

# El Procedimiento de Cobranza Coactiva

## Ensayos sobre la vigencia de los derechos y garantías de los administrados







PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas

# El Procedimiento de Cobranza Coactiva

## Ensayos sobre la vigencia de los derechos y garantías de los administrados

*Escriben*

Carlos Moreano Valdivia	José Jorge Nava Tolentino
César Gamba Valega	Luis Durán Rojo
Christian Guzmán Napurí	Marco Mejía Acosta
Danitz Rosisela Abregú Calderón	Pablo José Huapaya Garriazo
Fernando Cataño Florián	Patricia Melendez Kohatsu
Jorge Sarmiento Díaz	



# El procedimiento de cobranza coactiva. Ensayos sobre la vigencia de los derechos y garantías de los administrados

*Primera edición, diciembre de 2013*

*La DEFENSORIA DEL CONTRIBUYENTE Y USUARIO ADUANERO no se hace responsable de las opiniones recogidas, comentarios y manifestaciones vertidas por los autores. La presente obra recoge exclusivamente la opinión de su autor como manifestación de su derecho de libertad de expresión.*

*No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, ni su préstamo, alquiler o cualquier otra forma de cesión de uso de ejemplar, sin el permiso previo y por escrito de los titulares del Copyright.*

Copyright © 2013: Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero  
Jr. Cusco 177, Piso 1, Lima 1  
Lima, Perú  
Central Telefónica: (1) 610-5930  
Correo Electrónico: [defensacontribuyente@mef.gob.pe](mailto:defensacontribuyente@mef.gob.pe)  
Página Web: [www.mef.gob.pe/defensoria](http://www.mef.gob.pe/defensoria)

Editorial: Palestra Editores S.A.C.  
Diseño y Diagramación: Alan Omar Bejarano Noblega

## Índice

- Presentación .....7
- El procedimiento de cobranza coactiva  
en el ámbito tributario .....9  
*Christian Guzmán Napurí*
- Algunos alcances sobre la facultad coactiva  
de la administración tributaria.....27  
*Carlos Moreano Valdivia*
- La función del ejecutor coactivo  
en el estado constitucional de derecho.  
A propósito del Acuerdo de Sala Plena  
2010-17 de 2 de diciembre de 2010.....65  
*César M. Gamba Valega*
- Notificación de los valores materia de  
un procedimiento de ejecución coactiva  
desde la perspectiva del Tribunal Fiscal .....91  
*Patricia Meléndez Kohatsu*
- A propósito de la nulidad de la notificación del valor  
que genera la deuda exigible en cobranza coactiva  
¿Genera un procedimiento coactivo “indebido”? .....123  
*Pablo José Huapaya Garriazo*

- La deuda exigible en cobranza coactiva como garantía del debido procedimiento.....161  
*Jorge Sarmiento Díaz*
- Aspectos jurídicos de la medida cautelar en materia tributaria .....195  
*José Jorge Nava Tolentino*
- Los derechos de los administrados y las medidas cautelares previas en materia tributaria .....219  
*Luis Durán Rojo | Marco Mejía Acosta*
- El rediseño del proceso tributario de cobranza como conjunto de garantías de los derechos del contribuyente .....257  
*Fernando A. Cataño Florián*
- El procedimiento de cobranza coactiva de acreencias tributarias del gobierno nacional y de los gobiernos locales: ¿Se justifican las diferencias?.....289  
*Danítza Rosisela Abregú Calderón*

## Presentación

Con el propósito de colaborar con la mejora del Sistema Tributario Peruano, la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero convocó durante el 2012 a los distintos operadores tributarios para proponerles la tarea de colaborar con este objetivo, proponiéndoles participar en el análisis y la reflexión académica en torno a la vigencia de los derechos y garantías del contribuyente en los procedimientos tributarios.

Durante el 2013 hemos continuado la labor iniciada el año pasado, eligiendo al Procedimiento de Cobranza Coactiva de obligaciones tributarias como temática central para la segunda obra colectiva editada por la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero.

A partir del lanzamiento de la convocatoria para nuestro segundo proyecto editorial, hemos recibido el aporte, a través de ensayos y trabajos académicos, de funcionarios de la Administración Tributaria Nacional, de las Administraciones Tributarias Municipales, funcionarios del Tribunal Fiscal, profesionales del sector privado vinculados al quehacer tributario y de representantes del sector académico nacional, para ser incorporados en esta obra editada por la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero.

Teniendo en cuenta la diversidad de artículos recibidos, el Comité Editorial conformado por los funcionarios de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero: Dra. Mercedes Pilar Martínez Centeno, Dra. Carmen del Pilar Robles Moreno y Dr. Luis Gabriel Donayre Lobo, realizó una selección previa de los artículos a fin de vincular todos los aportes académicos con la temática central del proyecto editorial.

Expresamos nuestro sincero agradecimiento a los autores que colaboraron con sus ensayos para hacer posible esta obra colectiva; y nuestro especial reconocimiento por la comprensión demostrada a los autores cuyos artículos no pudieron ser incluidos.

La obra que presentamos reúne importantes reflexiones expuestas desde las distintas perspectivas públicas, privadas y académicas; lo que nos permite confiar en la posibilidad que encuentren en ella una contribución valiosa para la mejora del procedimiento de cobranza coactiva.

Nos complace enormemente poner a disposición de todos los ciudadanos, de los operadores tributarios públicos o privados, funcionarios y servidores de la administración pública, de los estudiosos del Derecho Tributario y del público en general, el resultado de nuestro segundo trabajo colectivo de reflexión académica: *“El Procedimiento de Cobranza Coactiva. Ensayos sobre la vigencia de los derechos y garantías de los administrados”*.

**DEFENSORÍA DEL CONTRIBUYENTE  
Y USUARIO ADUANERO**

# El procedimiento de cobranza coactiva en el ámbito tributario

*Christian Guzmán Napurí*

*Magister en Derecho, con mención en Derecho Constitucional, por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Profesor del Departamento de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Profesor en la Universidad ESAN, Universidad San Ignacio de Loyola y de la Academia de la Magistratura. Asesor y consultor en temas de derecho público, ha sido Asesor Legal de la Alta Dirección del Ministerio de Justicia, consultor de la Oficina Nacional de Procesos Electorales, de la Presidencia del Consejo de Ministros, y de otras entidades públicas y privadas. Ha sido Asesor en el Ministerio de Economía y Finanzas y Director de Fiscalización de OEFA. Actualmente se desempeña como Jefe de la Oficina de Asesoría Jurídica del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos.*

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. LA AUTOTUTELA ADMINISTRATIVA.— Efectos de la autotutela.— II. EL PROCEDIMIENTO COACTIVO COMO PROCEDIMIENTO ESPECIAL.— 2.1 Carácter ejecutorio de los actos administrativos.— 2.2 Ejecución coactiva de deudas tributarias que corresponden al Gobierno Nacional.— 2.3 Las obligaciones tributarias de los gobiernos locales.— III. ¿MEDIDAS CAUTELARES?— IV. EL EFECTO DEL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN EL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN COACTIVA.— La suspensión del proceso de ejecución coactiva en el caso de deudas tributarias del Gobierno Nacional.— V. LA REVISIÓN POR PARTE DEL PODER JUDICIAL.



La ejecución coactiva es el mecanismo de ejecución forzosa por excelencia, a través de la cual la Administración se procura la ejecución de una obligación de dar, hacer o no hacer, aun en contra de la voluntad del administrado<sup>1</sup>. Ahora bien, la ejecución coactiva se rige por sus propias normas, señaladas en la normatividad pertinente. En este orden de ideas, el Código Tributario regula el procedimiento de ejecución coactiva de las deudas tributarias que corresponden al Gobierno Nacional.

La remisión legal antes precisada, sin embargo, no obsta para que el procedimiento de ejecución coactiva no se encuentre regulado por los principios generales aplicables al proceso administrativo, en especial en cuanto al principio de legalidad, debido proceso, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de los administrados y razonabilidad, de conformidad con lo señalado por la Ley pertinente y como veremos más adelante.

Ahora bien, podemos ver ejemplos del empleo de medios de ejecución coactiva en los típicos actos que realiza la administración para obtener el cumplimiento de los actos administrativos emitidos. El embargo de bienes o el remate de los mismos son ejemplos de mecanismos de ejecución coactiva, en particular referidos a obligaciones de dar. La Administración se encuentra entonces autorizada a obtener del patrimonio del obligado aquello que se le adeuda.

---

<sup>1</sup> Artículo 197 de la Ley N° 27444.

## I. INTRODUCCIÓN. LA AUTOTUTELA ADMINISTRATIVA

No obstante el reconocimiento de una particular personalidad jurídica a favor de la Administración Pública y los entes que la conforman, se reconoce que la misma carece propiamente de derechos fundamentales, los mismos que son susceptibles de imputarse únicamente a particulares, sean personas naturales o jurídicas. Ello salvo ciertas excepciones, como podría ser el debido proceso o el derecho de propiedad, como lo ha señalado el Tribunal Constitucional en importante jurisprudencia.

Sin embargo, a la administración debe reconocerse un cúmulo de potestades, las mismas que permiten hacer efectiva su misión de tutelar el bien común. Dichas potestades conforman, de manera genérica, la competencia de las entidades de la Administración, que se encuentra señalada por la Ley. Ejemplos de ello son la potestad reglamentaria, la potestad sancionadora o la potestad organizativa.

Como lo hemos señalado anteriormente, entendemos como potestad, en general, aquella situación de poder atribuida por el ordenamiento jurídico previo — en particular, por la ley —, que habilita a su titular para imponer conductas a terceros<sup>2</sup>, con la posibilidad de que el sujeto pasivo deba soportar las consecuencias de dicho poder, que podrían no ser ventajosas<sup>3</sup>. Dicho sujeto pasivo posee entonces una relación de sujeción respecto a la entidad en cuestión.

Una potestad de importancia capital al nivel de la autoridad administrativa, y que sustenta las atribuciones coactivas, es la denominada autotutela, que consiste en la capacidad de la administración pública de efectuar la protección de sus intereses sin necesidad de recurrir al Poder Judicial ni a órgano estatal alguno. La Administración está capacitada, entonces, para tutelar por sí

---

<sup>2</sup> SANTAMARIA PASTOR, Juan Alfonso. *Principios de Derecho Administrativo*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2000, p. 394.

<sup>3</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. Ob. cit., Tomo II, p. 31.

misma sus propias situaciones jurídicas<sup>4</sup>. De hecho, la autotutela proviene de la particular misión asignada a la administración, consistente en el manejo de bienes públicos y servicios a prestar por el Estado.

Por otro lado, la independencia de la Administración respecto de los Tribunales se garantiza positivamente haciendo que aquélla no tenga necesidad de éstos para asegurar la eficacia de sus resoluciones y mandatos, lo que se alcanza con el reconocimiento de poderes de ejecución a los propios órganos de la Administración<sup>5</sup>. En este sentido, la jurisprudencia que se elabora en sede administrativa durante el siglo XIX y algunas normas reglamentarias van a reconocer que los actos administrativos ostentan presunción de validez y el privilegio de ejecutoriedad, de tal forma que pueden llevarse directamente a ejecución sobre los particulares por la propia Administración sin que su efectividad se paralice por la interposición de recursos, salvo las circunstancias establecidas en la Ley. Sin embargo, la ley puede determinar que determinados actos administrativos sean ejecutados a través del Poder Judicial.

Es necesario señalar que la autotutela administrativa surge de la tradición europeo continental del derecho administrativo, la misma que se diferencia claramente de la tradición anglosajona, en la cual no existe propiamente la facultad que venimos describiendo. En el derecho anglosajón incluso la Administración debe recurrir al Poder Judicial para la tutela de sus intereses. Los actos de las agencias no son ejecutorios por sí mismos, siendo necesario pedirle al juez que los haga cumplir coercitivamente. Ello genera incluso la posibilidad de que el afectado u obligado pueda defenderse en el proceso ejecutorio<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*. Madrid: Civitas, 2000, Tomo I, p. 505.

<sup>5</sup> TIRADO BARRERA, José Antonio. "La Ejecución Forzosa de los actos administrativos en la Ley Nro. 27444". En: *Comentarios a la ley del procedimiento administrativo general. Ley Nro. 27444*. Lima: ARA, 2003, pp. 344 y ss.

<sup>6</sup> VELEZ GARCIA, Jorge. *Los dos sistemas de derecho administrativo*. Santa Fe de Bogotá: Institución Universitaria Sergio Arboleda, 1996, p. 323

Por otro lado y desde un punto de vista material, la autotutela puede ser conservativa o agresiva. La autotutela conservativa protege una situación jurídica establecida previamente a fin de evitar su modificación por parte de un tercero. La autotutela agresiva o activa configura más bien una conducta positiva a fin de modificar el estado de cosas existente<sup>7</sup>.

### **Efectos de la autotutela**

A su vez, la autotutela administrativa genera que los actos administrativos gocen de ejecutividad y ejecutoriedad, así como el hecho de que estos sean revisados judicialmente con posterioridad a su emisión. Como resultado, los actos administrativos generan sus efectos aun cuando fuesen impugnados en sede administrativa o aun cuando fuesen impugnados judicialmente mediante el contencioso administrativo. De hecho, la ejecutividad del acto administrativo tiene su origen en la autotutela declarativa, mientras que la ejecutoriedad se origina en la autotutela ejecutiva, que es la que nos interesa en el contexto del presente trabajo.

Por otro lado, la Administración posee la potestad de anular sus propios actos de manera unilateral, e incluso, de recurrir al poder judicial para obtener dicha anulación si es que ha transcurrido el plazo establecido por la Ley para la obtención de la nulidad de oficio. En circunstancias especiales, incluso, la autoridad administrativa puede revocar sus propios actos, basado en el interés general<sup>8</sup>.

