cualquier medio que razonablemente garantice la difusión del remate.

Cuando la publicación contenga más de una convocatoria no será necesario realizar las demás publicaciones referidas a las convocatorias contenidas en el aviso.

## **2. Modalidades para participar en el remate:**

Se optará por cualquiera de las siguientes modalidades:

### **a. Modalidad de Oblaje:**

Podrán participar en el acto de remate, los sujetos que, antes del inicio del remate en el caso del sistema de posturas a viva voz o, al momento de presentar el sobre conteniendo la oferta en el caso del sistema en sobre cerrado, hubieran depositado, como mínimo, un monto equivalente al:

(i) Diez por ciento (10%) del precio base del bien que desean adquirir tratándose de la primera y segunda convocatoria.

(ii) Veinte por ciento (20%) de la postura u oferta según corresponda, en el caso de tercera o posteriores convocatorias.

A los postores no beneficiados con la adjudicación se les devolverá al término del acto de remate el íntegro de la suma depositada.

### **b. Modalidad de Arras:**

El adjudicatario del bien, después de concluido el acto de remate, entregará en calidad de arras al Martillero Público o al Ejecutor, según corresponda, como mínimo, el equivalente al treinta por ciento (30%) del monto de adjudicación .

Cuando el adjudicatario no cumpla con entregar las arras en el momento de la adjudicación, se considerará como nuevo adjudicatario al postor que hubiera realizado la segunda postura más alta o, en defecto de éste, al siguiente postor hasta agotar todas las posturas válidamente realizadas, siempre y cuando el nuevo postor esté dispuesto a pagar las arras en el momento.

El oblaje o las arras, según sea el caso, podrán pagarse en efectivo o en cheque de gerencia o certificado a la orden de la SUNAT.

El adjudicatario perderá el monto otorgado en calidad de oblaje o arras si no cancela el saldo del precio dentro del plazo respectivo.

El Martillero Público asume la calidad de depositario del dinero entregado en calidad de oblate o arras, desde el momento en que lo recibe hasta su entrega a la SUNAT.

### **3. Lugar del Remate:**

El remate se efectuará en el lugar donde se encuentren depositados los bienes muebles o en el lugar que se señale en el aviso de remate.

### **4. Acta del remate:**

Terminado el remate, se extenderá una acta que, como mínimo, contendrá:

- a. Lugar, fecha y hora del acto de remate.
- b. Nombre del Deudor.
- c. Nombre, denominación o razón social del adjudicatario.
- d. La relación de los bienes adjudicados y el monto de la adjudicación.

El acta será firmada por el Martillero Público, el Ejecutor y el Notario cuando éste hubiera presenciado el remate. El Acta se agregará al expediente.

### **5. Pago y transferencia de bienes inmuebles:**

El adjudicatario de bienes inmuebles deberá cancelar el saldo del precio, en efectivo o en cheque certificado o de gerencia a la orden de la SUNAT el cuarto (4) día hábil de realizado el remate del bien.

Depositado el precio, el Ejecutor adjudicará el inmueble mediante resolución que contendrá:

- a. La descripción del bien.
- b. La orden que deja sin efecto los gravámenes que pesen sobre el bien, con excepción de las anotaciones de demandas.
- c. El requerimiento al Deudor para que entregue el inmueble al adjudicatario dentro de diez (10) días calendario contados a partir de la fecha de su notificación.
- d. La orden de expedición de los partes para su inscripción en el registro respectivo, los que contendrán la transcripción del acta de remate y de la resolución de adjudicación.

Si el saldo del precio del bien adjudicado no es depositado en la fecha señalada, el Ejecutor declarará la nulidad del referido remate y convocará a otro remate con el mismo precio base. En este caso, el adjudicatario perderá la suma depositada. El adjudicatario será impedido de participar como postor en el nuevo remate del bien.

### **6. Pago y transferencia de los bienes muebles no perecederos:**

El adjudicatario deberá pagar el saldo del precio del bien adjudicado, en efectivo o cheque certificado o de gerencia a la orden de la SUNAT el cuarto (4) día hábil de realizado el remate del bien. Verificado el pago, se procederá a la entrega del bien adjudicado.

Si el saldo del precio del bien adjudicado no es depositado en la fecha señalada, el Ejecutor declarará la nulidad del remate y convocará a otro remate con el mismo precio base. En este caso, el adjudicatario perderá la suma depositada. El adjudicatario será impedido de participar como postor en el nuevo remate del bien.

**7. Demora en el retiro de los bienes:**

El adjudicatario que incumpla con retirar el bien que le ha sido adjudicado dentro de los dos (2) días hábiles siguientes a la cancelación del saldo de precio del bien adjudicado, deberá pagar los gastos en que hubiese incurrido la SUNAT durante el tiempo adicional en que los bienes estuvieron almacenados.

**8. Remate de bienes muebles registrados:**

El remate de los bienes muebles registrados tendrá el mismo tratamiento que el de los inmuebles, en lo que fuera aplicable.

**9. Nuevas Convocatorias:**

De no existir postores en la fecha y hora indicada en el primer remate, éste se declarará desierto y se realizará una segunda convocatoria.

De no presentarse postores en el segundo remate, se procederá a realizar un tercero sin señalar precio base, adjudicándose el bien al postor que realice la postura u oferta más alta, según corresponda. 9;

**Artículo 24°.- REMATE INMEDIATO**

El remate inmediato será efectuado por el Martillero Público o el Ejecutor designado por la SUNAT mediante el sistema de postura a viva voz o el sistema de oferta en sobre cerrado dentro de los siete (7) días calendario siguientes a la fecha en que se trabó la medida cautelar previa o de ocurrido el hecho que origine el riesgo para los bienes embargados.

**1. Bienes materia de remate inmediato**

Se realizará el remate inmediato de los bienes embargados cuando:

- a) Se trate de bienes que, de conformidad con el literal b) del Artículo 120° y del Artículo 121° del Código, corran el riesgo de deterioro o pérdida por caso fortuito o fuerza mayor o causa no imputable al depositario.

b) Se trate de bienes perecederos cuya conservación, expiración o vencimiento sea menor a los veinte (20) días calendarios, según la fecha que conste en los bienes o según el Informe que emita el Perito, profesional, personas o entidades competentes.

**2. Convocatoria**

Se podrá convocar a las personas que se encuentren presentes en los lugares que constituyen puntos de concentración mayorista, así como a organizaciones vinculadas al comercio de los bienes a ser rematados o a organizaciones o personas que por su actividad pudieran tener interés en la adquisición de los mismos.

La comunicación a los postores se realizará, cuando menos, treinta (30) minutos antes de la ejecución del remate.

**3. Segundo y Tercer Remate**

De no existir postores en el primer remate, éste se declarará desierto debiendo realizarse el mismo día un segundo remate. Si en éste tampoco se presentan postores, el remate se declarará desierto, y el mismo día se realizará el tercer remate. Los bienes se adjudicarán al postor que realice la propuesta más alta.

**4. Pago y transferencia de los bienes**

Inmediatamente concluido el acto de remate, el adjudicatario deberá pagar el saldo del precio del bien adjudicado, en efectivo o cheque certificado o de gerencia a la orden de la SUNAT a fin de retirar los bienes; luego de lo cual se procederá a la entrega del bien adjudicado.

De no cancelar el saldo según lo señalado en el párrafo anterior, el postor quedará impedido de participar en posteriores remates del bien que realice la SUNAT y perderá todo derecho sobre el monto entregado.

En este último caso, los bienes serán adjudicados al postor que tenga la segunda postura más alta y que esté dispuesto a realizar el pago en el momento.

En defecto de éste, los bienes serán adjudicados al siguiente postor hasta agotar todas las posturas válidamente realizadas, siempre y cuando el nuevo postor esté dispuesto a realizar el pago en el momento.

**Artículo 25°.- REMATE POR INTERNET**

La participación de los postores en el remate por Internet deberá sujetarse a lo previsto en el presente artículo así como a los términos y condiciones publicados en la opción "Remates" de SUNAT Virtual.

**1. Convocatoria**

La convocatoria a remate se realizará en SUNAT Virtual durante dos (2) días calendarios y se consignará, como mínimo, lo siguiente:

- a. Lugar, fecha(s) y hora(s) de exhibición del lote.
- b. Fecha y hora de inicio así como la fecha y hora del cierre de las ofertas.

- c. Nombre, razón social o denominación del Deudor.
- d. Número del expediente.
- e. Valor de la tasación y el precio base, salvo en el caso de la tercera convocatoria.
- f. Bien o bienes a rematar, pudiendo visualizarse la imagen digitalizada de los lotes.
- g. Indicación del monto que deberá depositar el postor para participar en el remate. Dicho monto será el veinte por ciento (20%) de la oferta del postor o el monto mínimo que se establezca en los términos y condiciones señaladas en SUNAT Virtual.
- h. Gravámenes o cargas del bien, de ser el caso.

La convocatoria podrá señalar, además, la fecha del segundo y tercer remate.

## 2. **Exhibición de los bienes**

La exhibición se realizará desde la fecha de inicio del remate hasta la fecha del cierre de las ofertas señalada en la convocatoria en el lugar que se indique en SUNAT Virtual.

## 3. **Del Postor**

Podrá ser postor todo aquel que goce de capacidad de ejercicio. No podrán participar los sujetos que tengan alguno de los impedimentos señalados en el numeral 3 del Artículo 25°.