Para algunos, existen efectos de la llamada autotutela reduplicativa, que incluyen para algunos efectos tan importantes como la obligación de agotamiento de la vía administrativa a través de la interposición de recursos administrativos, la existencia de facultades sancionadoras a favor de la Administración Pública, así

---

<sup>7</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. Ob. cit., Tomo I, p. 508.

<sup>8</sup> MORELL OCAÑA, Luis. *Curso de Derecho Administrativo II*. Pamplona: Aranzadi, 1998, p. 141.

como la vieja regla del *solve et repete*, que consiste en la obligación, imputable al administrado, de verificar el pago de manera previa al recurso que se presente contra la resolución que lo ordena<sup>9</sup>.

## II. EL PROCEDIMIENTO COACTIVO COMO PROCEDIMIENTO ESPECIAL

La ejecución coactiva es el mecanismo de ejecución forzosa por excelencia, a través del cual la Administración se procura la ejecución de una obligación de dar, hacer o no hacer, aun en contra de la voluntad del administrado<sup>10</sup>. En el ámbito tributario este procedimiento tiene una importancia capital, puesto que permite que la administración pueda procurarse el pago de las deudas tributarias existentes.

En este orden de ideas, por ejemplo, el artículo 1 del Decreto Supremo N° 018-2008-JUS, Texto Único Ordenado de la Ley N° 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva señala que la misma establece el marco legal de los actos de ejecución coactiva, que ejercen los órganos del gobierno central, regional y local, en virtud de las facultades otorgadas por las leyes específicas. Asimismo, constituye el marco legal que garantiza a los obligados el desarrollo de un debido procedimiento coactivo. En tal sentido, se define el procedimiento coactivo como el conjunto de actos administrativos destinados al cumplimiento de la obligación materia de ejecución coactiva.

### 2.1. Carácter ejecutorio de los actos administrativos

La ejecutoriedad del acto administrativo implica que el mismo surte sus efectos sin necesidad de que la Administración recurra a otra entidad a fin de que la misma ratifique o haga efectivo el acto. Ello implica que el acto administrativo se ejecuta aun cuando el administrado no se encuentre en conformidad con dicho acto.

---

<sup>9</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. Ob. cit., Tomo I, p. 513.

<sup>10</sup> Artículo 197 de la Ley N° 27444.

A su vez, la ejecutoriedad del acto administrativo proviene del denominado privilegio de decisión ejecutoria.

Debemos distinguir esta cualidad de la llamada ejecutividad. Esta es aquella virtud por la cual, los actos administrativos definitivamente firmes, es decir, los que agotaron la vía administrativa, producen por si mismos los efectos perseguidos por su emanación. La ejecutividad es la idoneidad del acto administrativo para obtener el objetivo para el cual ha sido dictado.

Por otro lado, el principio de ejecutoriedad implica más bien una cualidad específica, siendo a la vez una condición relativa de eficacia del acto, pero solo de los actos capaces de incidir en la esfera jurídica de los particulares imponiéndole cargos tanto reales como personales, de hacer, de dar o abstenerse. Lo relevante de la ejecutoriedad es que la administración puede obtener el cumplimiento del ordenado aún en contra de la voluntad del administrado y sin necesidad de recurrir a los órganos jurisdiccionales. Desde este punto de vista existen actos administrativos que no gozan de ejecutoriedad, como los actos meramente declarativos o los que consisten en certificaciones.

En tal sentido, los actos administrativos tendrán carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que estén sujetos a condición o plazo conforme a ley<sup>11</sup>. En primer lugar, existen diversas disposiciones que establecen excepciones al carácter ejecutorio de los actos administrativos, como es el caso de la propia Ley del Procedimiento Administrativo General, que establece que la sanción administrativa será ejecutiva cuando se haya agotado la vía administrativa. Asimismo, la Ley de Contrataciones del Estado establece que la impugnación de los actos administrativos emitidos en el contexto de un proceso de selección suspende el efecto de los mismos<sup>12</sup>.

---

<sup>11</sup> Artículo 192 de la Ley N° 27444.

<sup>12</sup> Ley de Contrataciones del Estado:

Artículo 54.- Suspensión del proceso de selección

*La presentación de los recursos interpuestos de conformidad con lo establecido en el artículo precedente dejará en suspenso el proceso de selección hasta que el recurso*

Por otro lado, un mandato judicial puede generar la suspensión provisional de la ejecución de un acto administrativo, en particular si dicha suspensión proviene de una medida cautelar en un proceso de garantía o en un proceso contencioso administrativo. Finalmente, un acto administrativo puede estar sometido a condición o plazo suspensivos. Es decir, una vez que ocurra la condición o se genere el plazo, el acto podrá ejecutarse.

## **2.2. Ejecución coactiva de deudas tributarias que corresponden al Gobierno Nacional**

A diferencia de los casos de deudas no tributarias y de deudas tributarias correspondientes a los gobiernos locales, en los casos de deudas tributarias del Gobierno Nacional el procedimiento coactivo se encuentra regulado por el Código Tributario. La norma señala, en primer término, que la cobranza coactiva de las deudas tributarias es facultad de la Administración Tributaria, se ejerce a través del Ejecutor Coactivo, quien actuará en el procedimiento de cobranza coactiva con la colaboración de los Auxiliares Coactivos<sup>13</sup>.

Son deudas exigibles, en primer lugar, la establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa o la contenida en la Resolución de pérdida del fraccionamiento notificadas por la Administración y que no fueran reclamadas en el plazo de ley, razón por la cual quedan firmes. La norma establece que, en el supuesto de la resolución de pérdida de fraccionamiento se mantendrá la condición de deuda exigible si efectuándose la reclamación dentro del plazo, no se continúa con el pago de las cuotas de fraccionamiento.

Asimismo, es deuda exigible la establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa reclamadas fuera del plazo

---

*sea resuelto por la instancia competente, conforme a lo establecido en el Reglamento, siendo nulos los actos posteriores practicados hasta antes de la expedición de la respectiva resolución.*

<sup>13</sup> Artículo 114 del Código Tributario.

establecido para la interposición del recurso; salvo que se cumpla con presentar la Carta Fianza respectiva conforme con lo dispuesto en el Artículo 137. Y es que, cuando las Resoluciones de Determinación y de Multa se reclamen vencido el plazo señalado que es de veinte (20) días hábiles, deberá acreditarse el pago de la totalidad de la deuda tributaria que se reclama, actualizada hasta la fecha de pago, o presentar carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por 9 (nueve) meses posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación, con una vigencia de 9 (nueve) meses, debiendo renovarse por períodos similares dentro del plazo que señale la Administración.

Por otro lado, es deuda exigible la establecida por Resolución no apelada en el plazo de ley por lo cual queda firme; o apelada fuera del plazo legal, siempre que no se cumpla con presentar la Carta Fianza respectiva conforme con lo dispuesto en el Artículo 146 del Código, o la establecida por Resolución del Tribunal Fiscal.

De manera similar a como ocurre con la reclamación, la apelación será admitida vencido el plazo, siempre que se acredite el pago de la totalidad de la deuda tributaria apelada actualizada hasta la fecha de pago o se presente carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por doce (12) meses posteriores a la fecha de la interposición de la apelación, y se formule dentro del término de seis (6) meses contados a partir del día siguiente a aquél en que se efectuó la notificación certificada. La referida carta fianza debe otorgarse por un período de doce (12) meses y renovarse por períodos similares dentro del plazo que señale la Administración.

Además, es deuda exigible, y susceptible de ser ejecutada coactivamente, la que conste en Orden de Pago notificada conforme a ley. Finalmente, las costas y los gastos en que la Administración hubiera incurrido en el Procedimiento de Cobranza Coactiva y en la aplicación de sanciones no pecuniarias de conformidad con las normas vigentes.

También es deuda exigible coactivamente, los gastos incurridos en las medidas cautelares previas trabadas al amparo de lo dispuesto en los Artículos 56 al 58 del Código siempre que se

hubiera iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva conforme a lo dispuesto en el primer párrafo del Artículo 117, respecto de la deuda tributaria comprendida en las mencionadas medidas.

### **2.3. Las obligaciones tributarias de los gobiernos locales**

El procedimiento en este caso se encuentra regulado por el Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, con las particularidades derivadas de la naturaleza de la obligación en cuestión, distinta evidentemente a las multas sancionadoras u otras susceptibles de cobranza coactiva.

En este orden de ideas, son deudas tributarias exigibles las establecidas mediante Resolución de Determinación o de Multa, emitida por la Entidad conforme a ley, debidamente notificada y no reclamada en el plazo de ley; la establecida por resolución debidamente notificada y no apelada en el plazo de ley, o por Resolución del Tribunal Fiscal; aquella constituida por las cuotas de amortización de la deuda tributaria materia de aplazamiento y/o fraccionamiento pendientes de pago, cuando se incumplan las condiciones bajo las cuales se otorgó ese beneficio, siempre y cuando se haya cumplido con notificar al deudor la resolución que declara la pérdida del beneficio de fraccionamiento y no se hubiera interpuesto recurso administrativo dentro del plazo de ley; y, finalmente, la que conste en una Orden de Pago emitida conforme a Ley y debidamente notificada, de conformidad con las disposiciones de la materia previstas en el Texto Único Ordenado del Código Tributario.

### **III. ¿MEDIDAS CAUTELARES?**

El artículo 118 del Texto Único Ordenado del Código Tributario preceptúa que el Ejecutor Coactivo podrá disponer se trabe las medidas cautelares previstas en el referido artículo, que considere necesarias. Incluso, establece que se podrá adoptar otras medidas no contempladas en el citado dispositivo, siempre que asegure de la forma más adecuada el pago de la deuda tributaria materia de la cobranza.

En primer lugar, podemos discutir si es que en efecto nos encontramos ante medidas cautelares. Si entendemos que las mismas tienen por finalidad asegurar el resultado del procedimiento antes que el mismo ocurra es preciso señalar que dicho hecho ya ha ocurrido, razón por la cual lo que el Código Tributario denomina medidas cautelares pueden estar configurando en realidad medidas de ejecución. En segundo lugar, habría que determinar cuáles otras medidas podrían emplear el ejecutor coactivo, a fin que dicha discrecionalidad no termine configurando una situación arbitraria.

Ahora bien, el embargo puede ser, en primer término, forma de intervención en recaudación, en información o en administración de bienes, debiendo entenderse con el representante de la empresa o negocio. Ello, a fin que la deuda tributaria pueda cobrarse de los resultados del negocio.

Asimismo, el embargo puede ser en forma de depósito, con o sin extracción de bienes, señalando el Código que el mismo se ejecutará sobre los bienes y/o derechos que se encuentren en cualquier establecimiento, inclusive los comerciales o industriales, u oficinas de profesionales independientes, aun cuando se encuentren en poder de un tercero, incluso cuando los citados bienes estuvieran siendo transportados.

Además, puede emplearse el embargo en forma de inscripción, debiendo anotarse en el Registro Público u otro registro, según corresponda. Se señala que el importe de tasas registrales u otros derechos, deberá ser pagado por la Administración Tributaria con el producto del remate, luego de obtenido éste, o por el interesado con ocasión del levantamiento de la medida.

Finalmente, el embargo puede ser en forma de retención, en cuyo caso recae sobre los bienes, valores y fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia y otros, así como sobre los derechos de crédito de los cuales el deudor tributario sea titular, que se encuentren en poder de terceros. El caso más común de estos embargos es el que recae sobre las cuentas bancarias del obligado, para lo cual se oficia a los diversos bancos del medio.

#### IV. EL EFECTO DEL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN EL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN COACTIVA

En primer lugar, conforme lo dispuesto por el artículo 16 del Decreto Supremo N° 018-2008-JUS ninguna autoridad administrativa o política podrá suspender el Procedimiento, con excepción del ejecutor que deberá hacerlo, bajo responsabilidad, cuando, entre otras consideraciones, se encuentre en trámite o pendiente de vencimiento el plazo para la presentación del recurso de reconsideración, apelación, revisión o demanda contencioso-administrativa presentada dentro del plazo establecido por ley contra el acto administrativo que sirve de título para la ejecución, o contra el acto administrativo que determine la responsabilidad solidaria en el supuesto contemplado en el artículo 18, numeral 18.3, de la Ley. Esta redacción fue producto de la modificación introducida por el artículo 1 de la Ley N° 28165, que modifica el inciso e) del numeral 16.1 del artículo 16 antes citado.

Asimismo, conforme el inciso 16.2 del artículo antes citado, el procedimiento de ejecución coactiva deberá suspenderse además, bajo responsabilidad, cuando exista mandato emitido por el Poder Judicial en el curso de un proceso de amparo o contencioso administrativo, o cuando se dicte medida cautelar dentro o fuera del proceso contencioso administrativo, no siendo necesario que la misma se encuentre firme<sup>14</sup>.

En tales casos, la suspensión del procedimiento deberá producirse dentro del día hábil siguiente a la notificación del mandato judicial y/o medida cautelar o de la puesta en conocimiento de la misma por el ejecutado o por tercero encargado de la retención, en este último caso, mediante escrito adjuntando copia del mandato o medida cautelar y sin perjuicio de lo establecido en el artículo 23 de la presente Ley en lo referido a la demanda de revisión judicial.

Sobre el particular, el Tribunal ha señalado, en una importante sentencia emitida en un proceso de inconstitucionalidad

---

<sup>14</sup> FERNANDEZ CARTAGENA, Julio. "Suspensión del procedimiento de ejecución coactiva de obligaciones no tributarias". En: *Actualidad Jurídica Tomo 156*. Lima: Gaceta Jurídica, 2006, p. 188.

iniciado contra la modificación de la norma materia de análisis<sup>15</sup> que el derecho a la tutela jurisdiccional es un atributo subjetivo que comprende una serie de derechos, entre los que destacan el acceso a la justicia, es decir, el derecho de cualquier persona de promover la actividad jurisdiccional del Estado, sin que se le obstruya, impida o disuada irrazonablemente; y el derecho a la efectividad de las resoluciones judiciales.

En consecuencia, el derecho a la ejecución de las resoluciones judiciales que han pasado en autoridad de cosa juzgada, es entonces una manifestación del derecho a la tutela jurisdiccional, reconocido en el inciso 3) del artículo 139 de la Constitución. El Tribunal ha señalado que, si bien la citada norma no hace referencia expresa a la efectividad de las resoluciones judiciales, dicha cualidad se desprende de su interpretación, de conformidad con los tratados internacionales sobre derechos humanos, conforme lo dispuesto por la Cuarta Disposición Final y Transitoria de la propia Constitución<sup>16</sup>.

El Tribunal Constitucional ha indicado además que, al suspenderse la tramitación del procedimiento de ejecución coactiva se evita que la administración ejecute el patrimonio del administrado, situación que garantiza la efectividad de las decisiones del Poder Judicial. Evidentemente, las demandas contencioso-administrativas o de revisión judicial del procedimiento no serían efectivas si la Administración ejecutó coactivamente el cumplimiento de una obligación antes de conocer el pronunciamiento en sede judicial sobre la actuación de la Administración Pública o sobre la legalidad y el cumplimiento de las normas previstas para la iniciación y el trámite del procedimiento de ejecución coactiva. El Tribunal ha considerado entonces que la citada suspensión se encuentra

---

<sup>15</sup> Expediente N° 0015-2005-PI/TC, Sentencia de fecha 5 de enero de 2006.

<sup>16</sup> **CUARTA.-** Las normas relativas a los derechos y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretan de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y con los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por el Perú.

acorde con el respeto al derecho a la tutela jurisdiccional efectiva y es en consecuencia plenamente constitucional.

### **La suspensión del proceso de ejecución coactiva en el caso de deudas tributarias del Gobierno Nacional**

El artículo 119 del Código Tributario fue modificado por el artículo 9 del Decreto Legislativo N° 969 y el artículo 29 del Decreto Legislativo N° 981, redefiniendo las causales de suspensión del procedimiento coactivo en estos casos. Es así como el Código Tributario muestra una sustancial diferencia en la regulación en relación con lo dispuesto por el Texto Único Ordenado de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva. En primer lugar, se suspende la ejecución coactiva cuando en un proceso de amparo, exista una medida cautelar que ordene al Ejecutor Coactivo la suspensión de la cobranza.

Asimismo, se suspende el procedimiento cuando una Ley o norma con rango de ley lo disponga expresamente. Si bien la norma no se pronuncia respecto a la obtención de una medida cautelar en un proceso contencioso administrativo para suspender el procedimiento de cobranza coactiva, debemos entender sin embargo que la misma podría también suspender el procedimiento coactivo en aplicación de esta disposición.

La norma señala también que, 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 procedería la suspensión. En este caso, la Administración deberá admitir y resolver la reclamación dentro del plazo de noventa (90) días hábiles, bajo responsabilidad del órgano competente.

La norma señala que la suspensión deberá mantenerse hasta que la deuda sea exigible de conformidad con lo establecido en el propio código. A ello debemos agregar el hecho de que, conforme lo dispuesto por el artículo 157 del Código, la presentación de la demanda contencioso administrativa no interrumpe la ejecución

de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria, salvo evidentemente que se obtenga una medida cautelar, como ya lo hemos señalado.

## V. LA REVISIÓN POR PARTE DEL PODER JUDICIAL

Por otro lado, el procedimiento de ejecución coactiva puede ser sometido a un proceso judicial que tenga por objeto exclusivamente la revisión judicial de la legalidad y cumplimiento de las normas previstas para su iniciación y trámite para efectos de lo cual resultan de aplicación un conjunto de disposiciones establecidas por la norma materia de comentario.

En dicho orden de ideas, el artículo 122 del Código Tributario regula el mal llamado recurso de apelación. Así, sólo después de terminado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, el ejecutado podrá interponer recurso de apelación ante la Corte Superior dentro de un plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la resolución que pone fin al procedimiento de cobranza coactiva. Este mecanismo no es en realidad un recurso de apelación, como lo señala erróneamente el Código, sino más bien un proceso de revisión, sometido a similares limitaciones que las establecidas en la Ley N° 26979.

Al resolver la Corte Superior examinará únicamente si se ha cumplido el Procedimiento de Cobranza Coactiva conforme a ley, sin que pueda entrar al análisis del fondo del asunto o de la procedencia de la cobranza. Ninguna acción ni recurso podrá contrariar estas disposiciones ni aplicarse tampoco contra el Procedimiento de Cobranza Coactiva el Artículo 13 de la Ley Orgánica del Poder Judicial<sup>17</sup>, el mismo que establece la suspensión del procedimiento

---

<sup>17</sup> Ley Orgánica del Poder Judicial:

**Artículo 13.-** *Cuando en un procedimiento administrativo surja una cuestión contenciosa, que requiera de un pronunciamiento previo, sin el cual no puede ser resuelto el asunto que se tramita ante la administración pública, se suspende aquél por la autoridad que conoce del mismo, a fin que el Poder Judicial declare el derecho que defina el litigio. Si la autoridad administrativa se niega a suspender el procedimiento, los interesados pueden interponer la demanda pertinente ante el Poder Judicial. Si la*

en el caso de la necesidad de un pronunciamiento previo por parte de la autoridad jurisdiccional.

El Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva señala, sin embargo, que la sola presentación de la demanda de revisión judicial suspenderá automáticamente la tramitación del procedimiento de ejecución coactiva hasta la emisión del correspondiente pronunciamiento de la Corte Superior, siendo de aplicación lo previsto en el artículo 16, numeral 16.5 de la Ley. Para muchos, esta previsión limita claramente las facultades coactivas de la Administración, mediatizando la ejecutoriedad de los actos administrativos y por ende la potestad de la autotutela a la cual nos hemos referido líneas arriba<sup>18</sup>.

Es necesario señalar que la previsión que venimos comentando puede estar contraviniendo las normas aplicables al proceso contencioso administrativo, puesto que si se ha iniciado un procedimiento de cobranza coactiva frente a un acto tributario que ha sido reclamado y luego sometido a un proceso contencioso administrativo en el cual se ha obtenido una medida cautelar dicho procedimiento deberá interrumpirse, en estricta aplicación del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva al cual alude la sentencia del Tribunal Constitucional a la cual nos hemos referido.

---

*conducta de la autoridad administrativa provoca conflicto, este se resuelve aplicando las reglas procesales de determinación de competencia, en cada caso.*

<sup>18</sup> GUEVARA COTRINA, Danilo. "El reciente pronunciamiento del Tribunal Constitucional respecto al procedimiento de ejecución coactiva". En: *Actualidad Jurídica Tomo 154*. Lima: Gaceta Jurídica, 2006, p. 150.



# Algunos alcances sobre la facultad coactiva de la administración tributaria

*Carlos Moreano Valdivia*

*Abogado por la Universidad de Lima. Maestría en Derecho Corporativo Económico por la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas. Maestría en Tributación por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Post grado en Métodos Alternativos de Disputas y Análisis Económico en Louisiana State University – Law Center. Post Grado en Política y Técnica Tributaria en el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias con sede en Panamá (CIAT). Profesor de la facultad de Derecho de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas - UPC. Profesor de post grado en la Universidad ESAN. Ex— funcionario de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT. Vocal del Tribunal Fiscal.*

**SUMARIO:** I. INTRODUCCIÓN. LA AUTOTUTELA ADMINISTRATIVA.— Efectos de la autotutela.— II. NATURALEZA DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA O EJECUCIÓN COACTIVA: EL PRINCIPIO DE AUTOTUTELA.— III. CARACTERÍSTICAS DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA O EJECUCIÓN COACTIVA.— IV. MARCO LEGAL Y CONSTITUCIONAL.— V. LOS SUJETOS INTERVINIENTES.— 5.1 El Ejecutor Coactivo.— 5.2. El Ejecutado.— VI. EXIGIBILIDAD COACTIVA DE LA DEUDA TRIBUTARIA E INICIO DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA O EJECUCIÓN COACTIVA.— VII. FACULTADES DEL EJECUTOR COACTIVO.— VIII. MEDIDAS CAUTELARES.— IX. CONCLUSIONES.



## I. INTRODUCCIÓN

El procedimiento de cobranza o ejecución coactiva es una manifestación particularmente importante de las potestades que – en atención al principio de autotutela administrativa – otorga nuestro ordenamiento a la administración pública, para ejecutar por sí misma sus decisiones sin necesidad de recurrir al auxilio de órganos jurisdiccionales. Constituye, por tanto, un procedimiento en el que el ente público encargado de la ejecución es el mismo que dicta dichas decisiones.

En el ámbito tributario, el anotado procedimiento se justifica en razón del carácter público de la prestación tributaria, dado que esta tiene como objeto financiar actividades públicas. Se trata, en consecuencia, de un procedimiento administrativo y recaudatorio en tanto que su finalidad es obtener el importe de la deuda debida a la Administración Tributaria, la cual no habría sido satisfecha voluntariamente por el deudor.

En efecto, tratándose de deudas tributarias cuyo pago es omitido a la Administración Tributaria por un acto voluntario esta tendrá el imperativo de cobrarlas utilizando diversos mecanismos de coacción o coerción, pero que sólo se podrá efectivizar una vez iniciado el procedimiento de cobranza o ejecución coactiva – cuyo único titular es el Ejecutor Coactivo – el que tiene por objeto la recuperación de la deuda a cargo de los administrados tributarios que hayan incumplido con el pago oportuno de la misma o no la hubieran impugnado dentro del plazo legal establecido.

Si bien mediante el procedimiento de cobranza o ejecución coactiva el Ejecutor Coactivo dicta diversas medidas de fuerza o de presión destinadas a posibilitar el recupero de la deuda tributaria, también lo es que, en un Estado de Derecho, la autotutela

del Estado no puede implicar el desamparo de los derechos de los administrados. Así lo ha sostenido el Tribunal Constitucional en reiterados pronunciamientos.

Es por ello que resulta relevante que el legislador indique con claridad cuáles son las atribuciones que ostenta la Administración Tributaria, para realizar la cobranza coactiva de la deuda tributaria con eficiencia pero sin menoscabar los derechos de los administrados. Ello, teniendo en cuenta que la normativa que le arroga dicha facultad coactiva es de carácter excepcional y que afecta —que duda cabe— a los operadores del mercado y/o contribuyentes, quienes a su vez son los que sostienen la recaudación tributaria.

Así las cosas —y habida cuenta de que el titular del procedimiento de cobranza o ejecución coactiva (el Ejecutor Coactivo) carece de independencia o autonomía y que el resultado en la vía administrativa aun no es definitivo debido al derecho de los ejecutados de acudir a controvertir lo decidido en la vía jurisdiccional— la Administración Tributaria debe ejercer su facultad de cobranza coactiva interpretando la normativa mediante la cual se le atribuye dicha facultad de manera restrictiva.<sup>1</sup>

Al respecto, resulta razonable, entre otros aspectos, que la anotada normativa impida que un funcionario distinto al Ejecutor Coactivo realice actuaciones coercitivas o coactivas para el cobro de la deuda tributaria; que tales actuaciones se efectúen ex ante al procedimiento de cobranza o ejecución coactiva; y que dicho ejecutor se arrogue competencias que no le correspondan legalmente.

Por otra parte, no resulta justificable que la normativa en referencia contemple la ejecutoriedad de un acto administrativo cuando aún no tenga firmeza en la vía administrativa; como

---

<sup>1</sup> Al respecto, RUBIO CORREA explica que la interpretación, según su resultado, puede ser, entre otras, “restrictiva”. Esta se hace evidente cuando la norma interpretada se aplica sólo y estrictamente a los casos en los que no existe la menor duda. En caso contrario, la conclusión será no aplicar la norma. Este tipo de interpretación se utiliza sobre todo tratándose de normas especiales y de normas prohibitivas. (V. RUBIO CORREA, Marcial. *El Sistema Jurídico*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. 1999, p. 285).

tampoco la existencia de dos regímenes de cobranza coactiva de la deuda tributaria, como ocurre actualmente. Todo ello invita a sugerir — mediante el presente artículo y en aras de dotar de mayor garantía a los administrados — algunos cambios legislativos a la luz de la legislación vigente y de la jurisprudencia.

## II. NATURALEZA DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA O EJECUCIÓN COACTIVA: EL PRINCIPIO DE AUTOTUTELA

Como señala Sotelo<sup>2</sup> el procedimiento de cobranza o ejecución coactiva es por esencia un procedimiento de naturaleza administrativa. Ello tanto por que se pretende que la propia administración pública satisfaga sus legítimas pretensiones respecto de sus deudores — razón por la cual, sin necesidad de recurrir a instancia u órgano distinto, es la misma administración la que ejecuta al administrado — como por que este procedimiento no tiene por finalidad la resolución de asunto alguno, sea o no controvertido.

El mismo autor menciona que la regla moderna, en lo que respecta a la ejecución de los actos administrativos, es que el órgano encargado de la ejecución no sea distinto del que emitió el acto; y, que el procedimiento de cobranza o ejecución coactiva es, en definitiva, administrativo o no-jurisdiccional no sólo por la razón subjetiva de que su ejecutor carece de las notas de independencia o autonomía sino, adicionalmente, por el efecto que suscita la no definitividad del resultado; es decir, la posibilidad de que la decisión final sea revisable en sede judicial y, por ende, no forme cosa juzgada.<sup>3</sup>

El procedimiento de cobranza o ejecución coactiva encuentra su justificación en la naturaleza pública y coactiva de la prestación tributaria. El recurso tributario — como un recurso público derivado, obligatorio y de naturaleza *ex lege* — resultaría irrealizable

<sup>2</sup> SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo. "Algunas Reflexiones Sobre el Procedimiento de Cobranza Coactiva de Tributos." En: *Themis, Revista de Derecho*, Vol. N° 34. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, 1996, p. 233.