Para participar como postor se deberá acceder a SUNAT Virtual donde se escogerá la opción "Remates" y se registrará por única vez como Usuario. Para tal efecto el interesado ingresará sus datos personales, el número de su documento de identidad y su correo electrónico. Esta información tiene carácter de declaración jurada.

Efectuado el registro correspondiente, el postor recibirá en su correo electrónico un mensaje mediante el cual la SUNAT le solicita que confirme su inscripción.

El postor podrá registrar los datos de la persona que autoriza a retirar el bien en caso de resultar adjudicatario. La citada persona deberá presentar la documentación que se señala en el numeral 7.

Toda comunicación, emisión de comprobantes de pago o comprobación de la identidad del postor se efectuará tomando como base la información proporcionada.

## 4. **Del Procedimiento de remate**

El postor, desde la fecha y hora de inicio señalada en la convocatoria podrá elegir el lote de su preferencia e ingresar sus ofertas siguiendo para tal fin las instrucciones que se le indique en SUNAT Virtual.

La SUNAT comunicará al correo electrónico del postor los datos para que realice el depósito del monto señalado y pueda participar en el remate.

La SUNAT publicará en SUNAT Virtual todas las ofertas que los postores

hubieran realizado sobre el lote materia del remate con indicación de la fecha, hora y el monto ofertado. Sin embargo, sólo serán consideradas ofertas válidas en tanto se haya hecho efectivo el depósito referido en el literal g) del numeral 1 del presente artículo, señalándose dicha situación en SUNAT Virtual de la forma que la Administración lo considere conveniente.

Se recibirán en SUNAT Virtual las ofertas que realicen los postores por los lotes materia del remate desde la fecha y hora fijada como inicio hasta la fecha y hora fijada como cierre.

El postor podrá efectuar ofertas sucesivas sobre el mismo lote sin necesidad de realizar un depósito adicional.

A la hora fijada como cierre se bloqueará automáticamente en SUNAT Virtual la recepción de las ofertas, adjudicándose el bien el postor que hubiera efectuado la mayor oferta válida. En caso de concurrir ofertas iguales, el adjudicatario será el que primero hubiera efectuado el depósito.

De no registrarse ofertas en el primer remate, para el segundo el precio base se reducirá en un quince por ciento (15%). Si no se registraran ofertas en éste, para el tercer remate no se fijará precio base.

**5. Pago y transferencia de bienes**

Tratándose de lotes conformados por bienes inmuebles o bienes no perecederos, el adjudicatario deberá cancelar el saldo del precio del lote adjudicado entre el cuarto (4) y quinto (5) día hábil siguiente de la fecha en que se declaró en SUNAT Virtual al adjudicatario del lote en remate. Tratándose de bienes perecederos, el adjudicatario cancelará el saldo del precio del lote el día hábil siguiente de la fecha en que se declaró en SUNAT Virtual al adjudicatario del lote en remate.

Cuando el adjudicatario no cumpla con pagar el saldo de precio en el plazo señalado en el párrafo anterior, el Ejecutor declarará la nulidad del remate y efectuará un nuevo remate con el mismo precio base. En este caso, el adjudicatario perderá la suma depositada y quedará impedido de participar como postor en posteriores remates del bien que convoque la SUNAT.

**6. Devolución del monto depositado para participar en el remate.**

A los postores que no lograron adjudicarse el lote rematado, la SUNAT les devolverá el monto que éstos hubieran depositado para participar en el remate. Para dicho efecto, los postores seguirán las instrucciones que se señale en SUNAT Virtual.

**7. Entrega de los bienes al adjudicatario**

Cancelado el saldo del precio del lote y con los documentos que acrediten el pago respectivo, el adjudicatario procederá a solicitar la entrega del lote adjudicado en el lugar que se señale en SUNAT Virtual. Al momento de la entrega el adjudicatario o su representante legal de ser el caso, exhibirán la documentación que los acredite como tal.

La entrega del lote podrá ser efectuada a una persona distinta a las

mencionadas siempre que presente un poder público o privado con firma legalizada por Notario o Fedatario de la SUNAT.

Las personas a que se refiere los párrafos anteriores suscribirán el Acta respectiva, la que se agregará al expediente.

El plazo máximo de retiro de los lotes será de dos (2) días hábiles contados a partir del día siguiente a la fecha en que se canceló el saldo del precio del lote. Si el adjudicatario no los recoge en dicho plazo, estarán afectos al pago por concepto de almacenaje a partir del tercer (3) día.

#### **Artículo 26°- PRODUCTO DEL REMATE**

El producto del remate está constituido por el monto obtenido en la realización del remate, menos el Impuesto General a las Ventas, el Impuesto de Promoción Municipal o, el Impuesto a la Venta de Arroz Pilado en el caso de bienes gravados con dichos impuestos; así como los gastos y costas incurridos en el Procedimiento y de ser el caso, en la aplicación de las medidas cautelares previas.