<sup>3</sup> SOTELO CASTAÑEDA. Ob. cit., p. 233.

si es que el acreedor jurídicamente legitimado no poseyera los medios coercitivos necesarios y suficientes para, en ausencia de un cumplimiento espontáneo, lograr la satisfacción del interés fiscal de manera forzada, es decir, con prescindencia de la voluntad del obligado o aun en contra de dicha voluntad.

Para Bravo Cucci y Villanueva Gutiérrez el procedimiento de cobranza o ejecución coactiva es un procedimiento mediante el cual la administración ejerce la autotutela ejecutiva o de ejecución forzada para procurarse el cobro de la deuda tributaria, sin necesidad de acudir a los órganos jurisdiccionales.<sup>4</sup>

Resulta interesante citar, con la finalidad de resaltar la naturaleza jurídica del procedimiento de cobranza o ejecución coactiva, el segundo párrafo del Fundamento V de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 06269-2007-PA/TC<sup>5</sup>. En él se precisa que:

*“La cobranza coactiva es una de las manifestaciones de la autotutela ejecutiva de la que gozan algunas entidades administrativas, por lo que estas se encuentran facultadas para ejecutar el cobro coactivo de deudas exigibles (sean tributarias o no). Tal como lo indicó este Tribunal Constitucional en el fundamento 46 de la STC 0015-2005-AI/TC, la facultad de autotutela de la Administración Pública de ejecutar sus propias resoluciones – como sucede en el caso del procedimiento de ejecución coactiva – se sustenta en los principios de presunción de legitimidad y de ejecución de las decisiones administrativas (...).”*

En efecto, dentro de las facultades inherentes a la Administración Tributaria encontramos una representada por el denominado “principio de autotutela”, el cual permite a esa Administración hacer cumplir sus actuaciones sin necesidad de recurrir al Poder Judicial.

---

<sup>4</sup> ROBLES MORENO, Carmen del Pilar; RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier; VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker; BRAVO CUCCI, Jorge Antonio. *Código Tributario. Doctrina y Comentarios*. Lima: Editorial Instituto de Investigación El Pacífico, abril, 2005, p. 418.

<sup>5</sup> V. [www.tc.gob.pe](http://www.tc.gob.pe).

A decir de Morón Urbina la potestad para ejecutar sus propias resoluciones constituye una de las expresiones más nítidas de la autotutela administrativa con que el ordenamiento legal provee a la Administración Pública para la preservación del orden público y alcanzar la satisfacción de los intereses generales.<sup>6</sup>

Respecto de ello, precisamente, debemos destacar que la propia fundamentación jurídica de un procedimiento de cobranza o ejecución coactiva radica en la facultad de autotutela declarativa del Estado, el cual no debe recurrir al Poder Judicial para exigir el cumplimiento de obligaciones tributarias sino que se dirige directamente al contribuyente para poder cubrir las necesidades públicas que el mercado no puede brindar.

En esa misma línea de pensamiento Hinostroza Minguez señala que “[...] la facultad de cobranza coactiva – debido a obligaciones insatisfechas, sean tributarias o no – alcanza solamente a la Administración Pública, vale decir, es una potestad propia y exclusiva del aparato estatal. No gozan de tal prerrogativa las personas particulares, sean naturales o jurídicas, quienes, en caso de que sus derechos fuesen vulnerados, tienen la posibilidad de hacerlos valer en la vía correspondiente: la judicial (mediante proceso de ejecución, de haber recaudo ejecutivo; de conocimiento, abreviado o sumarísimo).”<sup>7</sup>

Por su parte, el profesor Roberto Dromi encuentra que el privilegio de la ejecución de oficio por parte de la propia Administración Pública “importa una verdadera prerrogativa pública como manifestación concreta del principio de autotutela administrativa”. Agrega, asimismo, que “en los regímenes democráticos, en dónde la relación autoridad-libertad, mando-obediencia se desenvuelve con un razonable y justo equilibrio, el ordenamiento jurídico reconoce a la autoridad el privilegio o la prerrogativa de

<sup>6</sup> MORÓN URBINA, Juan Carlos. *Nueva Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Editorial Gaceta Jurídica, agosto, 2002, p. 404.

<sup>7</sup> HINOSTROZA MINGUEZ, Alberto. *El Procedimiento Coactivo*. Lima: Ediciones Jurídicas, diciembre, 1995, pp. 28 y 29.

obtener el cumplimiento del acto administrativo sin recurrir al órgano judicial.”<sup>8</sup>

Por su parte, Danós Ordóñez, respecto de la naturaleza sobre la cual descansa el procedimiento tributario analizado, señala expresamente: “Podemos convenir que mediante el procedimiento de ejecución o cobranza coactiva las entidades que forman parte de la Administración Pública persiguen el cobro forzoso de acreencias pecuniarias y otras obligaciones de derecho público, independientemente de la facultad del obligado, estando facultadas para detraer del patrimonio jurídico del deudor bienes y derechos hasta la satisfacción de lo adeudado.”<sup>9</sup>

Finalmente, Calvo Ortega precisa que “[...] toda obligación tiene como objetivo su cumplimiento y el Derecho ordena su estructura para su realización; y ello en interés de los propios sujetos y de la justicia que debe presidir las relaciones sociales. Esta consideración es más importante, si cabe, en la obligación tributaria teniendo en cuenta su carácter público, su indisponibilidad por los sujetos activo y pasivo y su contribución esencial a la realización de una justicia determinada (la fiscal) que afecta a la totalidad de los ciudadanos. Todo ello lleva a la conclusión del cumplimiento coactivo de las obligaciones y, por lo que aquí interesa, del pago forzoso de los tributos.”<sup>10</sup>

Ahora bien, la Administración Tributaria tiene a la cobranza coactiva como una de sus prerrogativas derivada del principio de autotutela. Esta debe ser compensada con la implementación legal de garantías y seguridades para los administrados y sus derechos como lo ha sostenido el Tribunal Constitucional en diversas sen-

---

<sup>8</sup> DROMI, José R. *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 1992, t. I, p. 85.

<sup>9</sup> DANÓS ORDOÑEZ, Jorge y ZEGARRA VALDIVIA, Diego. *El procedimiento de Ejecución Coactiva*. Lima: Gaceta Jurídica Editores, 1999, p. 14, Primera Edición.

<sup>10</sup> CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario: Parte General*. Madrid: Editorial Thomson Civitas, 2004, p.304.

tencias: las recaídas en los Expedientes N° 05637-2006-PA/TC y N° 0015-2005-PI/TC<sup>11</sup> en las que se indica lo siguiente:

*“Los poderes públicos, en general, tienen un ‘deber especial de protección’ de los derechos fundamentales de la persona. Tal deber exige la actuación positiva de aquellos. Tratándose de órganos administrativos, tal función comprende todas aquellas actuaciones positivas que la Constitución o las leyes le atribuyen para la protección de los derechos fundamentales, tanto frente a actos del propio Estado como respecto a los provenientes de particulares. En consecuencia, si un órgano administrativo omite el cumplimiento de la actuación positiva destinada a la protección de derechos fundamentales de la persona frente a actos del propio Estado o de particulares, habrá incurrido en la omisión de su deber de protección de derechos fundamentales y, en consecuencia, los habrá afectado.”*

*“[...] la Administración Pública tiene la capacidad para proteger directamente sus intereses, pudiendo incluso exigir por sí misma el cumplimiento de sus actos. Sin embargo, esta facultad de autotutela de la Administración Pública de ejecutar sus propias resoluciones, sustentada en los principios de presunción de legitimidad y de ejecución de las decisiones administrativas, implica la tutela de los derechos fundamentales de los administrados que pueden verse amenazados o vulnerados por la actividad de la Administración, como son los derechos al debido procedimiento y a la tutela judicial efectiva [...]”*

### III. CARACTERÍSTICAS DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA O EJECUCIÓN COACTIVA

Las características del procedimiento en referencia son las siguientes:

- Se impulsa de oficio. Lo inicia el ejecutor y una vez iniciado no podrá suspenderlo o concluirlo salvo en los casos expresamente previstos en la ley.

---

<sup>11</sup> CALVO ORTEGA, Rafael. Op. Cit, p. 304.

- Se fundamenta en el principio de celeridad procesal. Es expeditivo, breve y de ejecución. El procedimiento no admite demora ni dilación.
- Prima en él, el interés público sobre el interés particular. Se da preferencia a lo demandado por la Administración Tributaria, ya que se presume su verosimilitud.
- Hay responsabilidad de los funcionarios que intervienen en el procedimiento. Tanto el Ejecutor como el Auxiliar Coactivo son responsables administrativa, civil y penalmente de la forma como se lleva a cabo la cobranza coactiva.
- Es un procedimiento compulsivo. De no cumplir el deudor con el pago de su deuda, se procede a dictar medidas cautelares como las de embargo y de, ser el caso, de ejecución.
- Es un procedimiento inimpugnable. Los recursos impugnativos solo proceden si se ha agotado la vía administrativa, con excepciones como el proceso de amparo con medida cautelar y la queja.

De La Garza señala como característica del procedimiento de cobranza o ejecución coactiva, además de su carácter administrativo, el recaudatorio. Ello, en tanto tiene como finalidad obtener “el importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito.”<sup>12</sup> Asimismo, este autor menciona que tiene el carácter de procedimiento de “ejecución satisfactiva” dado que la satisfacción del interés del acreedor se logra mediante la prestación, consistente en la obtención de una cantidad de dinero y, en casos excepcionales, de otros bienes; bienes estos últimos que, en tanto valubles pecuniariamente, son susceptibles de realizarse de manera más o menos inmediata en sumas líquidas.

El mismo autor otorga al procedimiento de cobranza o ejecución coactiva el calificativo de “procedimiento de ejecución expropiativa” en tanto el dinero que constituye objeto de la

---

<sup>12</sup> DE LA GARZA, Sergio. *Derecho Financiero Mexicano*. México: Editorial Porrúa, 1979, p. 756.

ejecución pertenece al deudor y a él pertenecen los demás bienes sometidos a su ejecución, para convertirlos en dinero, que es objeto de la pretensión de la administración”.

#### IV. MARCO LEGAL Y CONSTITUCIONAL

En materia tributaria el Código Tributario regula el procedimiento de cobranza coactiva para los tributos del Gobierno Central. Su reglamento fue aprobado por Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia N° 159-2008/SUNAT.

Correspondientemente, es importante mencionar que mediante la Ley N° 26979, modificada por la Ley N° 28165 –y cuyo reglamento fue aprobado por Decreto Supremo N° 036-2001/EF y luego modificado por Decreto Supremo N° 069-2003/EF– se regula el procedimiento de ejecución coactiva de deudas tributarias y no tributarias de los gobiernos locales.

Habida cuenta de que el procedimiento de cobranza o ejecución coactiva de la deuda tributaria es invasivo, en el ámbito patrimonial de los administrados tributarios, cabe invocar lo señalado en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario –que desarrolla el principio de legalidad en materia tributaria contenido en el artículo 74 de la Constitución– en el que se estipula que sólo por ley o decreto legislativo se puede normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos; en este caso, el de cobranza coactiva, en cuanto a derechos y garantías del deudor tributario.

Sobre el particular, en atención a lo indicado por Sotelo<sup>13</sup> se sostiene que el artículo 114 del Código Tributario –cuando señala que la SUNAT aprobará mediante Resolución de Superintendencia la norma que reglamente el procedimiento de cobranza coactiva respecto de los tributos que administra o recauda– no puede significar una “delegación” o “abdicación” a normas reglamen-

---

<sup>13</sup> SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo. *Algunas Reflexiones Sobre el Procedimiento de Cobranza Coactiva de Tributos*. Ob. cit., p. 234.

tarias sin reparar en la reserva legal de “los derechos o garantías del deudor tributario”. Señalar lo contrario implicaría restar fortaleza y vigencia práctica al principio constitucional de legalidad, desamparando con ello a los administrados.

## V. LOS SUJETOS INTERVINIENTES

### 5.1. El Ejecutor Coactivo

El Ejecutor Coactivo es un funcionario de la Administración Pública. Dentro de sus funciones tiene la de poder recuperar la deuda tributaria a cargo del contribuyente que no cumplió con sus obligaciones tributarias, las cuales no fueron canceladas a tiempo mediando requerimiento de pago para ello. Se entiende que mientras la deuda no traspase el límite señalado anteriormente no podrá ser exigible de manera forzosa.

En palabras de Huamaní Cueva, el “Ejecutor Coactivo es el funcionario de la Administración que, con la colaboración de los Auxiliares Coactivos, ejerce las acciones de coerción para el cobro de las deudas exigibles; es el responsable y titular de la facultad coactiva.”<sup>14</sup>

El actuar del Ejecutor Coactivo se encuentra reglado, lo cual significa que debe cumplir sus funciones ciñéndose a las prerrogativas que se le otorgan cuando conduce el procedimiento de cobranza o ejecución coactiva.

### 5.2. El Ejecutado

Es el deudor tributario quien, en calidad de contribuyente o responsable, tiene la carga de soportar y hacer frente al procedimiento de cobranza o ejecución coactiva con la habilitación del pleno uso de sus derechos y garantías.

---

<sup>14</sup> HUAMANÍ CUEVA, Rosendo. *Código Tributario Comentado*. Lima: Jurista Editores, 2007, p. 700.

## VI. EXIGIBILIDAD COACTIVA DE LA DEUDA TRIBUTARIA E INICIO DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA O EJECUCIÓN COACTIVA

La cobranza coactiva sólo puede ser iniciada si existe una deuda no extinguida dentro del plazo legal establecido conforme al artículo 29 del Código Tributario;<sup>15</sup> y que, asimismo, califique como exigible coactivamente según los supuestos contemplados en

---

<sup>15</sup> Según el artículo 29 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF:

**“Artículo 29.- LUGAR, FORMA Y PLAZO DE PAGO**

El pago se efectuará en la forma que señala la Ley, o en su defecto, el Reglamento, y a falta de estos, la Resolución de la Administración Tributaria. La Administración Tributaria, a solicitud del deudor tributario podrá autorizar, entre otros mecanismos, el pago mediante débito en cuenta corriente o de ahorros, siempre que se hubiera realizado la acreditación en las cuentas que ésta establezca previo cumplimiento de las condiciones que señale mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. Adicionalmente, podrá establecer para determinados deudores la obligación de realizar el pago utilizando dichos mecanismos en las condiciones que señale para ello.