El monto obtenido en el remate se imputará al :

1. Pago de las tasas registrales, en el caso de remate de bienes registrables, conforme lo señalado en el numeral 3 del Artículo 118° del Código.

#### **Artículo 31°.- NULIDAD DEL REMATE**

La nulidad del remate de los bienes embargados sólo podrá ser deducida en los siguientes casos:

1. Cuando en el aviso de convocatoria no se publique la información a que se refiere los literales a), b), d), g), h), j) y k) del quinto párrafo del numeral 1 del Artículo 23°.
2. Cuando en la convocatoria no se incluya la información a que se refiere los literales a), b), c), e), f), g), y h) del numeral 1 del Artículo 23°. En el caso que se hubiera omitido información sobre un determinado bien, la nulidad estará referida sólo a éste.
3. Cuando el postor tuviera alguno de los impedimentos para participar en el remate.
4. Cuando el postor hubiera incumplido con pagar el saldo del monto del bien o lote adjudicado en el plazo correspondiente,

La nulidad sólo podrá ser deducida hasta el tercer (3) día hábil de producido el remate y será resuelta como máximo al tercer (3) día hábil de presentada ésta. En caso se declare fundada la nulidad, el Ejecutor ordenará la devolución del monto que hubiera entregado el adjudicatario.

En tanto se encuentre en trámite la nulidad no se exigirá al adjudicatario que cancele el saldo del bien adjudicado ni que cumpla con el pago de los gastos por concepto de almacenaje. En este caso el adjudicatario cancelará el saldo el día hábil siguiente a la

fecha en que se le hubiera comunicado el pronunciamiento del Ejecutor que desestima la nulidad interpuesta y podrá retirar el bien hasta los dos (2) días hábiles siguientes a dicha comunicación.

De no cancelar el saldo en el plazo señalado el párrafo anterior, se declarará la nulidad del remate. El adjudicatario quedará impedido de participar en posteriores remates del bien y perderá todo derecho sobre el oblate, arras o monto depositado, según sea el caso.

Si el adjudicatario no retira el bien que se le hubiera adjudicado en el plazo señalado en el tercer párrafo del presente artículo, deberá cancelar los gastos de almacenaje que se ocasionen con posterioridad a la fecha en que se le hubiera efectuado la comunicación.

#### **Artículo 27°- COMPROBANTE DE PAGO**

Adjudicado el bien en remate, la SUNAT o el Martillero Público, según sea el caso, emitirá el comprobante de pago correspondiente.

#### **Artículo 28°.- REMANENTE DEL REMATE**

Según lo dispuesto en el Artículo 121° del Código, el remanente que se origine después de rematado el bien embargado será entregado al Deudor.

Se entenderá por remanente el saldo resultante luego de deducir del monto obtenido en el remate, las tasas registrables, los gastos y costas y la deuda tributaria objeto del Procedimiento.

#### **Artículo 29°.- APELACIÓN y QUEJA**

Notificada la Resolución Coactiva que pone fin al Procedimiento, el Deudor podrá interponer, dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes, recurso de apelación ante la Sala correspondiente de la Corte Superior, conforme lo establece el Artículo 122° del Código. Se entiende concluido el Procedimiento cuando no exista deuda exigible, de conformidad con el Artículo 115° del Código y/o se notifique al Deudor la resolución con este efecto.

Si el Procedimiento no hubiera concluido, el Deudor podrá presentar el Recurso de Queja a que se refiere el Artículo 155° del Código cuando considere que no se ha seguido el Procedimiento de acuerdo a lo señalado en el Código y en el presente Reglamento. El Ejecutor deberá cumplir con lo ordenado por el Tribunal Fiscal, bajo responsabilidad.

### **TÍTULO III DE LOS BIENES ABANDONADOS**

#### **Artículo 30°.- ABANDONO DE BIENES EMBARGADOS.**

Los bienes muebles abandonados de acuerdo a los supuestos previstos en el Artículo 121°-A del Código, serán rematados, donados o destinados conforme a lo dispuesto en el presente Título.

#### **Artículo 31°.- RESPONSABLE DEL REMATE, DONACIÓN O DESTINO DE LOS BIENES ABANDONADOS**

La SUNAT designará al Responsable del remate, donación o destino de los bienes abandonados.

De no haberse realizado la tasación de los bienes o cuando dicha tasación estuviera desactualizada, la SUNAT dispondrá que un Perito valore los bienes abandonados.

El Responsable realizará todos aquellos actos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

Cuando el remate de los bienes abandonados sea realizado por un Martillero Público, éste deberá coordinar con el Responsable todos los aspectos necesarios para la ejecución del remate.

Cuando se efectúe el remate de bienes por medio de la bolsa de valores o de productos, el Responsable realizará las gestiones necesarias para tal efecto.

El remate será efectuado por la SUNAT siguiendo, en lo que fuera aplicable,

En el supuesto que en el tercer remate no se adjudiquen los bienes abandonados el remate será declarado desierto, debiendo procederse a su donación o destino.

#### **Artículo 32°.- DE LA DONACIÓN O DESTINO DE LOS BIENES**

Tratándose de la donación de los bienes abandonados, el beneficiario deberá ser una institución sin fines de lucro de tipo asistencial, educacional o religioso oficialmente reconocida. En caso que se proceda a destinar los bienes abandonados, el beneficiario será una entidad pública.

Los beneficiarios deberán dedicar los bienes entregados por la SUNAT para la realización de sus fines propios.

Los beneficiarios quedan obligados a no transferir los bienes hasta dentro de un plazo dos (2) años contados a partir de la fecha en que éstos le hubieran sido entregados. Si después de transcurrido dicho plazo, transfieren los mencionados bienes, quedan obligados a destinar los ingresos obtenidos a sus fines propios.

Los sujetos susceptibles de ser beneficiarios podrán presentar su solicitud a la dependencia de la SUNAT correspondiente al lugar de su domicilio, para la evaluación respectiva.

#### **Artículo 33°.- RELACIÓN DE BENEFICIARIOS**

La donación o destino de los bienes abandonados, se efectuará a los sujetos comprendidos en la Relación de Beneficiarios que apruebe la SUNAT, salvo cuando sea necesario atender los requerimientos en caso de emergencia o urgencia o necesidad nacional o sea autorizada por el Superintendente Nacional de Administración Tributaria.

La Relación de Beneficiarios será aprobada anualmente mediante Resolución de Superintendencia y difundida en la página web de la SUNAT.

La donación o destino de los bienes será autorizada por la SUNAT.

#### **Artículo 34°.- DE LA RESOLUCIÓN DE DONACIÓN O DESTINO**

La Resolución de donación o destino contendrá, como mínimo, lo siguiente:

- a) Nombre, denominación o razón social del beneficiario.
- b) Identificación o descripción y cantidad de los bienes.
- c) Valor de los bienes materia de la donación o destino.

#### **Artículo 35°.- ENTREGA DE LOS BIENES**

Los bienes donados o destinados de acuerdo a lo señalado en el Artículo 38° serán recogidos por el representante del beneficiario que figure en la Resolución de donación o destino de los bienes o la persona designada para dicho efecto, debidamente acreditada.

Las mencionadas personas deberán presentar el documento de identidad respectivo y suscribir el Acta de entrega correspondiente.

Los beneficiarios tendrán un plazo máximo de diez (10) días hábiles contados a partir de la notificación de la resolución de donación o destino para recoger los bienes. Vencido dicho plazo, la resolución quedará sin efecto y los bienes podrán ser materia de donación o destino a otro beneficiario.

### **DISPOSICIONES FINALES**

#### **Primera.- PROCEDIMIENTOS EN TRÁMITE**

El presente Reglamento es de aplicación inmediata a los procedimientos de cobranza coactiva, a las medidas cautelares previas al Procedimiento y a la ejecución de garantías que se encuentren en trámite.

**Segunda.- REMATE, DONACIÓN O DESTINO DE LOS BIENES ABANDONADOS  
SEGÚN LO DISPUESTO EN LA CUARTA DISPOSICIÓN TRANSITORIA DEL  
DECRETO LEGISLATIVO N° 953.**

Los bienes muebles abandonados a que se refiere la Cuarta Disposición Transitoria del Decreto Legislativo N° 953 serán rematados, donados o destinados conforme a lo dispuesto en el Título III del presente Reglamento.

## ANEXO 02: FOTOGRAFIAS





## ANEXO 3

### GLOSARIO DE TÉRMINOS

1. **Acreeedor Tributario.-** Aquél en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria. El Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales, son acreedores de la obligación tributaria, así como las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente. (Artículo 4º, Código Tributario).
2. **Acto Administrativo.** Son actos administrativos, 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.
3. **Conclusión del procedimiento coactivo.-** Es el acto administrativo emitido por el Ejecutor coactivo mediante el cual da por finalizado el procedimiento de cobranza coactiva y se cumpla los siguientes supuestos.
  - 3.1. Se hubiera presentado oportunamente reclamación o apelación contra la Resolución de Determinación o Resolución de Multa que contenga la deuda tributaria puesta en cobranza, o Resolución que declara la pérdida de fraccionamiento, siempre que se continúe pagando las cuotas de fraccionamiento.