El lugar de pago será aquel que señale la Administración Tributaria mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.

Al lugar de pago fijado por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, para los deudores tributarios notificados como Principales Contribuyentes no le será oponible el domicilio fiscal. En este caso, el lugar de pago debe encontrarse dentro del ámbito territorial de competencia de la oficina fiscal correspondiente.

Tratándose de tributos que administra la SUNAT o cuya recaudación estuviera a su cargo, el pago se realizará dentro de los siguientes plazos:

- a) Los tributos de determinación anual que se devenguen al término del año gravable se pagarán dentro de los tres (3) primeros meses del año siguiente.
- b) Los tributos de determinación mensual, los anticipos y los pagos a cuenta mensuales se pagarán dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente.
- c) Los tributos que incidan en hechos imponibles de realización inmediata se pagarán dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente al del nacimiento de la obligación tributaria.

el artículo 115 del mismo Código<sup>16</sup> y el artículo 25 del Texto Único

- 
- d) Los tributos, los anticipos y los pagos a cuenta no contemplados en los incisos anteriores, las retenciones y las percepciones se pagarán conforme lo establezcan las disposiciones pertinentes.
  - e) Los tributos que graven la importación, se pagarán de acuerdo a las normas especiales. La SUNAT podrá establecer cronogramas de pagos para que éstos se realicen dentro de los seis (6) días hábiles anteriores o seis (6) días hábiles posteriores al día de vencimiento del plazo señalado para el pago. Asimismo, se podrá establecer cronogramas de pagos para las retenciones y percepciones a que se refiere el inciso d) del presente artículo.

El plazo para el pago de la deuda tributaria podrá ser prorrogado, con carácter general, por la Administración Tributaria.”

<sup>16</sup> Según el artículo 115 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF:

**“Artículo 115.- DEUDA EXIGIBLE EN COBRANZA COACTIVA**

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

- a) La establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa o la contenida en la Resolución de pérdida del fraccionamiento notificadas por la Administración y no reclamadas en el plazo de ley. En el supuesto de la resolución de pérdida de fraccionamiento se mantendrá la condición de deuda exigible si efectuándose la reclamación dentro del plazo, no se continúa con el pago de las cuotas de fraccionamiento.
- b) La establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa reclamadas fuera del plazo establecido para la interposición del recurso, siempre que no se cumpla con presentar la Carta Fianza respectiva conforme con lo dispuesto en el Artículo 137.
- c) La establecida por Resolución no apelada en el plazo de ley, o apelada fuera del plazo legal, siempre que no se cumpla con presentar la Carta Fianza respectiva conforme con lo dispuesto en el Artículo 146, o la establecida por Resolución del Tribunal Fiscal.
- d) La que conste en Orden de Pago notificada conforme a ley.
- e) Las costas y los gastos en que la Administración hubiera incurrido en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, y en la aplicación de sanciones no pecuniarias de conformidad con las normas vigentes.

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

Ordenado de la Ley N° 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, aprobado por Decreto Supremo N° 018-2008-JUS<sup>17</sup>.

Al respecto, debe precisarse que los actos administrativos tienen las siguientes características: *legitimidad, ejecutividad y eje-*

---

Para el cobro de las costas se requiere que éstas se encuentren fijadas en el Arancel de Costas del Procedimiento de Cobranza Coactiva que se apruebe mediante resolución de la Administración Tributaria; mientras que para el cobro de los gastos se requiere que éstos se encuentren sustentados con la documentación correspondiente. Cualquier pago indebido o en exceso de ambos conceptos será devuelto por la Administración Tributaria.”

<sup>17</sup> De acuerdo con el artículo 25 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, aprobado por Decreto Supremo N° 018-2008-JUS:

**“Artículo 25.- Deuda exigible coactivamente.**

25.1. Se considera deuda exigible:

- a) La establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa, emitida por la Entidad conforme a ley, debidamente notificada y no reclamada en el plazo de ley;
- b) La establecida por resolución debidamente notificada y no apelada en el plazo de ley, o por Resolución del Tribunal Fiscal;
- c) Aquella constituida por las cuotas de amortización de la deuda tributaria materia de aplazamiento y/o fraccionamiento pendientes de pago, cuando se incumplan las condiciones bajo las cuales se otorgó ese beneficio, siempre y cuando se haya cumplido con notificar al deudor la resolución que declara la pérdida del beneficio de fraccionamiento y no se hubiera interpuesto recurso impugnatorio dentro del plazo de ley; y,
- d) La que conste en una Orden de Pago emitida conforme a Ley y debidamente notificada, de conformidad con las disposiciones de la materia previstas en el Texto Único Ordenado del Código Tributario.

25.2 La Administración Tributaria de los Gobiernos Locales únicamente emitirá Órdenes de Pago en los casos establecidos en los numerales 1 y 3 del Artículo 78 del Código Tributario. Para los demás supuestos deberá emitir Resoluciones de Determinación.

25.3. El Ejecutor tiene, asimismo, la facultad de ejecutar las garantías otorgadas a favor de la Entidad por los deudores tributarios y/o terceros, cuando corresponda, con arreglo al Procedimiento establecido por la ley de la materia.

25.4 También serán exigibles en el mismo Procedimiento las costas y los gastos en que la Entidad hubiera incurrido en la cobranza coactiva de las deudas tributarias”.

*cutoriedad*<sup>18</sup>. La legitimidad consiste en la presunción de validez del acto administrativo mientras su posible nulidad no haya sido declarada por la autoridad competente. En otras palabras, es una presunción de legalidad, juridicidad o legitimidad.

La figura jurídica llamada “presunción de legitimidad” trae aparejadas, como consecuencia, otras dos características: la ejecutividad y ejecutoriedad, siendo ambas conceptos jurídicos meridianamente distintos: la ejecutividad es la obligatoriedad del acto administrativo, el derecho a su exigibilidad y el deber de cumplimiento del acto a partir de su notificación al sujeto obligado. De modo distinto, un acto administrativo se califica como “ejecutoriado” si el ordenamiento jurídico ha otorgado a la autoridad competente –en forma expresa o razonablemente implícita– la atribución para efectuar actividades en aras del cumplimiento del acto; esto es, agotando diversas medidas tanto de coacción como de coerción.

Por lo anteriormente explicitado, queda zanjada la diferencia entre ejecutividad y ejecutoriedad, las cuales pueden ser asumidas por el acto administrativo, ya que si bien en un escenario este puede tener la calidad de ejecutivo (es decir, obligatorio) no necesariamente tendrá la calidad de executorio en todos los casos. En otras palabras, no siempre la actividad de la Administración será fructífera para hacer cumplir con la obligación contenida en el acto administrativo.

Un tópico imprescindible para efecto de la exigibilidad coactiva de un acto administrativo en el ámbito de lo tributario –y que tiene relación directa con su ejecutoriedad– es la firmeza que este debe tener conforme con los supuestos de exigibilidad coactiva de la deuda tributaria a que se refiere el artículo 115 del Código Tributario y el artículo 25 de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva. Estos, fundamentalmente, se basan en la omi-

---

<sup>18</sup> MONTSTRUQUE ROSAS, Karina. “La No Ejecutoriedad de los Actos Administrativos Tributarios.” En: *Revista Análisis Tributario*, Lima, diciembre, 2012, pp. 19-21.

sión del pago voluntario y oportuno de la deuda tributaria y/o la no impugnación de la misma dentro del plazo legal establecido.

Una vez verificada la anotada exigibilidad coactiva, el Ejecutor Coactivo – en atención a lo dispuesto en el artículo 117 del Código Tributario<sup>19</sup> y el artículo 29 de la aludida Ley de Procedimiento

---

<sup>19</sup> De conformidad con el artículo 117 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF:

**“Artículo 117.- PROCEDIMIENTO**

El Procedimiento de Cobranza Coactiva es iniciado por el Ejecutor Coactivo mediante la notificación al deudor tributario de la Resolución de Ejecución Coactiva, que contiene un mandato de cancelación de las 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.

La nulidad únicamente estará referida a la Orden de Pago o Resolución objeto de cobranza respecto de la cual se omitió alguno de los requisitos antes señalados.

En el procedimiento, el Ejecutor Coactivo no admitirá escritos que entorpezcan o dilaten su trámite, bajo responsabilidad.

El ejecutado está obligado a pagar a la Administración las costas y gastos originados en el Procedimiento de Cobranza Coactiva desde el momento de la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva, salvo que la cobranza se hubiese iniciado indebidamente. Los pagos que se realicen durante el citado procedimiento deberán imputarse en primer lugar a las costas y gastos antes mencionados, de acuerdo a lo establecido en el Arancel aprobado y siempre que los gastos hayan sido liquidados por la Administración Tributaria, la que podrá ser representada por un funcionario designado para dicha finalidad. Teniendo como base el costo del proceso de cobranza que establezca la Administración y por economía procesal, no se iniciarán acciones coactivas respecto de aquellas deudas que por su monto así lo considere, quedando expedito el derecho de la Administración a iniciar el Procedimiento de Cobranza Coactiva, por acumulación de dichas deudas, cuando lo estime pertinente.”

de Ejecución Coactiva<sup>20</sup> — procederá a notificar la Resolución de Ejecución Coactiva para dar inicio al procedimiento de cobranza o ejecución coactiva de la deuda contenida en el valor o acto, vinculado directamente a la determinación de la deuda tributaria. Para ello da al contribuyente el plazo de siete (7) días hábiles con la finalidad de regularizar su situación jurídica tributaria, bajo apercibimiento de trabar medidas cautelares o ejecutar las ya trabadas.

Sin embargo, dentro del procedimiento de cobranza o ejecución coactiva se pueden presentar supuestos que desencadenen la suspensión o conclusión de dicho procedimiento, tal como lo contemplan el artículo 119 del Código Tributario<sup>21</sup> y el artículo 31

---

<sup>20</sup> De acuerdo con el artículo 29 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, aprobado por Decreto Supremo N° 018-2008-JUS:

**“Artículo 29.- Inicio del Procedimiento.**

El Procedimiento es iniciado por el Ejecutor mediante la notificación al Obligado de la Resolución de Ejecución Coactiva, la que contiene un mandato de cumplimiento de la obligación exigible coactivamente, dentro del plazo de siete (7) días hábiles de notificado, bajo apercibimiento de dictarse alguna medida cautelar.”

<sup>21</sup> De conformidad con el artículo 119 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF:

**“Artículo 119.- SUSPENSIÓN Y CONCLUSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA**

Ninguna autoridad ni órgano administrativo, político, ni judicial podrá suspender o concluir el Procedimiento de Cobranza Coactiva en trámite con excepción del Ejecutor Coactivo quien deberá actuar conforme con lo siguiente:

- a) El Ejecutor Coactivo suspenderá temporalmente el Procedimiento de Cobranza Coactiva, en los casos siguientes:
  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. En este caso, la Administración deberá admitir y resolver la reclamación dentro del plazo

de noventa (90) días hábiles, bajo responsabilidad del órgano competente. La suspensión deberá mantenerse hasta que la deuda sea exigible de conformidad con lo establecido en el artículo 115.

Para la admisión a trámite de la reclamación se requiere, además de los requisitos establecidos en este Código, que el reclamante acredite que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que se realice el pago.

En los casos en que se hubiera trabado una medida cautelar y se disponga la suspensión temporal, se sustituirá la medida cuando, a criterio de la Administración Tributaria, se hubiera ofrecido garantía suficiente o bienes libres a ser embargados por el Ejecutor Coactivo cuyo valor sea igual o mayor al monto de la deuda reclamada más las costas y los gastos.

- b) El Ejecutor Coactivo deberá dar por concluido el procedimiento, levantar los embargos y ordenar el archivo de los actuados, cuando:
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.
  2. La deuda haya quedado extinguida por cualquiera de los medios señalados en el Artículo 27.
  3. Se declare la prescripción de la deuda puesta en cobranza.
  4. La acción se siga contra persona distinta a la obligada al pago.
  5. Exista resolución concediendo aplazamiento y/o fraccionamiento de pago.
  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.
  7. Cuando la persona obligada haya sido declarada en quiebra.
  8. Cuando una ley o norma con rango de ley lo disponga expresamente.
  9. Cuando el deudor tributario hubiera presentado 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 137 o 146.
- c) Tratándose de deudores tributarios sujetos a un Procedimiento Concursal, el Ejecutor Coactivo suspenderá o concluirá el Procedimiento de Cobranza Coactiva, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de la materia.

En cualquier caso que se interponga reclamación fuera del plazo de ley, la calidad de deuda exigible se mantendrá aún cuando el deudor tributario apele la resolución que declare inadmisibile dicho recurso.”

de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva.<sup>22</sup> Los anotados supuestos – al igual que aquellos contrarios a los establecidos en

---

<sup>22</sup> De acuerdo con el artículo 31 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, aprobado por Decreto Supremo N° 018-2008-JUS:

“Artículo 31.- Suspensión del Procedimiento.

31.1 Además de las causales de suspensión que prevé el Artículo 16 de la presente ley, el Ejecutor, bajo responsabilidad, también deberá suspender el Procedimiento en los siguientes casos:

- a) Cuando existiera a favor del interesado anticipos o pagos a cuenta del mismo tributo, realizados en exceso, que no se encuentren prescritos;
- b) Cuando lo disponga el Tribunal Fiscal, conforme a lo dispuesto en el Artículo 38; y,
- c) Cuando se haya presentado, dentro de los plazos de ley, recurso impugnatorio de reclamación; de apelación ante la Municipalidad Provincial de ser el caso; apelación ante el Tribunal Fiscal o demanda contencioso administrativa que se encontrara en trámite.

31.2. Excepcionalmente, tratándose de Ordenes de Pago y cuando medien circunstancias que evidencien que la cobranza pueda ser improcedente, la Entidad debe admitir la reclamación sin pago previo, siempre que ésta sea presentada dentro del plazo de veinte días hábiles siguientes al de la notificación de la Orden de Pago, suspendiendo la cobranza coactiva hasta que la deuda sea exigible coactivamente.

31.3 En los casos en que se hubiera trabado embargo y se disponga la suspensión del Procedimiento, procederá el levantamiento de las medidas cautelares que se hubieren trabado.

31.4 Además del Ejecutor, el Poder Judicial podrá disponer la suspensión del Procedimiento sólo cuando dentro de un proceso de acción de amparo, exista medida cautelar firme.

31.5. El Obligado podrá solicitar la suspensión del Procedimiento, siempre que se fundamente en alguna de las causales previstas en el presente artículo o en el Artículo 19 de la presente ley, presentando al Ejecutor las pruebas correspondientes.

31.6. El Ejecutor deberá pronunciarse expresamente sobre lo solicitado, dentro de los ocho (8) días hábiles siguientes. Vencido dicho plazo sin que medie pronunciamiento expreso, el Ejecutor está obligado a suspender el Procedimiento, cuando el Obligado acredite el silencio administrativo con el cargo de recepción de su solicitud.

31.7. Suspendido el Procedimiento, se procederá al levantamiento de las medidas cautelares.

el artículo 115 del Código Tributario y en el artículo 25 de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva — comprenden presupuestos en los que aún no existe firmeza del acto administrativo, como es el caso de la deuda contenida en una resolución de determinación, resolución de multa o resolución de pérdida del fraccionamiento reclamada oportunamente o, respecto de la cual, no haya vencido el plazo legalmente establecido para dicha reclamación; o cuando la deuda tributaria ha sido objeto de apelación en el plazo de ley o apelada dentro del plazo legal, entre otros.

Empero, en el último párrafo del ya mencionado artículo 119 del Código Tributario, se contempla que “en cualquier caso que se interponga reclamación 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.”

Según lo dispuesto en esta última norma, la deuda tributaria seguirá manteniendo la calidad de exigible coactivamente pese a que se interponga, dentro del plazo legal, el recurso impugnatorio de apelación contra la inadmisibilidad de la reclamación declarada por la Administración. No obstante, ello resulta contraproducente con lo mencionado líneas arriba, porque para que un acto administrativo sea exigible coactivamente debe ser firme, es decir, encontrarse impecable de todo cuestionamiento o controversia y ello no sucede cuando se configura el caso en que si bien se declara inadmisibile una reclamación (por omisión o defecto de un requisito de fondo) seguidamente se interpone el recurso de apelación, ya que existe en estado de pendencia un asunto: la conformidad o no con la ley de la inadmisibilidat declarada.

Resulta pues evidente el desatino que presenta el extracto de dicho artículo; pues, definitivamente, para que la Administración realice el procedimiento de cobranza o ejecución coactiva en aras de la recaudación tributaria, es innegable e insoslayable tomar en consideración la existencia de firmeza y, por tanto, de exigibilidat en el contenido del acto administrativo que se pretende hacer valer.

Para ello, como remedio para ese estado irracional, resulta saludable reformar dicho dispositivo, contribuyendo a la seguridad jurídica en el ordenamiento normativo.

Ahora bien, habida cuenta de que el inicio del procedimiento de cobranza o ejecución coactiva se inicia por el Ejecutor Coactivo mediante la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva – en la que se otorga al administrado el plazo de 7 días hábiles para el pago de la deuda tributaria exigible coactivamente, bajo el apercibimiento de trabar medidas cautelares o ejecutar las ya trabadas – debe entenderse que recién a partir de dicha notificación y transcurrido el anotado plazo procede iniciar las acciones de coerción y/o de coacción para el cobro de dicha deuda.

Ello impele a reflexionar sobre cuál es el límite entre una actuación coactiva o coercitiva y otra que no lo es, considerando que el ejercicio de dicha facultad coactiva corresponde únicamente al anotado funcionario y dentro de aquel procedimiento.

En este respecto, Kruse sostiene que la “(...) coerción administrativa es el empleo de la coerción estatal contra los particulares a fin de realizar los deberes del contribuyente existentes en virtud de la ley o de un acto administrativo. Dado que la coerción administrativa se basa en la soberanía del Estado, le es lícito y puede tomar efecto sólo en las formas del Derecho normado legalmente. La Administración ha de estar facultada por norma jurídica para todo acto en que se emplee la coerción.”<sup>23</sup>

Según el Diccionario de la Real Academia Española, “coacción” es ‘la fuerza o violencia que se hace a alguien para obligarlo a que diga o ejecute algo’; o el ‘poder legítimo del derecho para imponer su cumplimiento o prevalecer sobre su infracción’. De modo distinto, la “coerción” es la ‘presión ejercida sobre alguien para forzar su voluntad o su conducta’ o la ‘represión, inhibición o restricción.’<sup>24</sup>

Por su parte, de acuerdo con el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, la “coacción” es “la fuerza o violencia que se hace a una persona para obligarle a decir

---

<sup>23</sup> KRUSE, H– W. *Derecho Tributario: Parte General*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1978, p.464.

<sup>24</sup> [www.rae.es /http://lema.rae.es/drae/?val=](http://www.rae.es/http://lema.rae.es/drae/?val=)

o ejecutar algo”<sup>25</sup>; y la “coerción” es “la acción de contener o reprimir algún desorden; o el derecho de impedir que vayan contra sus deberes las personas sometidas a nuestra dependencia.”<sup>26</sup>

Como se puede advertir, mientras que la coerción es una presión para forzar la voluntad de alguien, la coacción es una fuerza o violencia dirigida a obligar a alguien a que diga o haga algo. En tal sentido, una actuación del fisco que implique presión como también una fuerza o violencia al administrado para forzarle u obligarle a pagar el tributo sólo procede dentro de un procedimiento de cobranza coactiva iniciado válidamente.

Sobre el particular, debe mencionarse que, como es de conocimiento público, las Administraciones Tributarias de nuestro país — antes del inicio del procedimiento de cobranza o ejecución coactiva, esto es, previamente a la notificación de la resolución de ejecución coactiva — emiten a los administrados tributarios actos administrativos con denominaciones como las de “Requerimiento Pre – Coactivo”, “Próximo Embargo”, “Alerta Pre Coactiva”, entre otros. En ellos, invocando la existencia de una supuesta deuda líquida y exigible, el ente fiscal conmina o requiere a pagar lo adeudado, bajo apercibimiento, entre otros, de “iniciar un procedimiento coactivo”, “trabar medidas de embargo” o de “ejecutar aquellas ya trabadas. Al respecto, es preciso anotar que no pocas veces tales actos son emitidos por funcionarios distintos al Ejecutor Coactivo, como el gerente municipal o el jefe de recaudación, entre otros.

*Así las cosas y en atención al significado del término “coerción” – que según lo indicado anteriormente es la “presión ejercida sobre alguien para forzar su voluntad o conducta” y que en el ámbito coactivo tributario se entiende como aquella presión ejercida sobre los deudores tributarios para el pago de una deuda exigible coactivamente – llama la atención que antes de la notificación de la resolución de ejecución coactiva, es decir, con antelación al inicio del procedimiento de cobranza o ejecución*

<sup>25</sup> CABANELLAS, Guillermo. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Buenos Aires: Editorial Heliasta, 1989, p. 57.

<sup>26</sup> CABANELLAS, Guillermo. *Ob. cit.*, p. 58.

*coactiva por el Ejecutor Coactivo – titular del mismo procedimiento y cuyo cargo es indelegable – se realicen actuaciones coercitivas como las señaladas en el párrafo precedente, lo que resulta aún más grave si son otros los funcionarios de la Administración quienes se arrojan el ejercicio de dicha facultad coactiva.*

*Nótese que los actos antes señalados no sólo tienen un carácter meramente inductivo, en cuyo caso no se suscitara mayor discusión, sino también tienen un objeto claramente coercitivo que nos sugiere – independientemente de que se afirme que sólo sería suficiente invocar la naturaleza de un acto coercitivo y las reglas de competencia establecidas legalmente – la dación de una norma que restrinja la emisión de actos coercitivos por funcionarios distintos al Ejecutor Coactivo como también aquella que limite el dictado de actos intimidatorios antes del inicio del procedimiento de cobranza o ejecución coactiva, ello con el objeto de proteger a los administrados de actuaciones irregulares.*

*Una actuación particular del fisco, que tiene relación con lo indicado en los párrafos precedentes, es la emisión de actos administrativos en los que, previamente al inicio del procedimiento de cobranza o ejecución coactiva – mediante el uso de mecanismos de intimidación y/o de coerción – se requiere el pago de la deuda tributaria a presuntos responsables solidarios sin que, previamente, se les haya notificado la resolución de determinación que atribuya dicha responsabilidad, conforme con los artículos 75 y 76 del Código Tributario, en concordancia con su artículo 16 y siguientes. Ello implicaría que, aun cuando no se haya verificado la exigibilidad coactiva de la deuda tributaria y mucho menos se hubiera iniciado el anotado procedimiento, el ente fiscal pueda realizar actuaciones coercitivas para su cobro, lo que resulta aun más grave si quien imputa la condición de responsable solidario es el Ejecutor Coactivo cuando tal atribución no es de su competencia. Ello hace necesario la dación de normas que precisen las atribuciones del Ejecutor Coactivo con el fin de dotar de mayor seguridad jurídica al aludido procedimiento y con ello salvaguardar los derechos de los administrados.*

## VII. FACULTADES DEL EJECUTOR COACTIVO

Conforme bien lo señalan Danós Ordóñez y Zegarra Valdivia<sup>27</sup>, el Ejecutor Coactivo es el funcionario letrado designado por la entidad estatal –según las reglas establecidas en los artículos 3<sup>28</sup> y 4 de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva y los artículos 114<sup>29</sup> y 116 del Código Tributario– como titular y

<sup>27</sup> DANOS ORDOÑEZ, Jorge y ZEGARRA VALDIVIA, Diego. *El procedimiento de Ejecución Coactiva*. Ob. cit., pp. 31 y 33.

<sup>28</sup> De acuerdo con el artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, aprobado por Decreto Supremo N° 018-2008-JUS:

**“Artículo 3.- Función del Ejecutor Coactivo**

El Ejecutor Coactivo es el titular del Procedimiento y ejerce, a nombre de la Entidad, las acciones de coerción para el cumplimiento de la Obligación, de acuerdo a lo establecido en esta Ley. Su cargo es indelegable. Tratándose de gobiernos regionales y locales que cuenten con Ejecutor y Auxiliar Coactivo y que necesiten ejecutar una medida de embargo fuera de su jurisdicción territorial en cumplimiento de sus funciones, deberán librar exhorto a cualquier Ejecutor Coactivo de la provincia en donde se desea ejecutar la medida de embargo, de conformidad con lo dispuesto en el Título IV de la Sección Tercera del Código Procesal Civil. Sobre un mismo procedimiento coactivo no se podrá librar exhorto a más de un Ejecutor Coactivo.

La existencia de convenios de gestión no implica la delegación de la función de ejecución coactiva.”

<sup>29</sup> Según el artículo 114 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF:

**“Artículo 114.- Cobranza Coactiva como facultad de la Administración**

La cobranza coactiva de las deudas tributarias es facultad de la Administración Tributaria, se ejerce a través del Ejecutor Coactivo, quien actuará en el procedimiento de cobranza coactiva con la colaboración de los Auxiliares Coactivos.

El procedimiento de cobranza coactiva de la SUNAT se regirá por las normas contenidas en el presente Código Tributario.

La SUNAT aprobará mediante Resolución de Superintendencia la norma que reglamente el Procedimiento de Cobranza Coactiva respecto de los tributos que administra o recauda.

Para acceder al cargo de Ejecutor Coactivo se deberá cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Ser ciudadano en ejercicio y estar en pleno goce de sus derechos civiles;

responsable tanto del procedimiento de cobranza coactiva como del de ejecución coactiva y que actúa a nombre de la respectiva entidad acreedora de la obligación. En este respecto, se le atribuyen diversas funciones reguladas en dichos dispositivos.

De la lectura del artículo 116 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, las facultades del Ejecutor Coactivo comprenden, entre otras:

1. Verificar la exigibilidad de la deuda tributaria a fin de iniciar el Procedimiento de Cobranza Coactiva.
2. Ordenar, variar o sustituir a su discreción, las medidas cautelares a que se refiere el artículo 118 del mismo Código. De oficio, el Ejecutor Coactivo dejará sin efecto tanto las medidas

- 
- b) Tener título de abogado expedido o revalidado conforme a ley;
  - c) No haber sido condenado ni hallarse procesado por delito doloso;
  - d) No haber sido destituido de la carrera judicial o del Ministerio Público o de la Administración Pública o de empresas estatales por medidas disciplinarias, ni de la actividad privada por causa o falta grave laboral;
  - e) Tener conocimiento y experiencia en derecho administrativo y/o tributario;
  - f) Ser funcionario de la Administración Tributaria; y,
  - g) No tener ninguna otra incompatibilidad señalada por ley.

Para acceder al cargo de Auxiliar Coactivo, se deberán reunir los siguientes requisitos:

- 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, hasta el cuarto grado de consanguinidad y/o segundo de afinidad;
- g) Ser funcionario de la Administración Tributaria; y
- h) No tener ninguna otra incompatibilidad señalada por ley.