- 3.2. La deuda haya quedado extinguida por cualquiera de los medios señalados en el Artículo 27º.
  - 3.3. Se declare la prescripción de la deuda puesta en cobranza.
  - 3.4. La acción se siga contra persona distinta a la obligada al pago.
  - 3.5. Exista resolución concediendo aplazamiento y/o fraccionamiento de pago.
  - 3.6. Las Órdenes de Pago o resoluciones que son materia de cobranza hayan sido declaradas nulas, revocadas o sustituidas después de la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva.
  - 3.7. Cuando la persona obligada haya sido declarada en quiebra.
  - 3.8. Cuando una ley o norma con rango de ley lo disponga expresamente.
  - 3.9. Cuando el deudor tributario hubiera presentado una reclamación o apelación vencidos los plazos establecidos para la interposición de dichos recursos, cumpliendo con presentar la Carta Fianza respectiva conforme con lo dispuesto en los Artículos 137º o 146º de TUO Código Tributario.
4. **Derechos fundamentales.-** Son aquellos derechos subjetivos garantizados con rango constitucional que se consideran como esenciales en el sistema político que la constitución funda y que están especial mente vinculados a la dignidad humana.
  5. **Debido Proceso.-** Puede ser definido como el conjunto de "condiciones que deben cumplirse para asegurar la adecuada defensa

de aquéllos cuyos derechos u obligaciones están bajo consideración judicial". Por su parte, el Tribunal Constitucional del Perú ha señalado que el debido proceso "está concebido como el cumplimiento de todas las garantías y normas de orden público que deben aplicarse a todos los casos y procedimientos, incluidos los administrativos"

6. **Derecho a la igualdad en el proceso.-** El artículo 1.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos establece la obligación de los Estados Parte de respetar los derechos reconocidos en ella y "garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social".
7. **Deudor tributario.-** es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable. (Artículo 7º del Código Tributario).
8. **Deuda Tributaria.-** Es aquella compuesta por el tributo, las multas y/o los intereses. A su vez, los intereses comprenden el interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo a que se refiere el artículo 33º, el interés moratorio aplicable a las multas a que se refiere el artículo 181º y el interés por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago previsto en el artículo 36º del Código Tributario. (Artículo 28º del Código Tributario).
9. **Deuda Tributaria Exigible.-** Es aquella que puede dar lugar a las acciones de coerción para su cobranza, tal como la establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa notificadas por la

Administración y no reclamadas en el plazo de ley, la establecida por Resolución no apelada en el plazo de ley, o por Resolución del Tribunal Fiscal o la que conste en Orden de Pago notificada conforme a ley, entre otras. (Artículo 115º del Código Tributario).

- 10. Ejecutor Coactivo.-** Es el funcionario de la administración tributaria cuya función es ejercer a nombre de la SUNAT, las acciones coercitivas a fin de recuperar el cobro de la acreencia a favor del fisco. El Ejecutor velará por la celeridad, legalidad y economía de los procedimientos.
- 11. Embargo en forma de depósito.-** Es una medida cautelar encaminada a la conservación de un bien o bienes muebles, en la proporción suficiente para hacer efectivo el cobro de la deuda, en algunos casos extrayéndolo de la posesión del ejecutado y poniéndolos en poder de una tercera persona denominada depositario.
- 12. Embargo en forma de Inscripción.-** Es una medida cautelar que consiste en anotar la medida decretada en un registro, esta medida para todos los efectos se considera como un gravamen y sólo procede en los bienes que por ley son inscribibles, La inscripción tiene por objeto la publicidad de la litis.
- 13. Embargo en forma de Intervención.-** Es una medida cautelar que tiene como finalidad intervenir al deudor tributario y la legislación tributaria establece tres tipos de intervención:
  - Embargo en forma de Intervención en recaudación.- A través del embargo en forma de intervención en recaudación se afectan

directamente los ingresos del Deudor en el lugar en el cual éstos se perciben, con la finalidad de hacer efectiva la cobranza de la deuda.

- Embargo en forma de intervención en información.- El embargo en forma de intervención en información consiste en el nombramiento por parte del Ejecutor, de uno o varios interventores informadores para que en un plazo determinado recaben información y verifiquen el movimiento económico del Deudor y su situación patrimonial, con el fin de hacer efectiva la cobranza de la deuda.
- Embargo en forma de intervención en administración de bienes.- Por el embargo en forma de intervención en administración de bienes, el Ejecutor está facultado para nombrar uno o varios interventores administradores con la finalidad de recaudar los frutos o utilidades que pudieran producir los bienes embargados.

**14. Embargo en forma de Retención.-** Por el embargo en forma de retención, el Ejecutor está facultado para ordenar la retención y posterior entrega de bienes, valores, fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia y otros; así como la retención y posterior entrega de los derechos de crédito de los cuales el Deudor sea titular y que se encuentren en poder de terceros.