Los Ejecutores Coactivos y Auxiliares Coactivos podrán realizar otras funciones que la Administración Tributaria les designe”.

cautelares que se hubieren trabado — en la parte que superen el monto necesario para cautelar el pago de la deuda tributaria materia de cobranza — como las costas y gastos incurridos en el Procedimiento de Cobranza Coactiva.

3. Dictar cualquier otra disposición destinada a cautelar el pago de la deuda tributaria, tal como comunicaciones, publicaciones y requerimientos de información de los deudores a las entidades públicas o privadas, bajo responsabilidad de las mismas.
4. Ejecutar las garantías otorgadas en favor de la Administración por los deudores tributarios y/o terceros, cuando corresponda, con arreglo al procedimiento convenido o, en su defecto, al que establezca la ley de la materia.
5. Suspender o concluir el procedimiento de cobranza coactiva conforme a lo dispuesto en el artículo 119 del mismo Código.
6. Disponer en el lugar que considere conveniente, luego de iniciado el procedimiento de cobranza coactiva, la colocación de carteles, afiches u otros similares alusivos a las medidas cautelares que se hubieren adoptado, debiendo permanecer colocados durante el plazo en el que se aplique la medida cautelar, bajo responsabilidad del ejecutado.
7. Dar fe de los actos en los que interviene en el ejercicio de sus funciones.
8. Disponer la devolución de los bienes embargados, cuando el Tribunal Fiscal lo establezca, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 8 del artículo 101 del mismo Código, así como en los casos que corresponda de acuerdo a ley.
9. Declarar de oficio o a petición de parte, tanto la nulidad de la Resolución de Ejecución Coactiva, si esta incumple los requisitos señalados en el artículo 117 del mismo Código, como la nulidad del remate, en los casos en que se incumplan los requisitos establecidos en el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva. En el caso del remate, la nulidad deberá ser presentada por el deudor tributario dentro del tercer día hábil de realizado el remate.

10. Dejar sin efecto toda carga o gravamen que pese sobre los bienes que hayan sido transferidos en el acto de remate, excepto la anotación de la demanda.
11. Admitir y resolver la intervención excluyente de propiedad.
12. Ordenar, en el procedimiento de cobranza coactiva, el remate de los bienes embargados.
13. Ordenar las medidas cautelares, previas al Procedimiento de Cobranza Coactiva, previstas en los artículos 56 al 58 y, excepcionalmente, de acuerdo a lo señalado en los citados artículos, disponer el remate de los bienes precederos.
14. Requerir al tercero la información que acredite la veracidad de la existencia o no de créditos pendientes de pago al deudor tributario.

De la revisión del citado artículo y sus numerales se puede observar una lista no taxativa, de atribuciones que puede desempeñar el ejecutor en el procedimiento de cobranza coactiva.

En esta instancia –observando lo dispuesto en el artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, aprobado por Decreto Supremo N° 018-2008-JUS y en concordancia con su Reglamento, el Decreto Supremo N° 069-2003-EF– se puede advertir que también se establecen, de manera genérica, las funciones del Ejecutor Coactivo cuando se preceptúa que este “[...] es el titular del Procedimiento y ejerce, a nombre de la entidad, las acciones de coerción para el cumplimiento de la obligación, de acuerdo a lo establecido en esta Ley. Su cargo es indelegable.”

Sin embargo de lo dicho y si ambos instrumentos legales (Código Tributario y Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva<sup>30</sup>) regulan las funciones del Ejecutor Coactivo sobre el cobro de la deuda tributaria –uno en el ámbito de la SUNAT y el otro respecto del actuar de tal funcionario en los gobiernos locales, regionales

---

<sup>30</sup> Según su artículo 2 inciso a), las instituciones por las cuales se regula dicha ley son aquellas de la Administración Pública Nacional, Regional y Local, que están facultadas por ley a exigir coactivamente el pago de una acreencia o la ejecución de una obligación de hacer o no hacer.”

y demás entidades de la Administración Pública Nacional — cabe preguntarse si es pertinente la existencia de dos regímenes que regulen la cobranza coactiva en función al tipo de administrador tributario o si se hace necesario unificar dichas funciones en un solo cuerpo legal. Esto último implicaría, asimismo, la unificación de las demás instituciones jurídicas reguladas en dicho procedimiento (la exigibilidad y suspensión del procedimiento, entre otras) pero no justificaría, desde luego, un tratamiento diferenciado para el cobro coactivo de dicha deuda. Ello, habida cuenta de que — según lo dispuesto en el artículo 103 de la Constitución — pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas pero no por razón de la diferencia de personas.

### VIII. MEDIDAS CAUTELARES

De acuerdo a lo expresado por la doctrina y lo normado por la propia legislación tributaria peruana, las medidas cautelares, en general, se califican como mecanismos procesales facultados por ley. Pueden ser adoptadas por un acreedor a efectos de poder asegurar el cumplimiento de un derecho de crédito u obligación impaga. En el caso de la deuda tributaria significaría que se procura su recuperación. Tales medidas tienden a asegurar el pago de una obligación cuya exigibilidad actual se encuentra en controversia, sea en la vía administrativa o en la judicial.

En materia tributaria, conforme al artículo 118 del Código Tributario, existen reglas para el dictado de las medidas cautelares por parte del Ejecutor Coactivo dentro de un proceso de cobranza coactiva. De ello, se aprecia que el ordenamiento legal tributario antes referido reconoce que las medidas cautelares deben ser trabadas dentro del desarrollo de un procedimiento de esa naturaleza.

Por lo tanto, atendiendo a la interpretación sistemática de la norma jurídica para efectos tributarios — conforme al artículo 56 del Código Tributario<sup>31</sup> y en aplicación del artículo 611 y siguientes

---

<sup>31</sup> El primer párrafo del artículo 56 del Código Tributario establece que, excepcionalmente, cuando por el comportamiento del deudor tributario

del Código Procesal Civil— los presupuestos concurrentes que dan lugar a la aplicación de una medida cautelar son:

Que exista verosimilitud del daño invocado; esto es, la apariencia de verdad o de certeza en la obligación cuyo cobro se pretende.

Que exista inminencia de un daño irreparable en contra de aquel que pretende la prestación; esto es, el denominado “peligro en la demora”.

Que el solicitante presente contracautela con el objeto de asegurar al afectado, por medio de una medida cautelar, el resarcimiento de los daños y perjuicios que pueda causar la ejecución de la medida.

Como se sabe, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09151-1-2008, publicada en el diario oficial “El Peruano” el 22 de marzo de 2008, se ha establecido como criterio de observancia obligatoria que “la Administración Tributaria se encuentra facultada a registrar en las centrales de riesgo la deuda tributaria exigible coactivamente no obstante que aún no se haya iniciado el procedimiento de cobranza coactiva o éste haya sido suspendido o dejado sin efecto por razones distintas a la no exigibilidad de la deuda en cobranza.”

En efecto, según los fundamentos de dicha jurisprudencia —basada en el artículo 85 del Código Tributario— si bien la publicación en las centrales de riesgo de las deudas a cargo de los deudores tributarios implica una medida destinada a coaccionar al contribuyente para efectuar el pago, esto no constituye una medida que deba necesariamente adoptarse dentro de un procedimiento de cobranza coactiva. Ello en razón de que, según la

---

sea indispensable o existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, antes de iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, la Administración, a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria y de acuerdo a las normas del Código Tributario, podrá trabar medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer dicha deuda, inclusive cuando esta no sea exigible coactivamente.

misma jurisprudencia, la calificación de una deuda como exigible no es facultad exclusiva del Ejecutor Coactivo.

Como consecuencia de lo dicho, se infiere que no solo el Ejecutor Coactivo se encuentra facultado para registrar en las centrales de riesgo la deuda tributaria que sea exigible coactivamente.

Por ello, a la luz de lo señalado en el artículo 85 del Código Tributario y de la interpretación efectuada por el Tribunal Fiscal en la resolución antes anotada —que debe ser atendida por su carácter de observancia obligatoria— corresponde analizar si resultaría razonable efectuar una modificación del artículo 85 de dicho Código, concordante con los artículos 115 y siguientes del mismo cuerpo normativo, a efecto de que la facultad de registrar la deuda tributaria exigible coactivamente en las centrales de riesgo sólo sea competencia del Ejecutor Coactivo cuando se haya iniciado el procedimiento de cobranza coactiva y después de transcurrido el plazo de siete (7) días hábiles a que se refieren tanto el artículo 117 del Código Tributario como el artículo 29 de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva.

El artículo 85 del Código Tributario establece como una de las excepciones al derecho de la reserva tributaria la publicación que realiza la Administración Tributaria de aquella deuda que califique como exigible en los términos del artículo 115 del citado Código. Este contempla de manera taxativa aquellos supuestos de deuda exigibles y que pueden dar lugar al inicio del procedimiento de cobranza coactiva. Una modalidad de dicha publicación es el registro de tales deudas en las denominadas centrales de riesgo.

Debe mencionarse que los supuestos de deuda exigible coactivamente, antes aludidos, tienen como condición que el deudor u obligado haya dado por consentida la deuda o que la haya reconocido. Por lo tanto, la actuación administrativa debe garantizar o asegurar que las deudas tributarias que sean llevadas al procedimiento de ejecución forzada sean líquidas y que el deudor tributario tenga cabal conocimiento de su existencia y de su estado insoluto.<sup>32</sup>

---

<sup>32</sup> SOTELO CASTAÑEDA, Eduard. Ob. cit., pp. 235 y ss.

Ahora bien, en el artículo 116 del Código Tributario se establece que el Ejecutor Coactivo ejerce las acciones de coerción para el cobro de las deudas exigibles (a las que se refiere el artículo 115 de ese mismo Código) en tanto que en el artículo 117 se prevé que el procedimiento de cobranza coactiva es iniciado por aquel, mediante la notificación al deudor tributario de la resolución de ejecución coactiva, la cual contiene un mandato de cancelación de las órdenes de pago o resoluciones en cobranza, dentro de siete (7) días hábiles, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o la ejecución forzada de las mismas, en caso de que estas ya se hubieran dictado.<sup>33</sup> De igual modo, mediante el artículo 29 de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, Ley N° 26979, se preceptúa que dicho procedimiento es iniciado por el ejecutor mediante la notificación al obligado de la resolución de ejecución coactiva, la que contiene un mandato de cumplimiento de la obligación exigible coactivamente, dentro del plazo de siete (7) días hábiles posteriores a la notificación, bajo apercibimiento de dictarse alguna medida cautelar.

Como se puede apreciar el procedimiento de cobranza o ejecución coactiva es iniciado por el Ejecutor Coactivo mediante la emisión y notificación de un acto administrativo conminatorio (la resolución de ejecución coactiva). Por este medio se hace saber al deudor tributario que su deuda — a la cual califica como exigible — procederá a ejecutarse si es que no cumple con satisfacerla dentro de un término corto y perentorio de siete (7) días hábiles. Mediante dicho acto se consagra la calificación de la deuda exigible para ser cobrada en la vía coactiva, tomando como premisa que el deudor tributario u obligado ha dado por consentida la deuda o la ha reconocido.

En el derecho comparado, dicho acto importa un requerimiento formal, legal y final por parte de la Administración Tributaria

---

<sup>33</sup> Sin perjuicio de las medidas cautelares previas establecidas en los artículos 56 y 58 del Código Tributario.

para que el deudor tributario enderece su conducta hacia el cumplimiento, esta vez inducido, de su obligación tributaria.<sup>34</sup>

Siendo el Ejecutor Coactivo el responsable del inicio, prosecución y conclusión del procedimiento de cobranza o ejecución coactiva, sólo podría afirmarse que una deuda es exigible cuando aquel ha verificado dicha situación, en atención a los supuestos de exigibilidad antes anotados. Asimismo, habida cuenta de que la resolución de ejecución coactiva es el acto que consagra esa exigibilidad, podría afirmarse que la deuda tributaria califica como tal sólo con la emisión y notificación de dicho acto administrativo.

En efecto, en la medida en que la publicación de la deuda tributaria se justifica por su carácter de exigible en la vía coactiva, resulta razonable que tal exigibilidad haya sido verificada rigurosamente por el encargado del procedimiento de cobranza coactiva. Dicha verificación es de su competencia según el numeral 1 del artículo 116 del Código Tributario, otorgándose con ello garantía y seguridad a los contribuyentes, ya que el perjuicio que les ocasionaría la cobranza de una deuda inexigible y en particular el daño crediticio que les causaría en el mercado se verían facilitados por el registro de la deuda en una central de riesgo.

Dado que la publicación de una deuda tributaria exigible coactivamente solo puede entenderse como una medida coercitiva que puede ser adoptada por la Administración — a efecto de que el deudor tributario la pague, lo que además fundamenta que haya sido incorporada como una excepción al principio de reserva tributaria — su adopción, tomando en cuenta su naturaleza pública, únicamente debería ser contemplada legalmente en un procedimiento de cobranza coactiva de conformidad con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 116 del Código Tributario.

En tal sentido, el artículo 85 del Código Tributario debería explicitar que la facultad de la Administración para hacer publicaciones de una deuda exigible coactivamente — como la de registrar dicha deuda en una central de riesgo — solo debería ser ejercida en un procedimiento de cobranza coactiva, siendo que

---

<sup>34</sup> SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo. Ob. cit., p. 237.

la misma constituye una medida de coerción para el cobro de la deuda que afecta la esfera patrimonial del deudor tributario, al igual que una medida de embargo.<sup>35</sup>

Por lo expuesto — dado que el artículo 116 del Código Tributario establece que el Ejecutor Coactivo ejerce las acciones de coerción para la cobranza de las deudas exigibles a que se refiere el artículo 115 de la citada norma; y que en su artículo 117 se otorga al ejecutado un plazo perentorio de siete (7) días hábiles para pagarla, contados a partir de notificada la resolución de ejecución coactiva; y que antes de ella no procede dictar medidas cautelares (o iniciar la ejecución forzada de aquellas que ya se hubieran dictado) — el registro de las deudas exigibles en las centrales de riesgo sólo debería ser adoptado después de transcurrido el anotado plazo.