**15. Inicio del procedimiento de Ejecución Coactiva.-** Se denomina inicio cuando se emite el acto administrativo distinto al acto que origina la deuda denominado Resolución de Ejecución Coactivo y se notifica al deudor

- 16. Intervención Excluyente de Propiedad.-** Es el recurso que puede interponer ante el Ejecutor Coactivo el tercero que sea propietario de bienes embargados en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, en cualquier momento antes que se inicie el remate del bien. (Artículo 120° del Código Tributario y Artículo 36° de la Ley N° 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva).
- 17. Jurisprudencia.-** Es una de las fuentes del derecho que surge de la confluencia de resoluciones sean judiciales o administrativas emitidas por la máxima instancia que se pronuncian de manera constante y coincidente sobre determinados temas. También llamase jurisprudencia a aquellas resoluciones calificadas expresamente como tales por el referido órgano superior.
- 18. Jurisprudencia de Observancia Obligatoria.-** Son aquellas Resoluciones del Tribunal Fiscal que interpretan de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, así como las emitidas en virtud del artículo 102° del Código Tributario, siendo de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley. En la resolución correspondiente, el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el Diario Oficial. (Artículo 154° del Código Tributario).
- 19. Medidas cautelares.-** Son actos discrecionales o declaraciones de voluntad de la Administración Tributaria (Ejecutor Coactivo) en el seno del procedimiento de cobranza coactiva con la finalidad de garantizar

los fines públicos determinados por la ley frente al incumplimiento de la prestación por parte del deudor.

- 20. Nacimiento de la obligación Tributaria.-** Es cuando se produce o se realiza el supuesto hecho generador o hecho imponible descrito en la norma
- 21. Notificación.-** Es el acto mediante el cual se pone de conocimiento formal al deudor tributario el inicio de procedimiento de cobranza coactiva
- 22. Obligación Formal.-** Es el deber de los contribuyentes de cumplir con la presentación de las comunicaciones, declaraciones juradas, llevar libros de contabilidad y otras complementarias.
- 23. Obligación Sustancial.-** Es el deber a cargo de un contribuyente o responsable de pagar un tributo
- 24. Potestad Tributaria.-** Es la facultad del Estado para crear, modificar o derogar tributos, así como para otorgar beneficios tributarios. Esta potestad se manifiesta a través de los distintos niveles de Gobierno u órganos del Estado –central, regional y local–. Sin embargo, es del caso señalar que esta potestad no es irrestricta o ilimitada, por lo que su ejercicio no puede realizarse al margen de los principios y límites que la propia Constitución y las leyes de la materia establecen. La imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente legítimo; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas.

- 25. Principios Constitucionales Tributarios.-** Se puede decir que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú, tales como el de legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas y el principio de interdicción de la confiscatoriedad.
- 26. Principio de Legalidad.-** Se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad.
- 27. Principio de Igualdad.-** Es aquel el que en un estado constitucional exige del legislador una vinculación negativa o abstencionista y otra positiva o interventora. La vinculación negativa está referida respecto de la exigencia de 'tratar igual a los que son iguales' y 'distinto a los que son distintos', de forma tal que la ley, como regla general, tenga una vocación necesaria por la generalidad.
- 28. Proceso de Acción de Amparo.-** Es un mecanismo de defensa adicional dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva, a través del cual los ciudadanos tenemos el derecho de recurrir, ante la vulneración o amenaza de vulneración de los derechos constitucionales por parte de las autoridades administrativas o particulares, con la finalidad de que cese o no se materialice la agresión.

- 29. Procedimiento de Cobranza Coactiva** Es Procedimiento que lleve a cabo la SUNAT, en ejercicio de su facultad coercitiva, a fin de hacer efectivo el cobro de la deuda exigible detallada en el Artículo 115° del Código y demás actos que se deriven del citado Procedimiento.
- 30. Recurso de Apelación.-** Es el recurso que se interpone a través de la Corte Superior de Justicia una vez concluido el procedimiento de cobranza coactiva, la cual emitirá pronunciamiento respecto a la legalidad del procedimiento para el cobro de la deuda.
- 31. Recurso de Queja.-** La queja es un medio excepcional de naturaleza procedimental que busca subsanar los errores de tramitación incurridos en el procedimiento tributario. Es un remedio procesal mediante el cual se busca corregir las actuaciones de la administración que afecten de manera indebida al deudor tributario y reencauzar el procedimiento
- 32. Resolución de Ejecución Coactiva.-** Es el acto emitido por el Ejecutor coactivo que contiene un mandato de cancelación de las Ordenes de Pago o Resoluciones en cobranza, dentro de siete (7) días hábiles, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzada de las mismas, en caso que éstas ya se hubieran dictado. La Resolución de Ejecución Coactiva deberá contener, bajo sanción de nulidad: 1. El nombre del deudor tributario.2. El número de la Orden de Pago o Resolución objeto de la cobranza.3. La cuantía del tributo o multa, según corresponda, así como de los intereses y el monto total de la deuda.4. El tributo o multa y período a que corresponde.

**33. SUNAT.-** La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) creada por Ley N° 24829 y conforme a su Ley General aprobada por Decreto Legislativo N° 501 es una Institución Pública Descentralizada del Sector Economía y Finanzas, con personería jurídica de Derecho Público, con patrimonio propio y autonomía funcional, económica, técnica, financiera y administrativa, tiene por finalidad administrar y aplicar los procesos de recaudación y fiscalización de los tributos internos, con excepción de los municipales y de aquellos otros que la Ley le señale, así como proponer y participar en la reglamentación de las normas tributarias

**34. Suspensión del procedimiento coactivo.-** Es el acto administrativo emitido por el Ejecutor coactivo mediante cual paraliza en forma temporal el procedimiento de cobranza y se cumplan los siguientes supuestos:

1. Cuando en un proceso constitucional de amparo se hubiera dictado una medida cautelar que ordene la suspensión de la cobranza conforme a lo dispuesto en el Código Procesal Constitucional.
2. Cuando una ley o norma con rango de ley lo disponga expresamente.
3. Excepcionalmente, tratándose de Órdenes de pago, y cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente y siempre que la reclamación se hubiera interpuesto dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la Orden de Pago.

**35. Tributo.-** Prestación generalmente pecuniaria que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, para cubrir gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. El Código Tributario rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo comprende impuestos, contribuciones y tasas. (Norma II del Código Tributario).

**ANEXO4: MATRIZ DE CONSISTENCIA**  
**LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA**  
**CONTRA DEUDORES TRIBUTARIOS DE LA REGIÓN TACNA EN LOS AÑOS 2008-2011**

| PROBLEMA   | OBJETIVOS  | HIPÓTESIS   | VARIABLES  |
|--|--|---|--|
| <p style="text-align: center;"><b>PROBLEMA GENERAL</b></p> <p>Cuál es el efecto de la aplicación de los procedimientos de cobranza coactiva seguido contra deudores tributarios en los principios constitucionales de legalidad y los derechos fundamentales de la personas en la Región Tacna en los años 2008 – 2011?</p>  | <p style="text-align: center;"><b>OBJETIVOS GENERAL</b></p> <p>Determinar el efecto de la aplicación de los procedimientos de cobranza coactiva seguida contra deudores tributarios en los principios constitucionales de legalidad y los derechos fundamentales de las personas en la Región Tacna en los años 2008 – 2011.</p>   | <p style="text-align: center;"><b>HIPÓTESIS GENERAL</b></p> <p>Si el Tribunal Fiscal desatiende los recursos de queja, entonces los procedimientos de cobranza coactiva seguido contra los deudores tributarios vulneran los principios constitucionales de legalidad y los derechos fundamentales de las personas.</p>   | <p><b>VARIABLE INDEPENDIENTE:</b></p> <p><b><i>Procedimiento de Cobranza Coactiva</i></b></p> <p><b>Indicadores:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Expedientes de cobranza</li> <li>- Resolución de Ejecución Coactiva</li> <li>- Medidas Cautelares</li> <li>- Embargos</li> <li>- Recurso de Queja</li> </ul> |
| <p style="text-align: center;"><b>PROBLEMAS ESPECÍFICOS</b></p> <p>a) ¿Cómo son atendidos los procedimientos de cobranza coactiva seguidos contra los deudores tributarios?</p> <p>b) ¿Cómo son aplicados los principios constitucionales de legalidad a los deudores tributarios?</p> <p>c) ¿Cómo son afectados los derechos fundamentales de la persona respecto a deudores tributarios?</p> | <p style="text-align: center;"><b>OBJETIVOS ESPECÍFICOS</b></p> <p>a) Precisar la atención de los procedimientos de cobranza coactiva seguida contra los deudores tributarios</p> <p>b) Analizar la aplicación de los principios constitucionales de legalidad a los deudores tributarios.</p> <p>c) Precisar la afectación de los derechos fundamentales de la persona de los deudores tributarios.</p> | <p style="text-align: center;"><b>HIPÓTESIS ESPECÍFICAS</b></p> <p>H1: Si el Tribunal Fiscal desatiende los recursos de queja, entonces los procedimientos de cobranza coactiva seguido contra los deudores tributarios se prolongan.</p> <p>H2: Si el Tribunal Fiscal desatiende los recursos de queja, entonces los procedimientos de cobranza coactiva seguida contra los deudores tributarios vulneran los principios constitucionales de legalidad.</p> <p>H3: Si el Tribunal Fiscal desatiende los recursos de queja, entonces los procedimientos de cobranza coactiva seguida contra los deudores tributarios vulneran los derechos fundamentales de las personas.</p> | <p><b>VARIABLE DEPENDIENTE:</b></p> <p><b><i>Vulneración al Principio de legalidad y de los derechos fundamentales de la persona</i></b></p> <p><b>Indicadores:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Principio de Legalidad</li> <li>- Derechos fundamentales de las personas</li> </ul>                           |