Debe resaltarse que, de acuerdo con las referidas normas, el procedimiento de cobranza coactiva es de cargo del Ejecutor

---

<sup>35</sup> Mediante el artículo 2 de la Ley N° 27489, Ley que regula las Centrales de Riesgo Privadas de Información de Riesgos y de Protección al Titular de la Información, publicada el 28 de junio de 2001, se establece que estas son empresas que en locales abiertos al público y en forma habitual recolectan y tratan información de riesgo relacionada con personas naturales o jurídicas, con el propósito de difundir por cualquier medio, mecánico o electrónico, de manera gratuita u onerosa, reportes de crédito acerca de estas. No se consideran centrales de riesgo a las que alude la norma, para efectos de esta, a las entidades de la administración pública que tengan a su cargo registros o bancos de datos que almacenen información con el propósito de darle publicidad con carácter general, sin importar la forma como se haga pública dicha información. La citada ley define a la información de riesgos como aquella relacionada con obligaciones o antecedentes financieros, comerciales, tributarios, laborales, de seguros de una persona natural o jurídica que permita evaluar su solvencia económica vinculada principalmente a su capacidad y trayectoria de endeudamiento y pago. El artículo 7 de la misma ley, modificado por la Ley N° 27683, prevé que dichas entidades puedan recolectar información de riesgos para sus bancos de datos tanto de fuentes públicas como de fuentes privadas, sin necesidad de contar con la autorización del titular de la información, entendiéndose que la base de datos se conformará con toda la información de riesgo. Asimismo, el artículo 10 de la ley en examen, preceptúa que tales entidades no podrán contener en sus bancos de datos ni difundir en sus reportes de crédito, entre otra información, aquella que viole el secreto bancario o la reserva tributaria.

Coactivo y, por ende, es de su responsabilidad el ejercicio de las acciones de coerción en dicho procedimiento. Por ello, solo a él le corresponde adoptar las medidas coercitivas; entre ellas, el registro de la deuda exigible en las centrales de riesgo.

Por lo expuesto, consideramos que el registro en las centrales de riesgo de las deudas exigibles debería ser realizado por la Administración a través del Ejecutor Coactivo, en un procedimiento de cobranza o ejecución coactiva y después de transcurridos los siete (7) días hábiles a que se refieren tanto el artículo 117 del Código Tributario, como el artículo 29 de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, lo que implica la modificación legislativa antes anotada.

## IX. CONCLUSIONES

La facultad coactiva de cobranza de la Administración Tributaria debe ser compensada con la implementación legal de garantías y seguridades para los administrados y sus derechos.

La Administración Tributaria debe ejercer su facultad coactiva de cobranza interpretando, de manera restrictiva, la normativa que la contiene.

El contenido del artículo 114 del Código Tributario no puede significar una “delegación” o “abdicación” a normas reglamentarias sin reparar en la reserva legal referida a “los derechos o garantías del deudor tributario”.

El último párrafo del artículo 119 del Código Tributario debe ser derogado por ser violatorio del principio de ejecutoriedad.

Debe establecerse un solo régimen que regule el procedimiento de cobranza o ejecución coactiva sobre toda deuda tributaria, sin discriminar por el tipo de administrador tributario

*Debe dictarse una norma que restrinja la emisión de actos coercitivos por funcionarios distintos al Ejecutor Coactivo.*

*Debe dictarse una norma que restrinja la emisión de actos coercitivos con anterioridad al inicio del procedimiento de cobranza o ejecución coactiva.*

Debe modificarse el artículo 85 del Código Tributario con el objeto de que la facultad para hacer publicaciones de la deuda tributaria en centrales de riesgo, solo sea ejercida por el Ejecutor Coactivo y, siempre, dentro de un procedimiento de cobranza o ejecución coactiva.

## BIBLIOGRAFÍA

- CALVO ORTEGA, Rafael: *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario: Parte General*. Madrid: Editorial Thomson Civitas, 2004.
- DANÓS ORDOÑEZ, Jorge y ZEGARRA VALDIVIA, Diego: *El procedimiento de Ejecución Coactiva*. Lima: Gaceta Jurídica Editores, 1999, primera edición.
- DE LA GARZA, Sergio: *Derecho Financiero Mexicano*. México: Editorial Porrúa, 1979.
- DROMI, José R: *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 1992, t. I.
- HINOSTROZA MINGUEZ, Alberto: *El Procedimiento Coactivo*. Lima: Librería y Ediciones Jurídicas. Diciembre, 1995.
- HUAMANÍ CUEVA, Rosendo: *Código Tributario Comentado*. Lima: Jurista Editores, 2007.
- KRUSE, H. W: *Derecho Tributario: Parte General*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1978.
- MONESTRUQUE ROSAS, Karina: "La no ejecutoriedad de los actos administrativos tributarios". En: *Revista de Análisis Tributario*, Lima, Diciembre, 2012.
- MORÓN URBINA, Juan Carlos: *Nueva Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Editorial Gaceta Jurídica, Agosto, 2002.
- Página web del Tribunal Constitucional, [www.tc.gob.pe](http://www.tc.gob.pe)
- ROBLES MORENO, Carmen del Pilar; RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier; VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker; BRAVO CUCCI, Jorge Antonio: *Código Tributario. Doctrina y Comentarios*. Lima: Editorial Instituto de Investigación El Pacífico, 2005.
- SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo: "Algunas Reflexiones Sobre el Procedimiento de Cobranza Coactiva de Tributos." En: *Themis, Revista de Derecho* N° 34. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, 1996.

# La función del ejecutor coactivo en el Estado Constitucional de Derecho. A propósito del Acuerdo de Sala Plena 2010-17 de 2 de diciembre de 2010

César M. Gamba Valega

*Doctor en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid, Master en Tributación/Asesoría Fiscal por el Centro de Estudios Financieros de Madrid, Abogado de la Universidad de Lima. Profesor de Derecho Tributario en la Universidad de Lima, en la Pontificia Universidad Católica del Perú y en la Universidad de San Martín de Porres.*

**SUMARIO:** I. LOS DERECHOS FUNDAMENTALES COMO VALORES DE CARÁCTER CONSTITUCIONAL QUE VINCULAN A TODOS LOS PODERES DEL ESTADO.— II. EL EJECUTOR COACTIVO COMO “DIRECTOR” Y “GARANTE” DE LA LEGALIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA.— III. LAS CONSECUENCIAS PRÁCTICAS DEL ACUERDO DEL TRIBUNAL FISCAL N° 2010-17 PUBLICADO EL 13 DE DICIEMBRE DE 2010.— IV. EL CONTROL “JURÍDICO” DEL EJERCICIO DE LAS POTESTADES ADMINISTRATIVAS EN EL ESTADO CONSTITUCIONAL DE DERECHO.— V. LO QUE DECÍA LA JURISPRUDENCIA ANTERIOR AL ACUERDO N° 2010-17.— VI. LO QUE DEBIÓ DECIR EL TRIBUNAL FISCAL A EFECTOS DE GARANTIZAR EL DERECHO A LA PROPIEDAD DE LOS CIUDADANOS-CONTRIBUYENTES, ASÍ COMO A UN CONTROL SUFICIENTEMENTE INTENSO DEL EJERCICIO DE LA POTESTAD ADMINISTRATIVA DE EJECUCIÓN COACTIVA.— VII. EL PROCEDIMIENTO DE QUEJA COMO UN MEDIO EFICAZ PARA CONTROLAR LAS DECISIONES DEL EJECUTOR COACTIVO DENTRO DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA.— VIII. COLOFÓN



*“En materias como la que hoy nos ocupa, este Tribunal juzga que el criterio del ejecutor coactivo es muy importante y relevante, pues debe obrar con prudencia, así como rápidamente y con un sentido realista. Estos criterios no están establecidos en la Ley (...), sin embargo, el ejecutor coactivo no debe ir más allá de ciertos límites que impone la Constitución, como el respeto al derecho de propiedad, al debido proceso o a la tutela procesal efectiva”*

STC N° 0015-2005-PI/TC (ff 36).

## **I. LOS DERECHOS FUNDAMENTALES COMO VALORES DE CARÁCTER CONSTITUCIONAL QUE VINCULAN A TODOS LOS PODERES DEL ESTADO**

Es conocido por todos que en nuestro Estado Constitucional de Derecho la aplicación de los tributos ha dejado de concebirse como una “relación de poder”, sustentada simplemente en la soberanía estatal, *ius imperium* o en el poder de imperio del Estado<sup>1</sup>. Por el contrario, hoy en día, apoyándonos en reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional, podemos afirmar que cualquier de-

---

<sup>1</sup> Es común que nuestro TC señale que el fundamento de la imposición en el Estado Social y Democrático de Derecho, “no se limita únicamente a una cuestión de Poder Estatal, sino que incorpora a su razón de ser el deber de todo ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos”. *Vid.*, entre otras, la STC N° 06089-2006-AA/TC (ff. 18). Con ello, al parecer, el TC ha efectuado un cambio en su jurisprudencia acerca del sustento de la imposición, pues tres años antes, en la STC N° 3303-2003-AA/TC –siguiendo al profesor Geraldo Ataliba– concluyó que uno de los elementos esenciales del tributo es que la “obligación pecuniaria (se encuentra) basada en el *ius imperium* del Estado, conjuntamente con la necesidad de su cobertura legal (reserva de ley) y su “carácter coactivo, pero distinto a la sanción por acto ilícito”. *Vid.*, la STC N° 3303-2003-AA/TC (ff. 4).

cisión estatal – incluso las que se emiten para hacer efectivo el deber de contribuir – debe venir encaminada a hacer efectiva “en la mayor medida posible” (regla de optimización) los derechos fundamentales de los ciudadanos. Así, estos derechos fundamentales, al encontrarse “positivizados” en el texto constitucional, han dejado concebirse únicamente como derechos subjetivos (es decir, como límites al poder público), sino que también los valores en ellos contenidos vienen a dirigir y orientar claramente cualquier decisión estatal, constituyéndose en reglas de conducta positivas dirigidas a todos los poderes del Estado sin excepción.

Así, lo ha sostenido en el Tribunal Constitucional en múltiples ocasiones, entre la que puede citarse, a modo de ejemplo, la Sentencia N° 05637-2006-PA/TC, en cuyo fundamento jurídico 11 pude leerse lo siguiente:

*“Los poderes públicos, en general, tienen un “deber especial de protección” de los derechos fundamentales de la persona. Tal deber de protección exige la actuación positiva de aquéllos. Tratándose de órganos administrativos, tal función comprende todas aquellas actuaciones positivas que la Constitución o las leyes le atribuyen para la protección de los derechos fundamentales, tanto frente a actos del propio Estado como respecto a los provenientes de particulares. En consecuencia, si un órgano administrativo omite el cumplimiento de la actuación positiva destinada a la protección de derechos fundamentales de la persona frente a actos del propio Estado o de particulares, habrá incurrido en la omisión de su deber de protección de derechos fundamentales y, en consecuencia, los habrá afectado”.*

De esto modo, el ordenamiento jurídico dista mucho de estar compuesto únicamente por las normas positivas infraconstitucionales – como, al parecer, muchos insisten todavía en afirmar en nuestro Derecho Tributario –. Por el contrario, como señala LUIS CASTILLO CÓRDOVA “los contenidos de la Constitución – en particular los derechos fundamentales – se *expanden* y *transmiten* hacia el entero ordenamiento jurídico, es decir, tiene una fuerza de irradiación (*Ausstrahlungswirkung*)”<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Vid., a CASTILLO CÓRDOVA, Luis. *El Tribunal Constitucional y su dinámica jurisprudencia*. 2008, pp. 93. En el mismo sentido se pronuncia GARCÍA DE

Así, lo ha reconocido el propio TC en su sentencia N° 0047-2004-AI/TC, en la que señala que *“la Constitución contiene un conjunto de normas supremas porque estas irradian y esparcen los principios, valores y contenidos a todas las demás pautas jurídicas restantes”*<sup>3</sup>.

En ese sentido, valores constitucionales tales como la dignidad de la persona, libertad, solidaridad, igualdad (“en” la ley o en la “aplicación” de la ley), interdicción de la arbitrariedad, justicia, razonabilidad, proporcionalidad, interdicción de la arbitrariedad, equidad, seguridad jurídica, buena fe, eficacia, informalismo, debido procedimiento, irretroactividad de las normas, entre otros muchos; no constituyen reglas programáticas con escasa aplicación práctica, sino, muy por el contrario, se tratan de reglas vinculantes que — por encontrarse “integradas” en el ordenamiento jurídico (nada menos que, a nivel constitucional) — resultan plenamente aplicables y obligan a todos los poderes públicos en cada una de sus decisiones sin excepción. Igual consideración puede efectuarse de los valores esenciales del ordenamiento tributario reconocidos (en forma expresa o implícita) por el texto constitucional, como son la capacidad económica, solidaridad, igualdad, reserva de ley, no confiscatoriedad y respeto de los derechos fundamentales de la persona, los cuales — por usar la terminología del TC — “irradian” y “esparcen” sus efectos a todas las decisiones de los poderes públicos — Administración Tributaria incluida — y de los ciudadanos-contribuyentes sin excepción.

---

ENTERRÍA, Eduardo (*Democracia, jueces y control de la Administración*. 1997, pp. 127) quien afirma que en el Derecho “entran, además de las leyes formales, todos los «valores» constitucionales, desde los proclamados como «superiores» (...) hasta todos los esparcidos a lo largo de éste y, señaladamente, los derechos fundamentales (...), en los que se incluyen ciertas «garantías institucionales», y los llamados expresamente «principios» (...). (Las cursivas son nuestras).

<sup>3</sup> *Vid.*, la STC N° 0047-2004-AI/TC (fj 55). En el mismo sentido, puede consultarse la STC N° 0569-2003-AC/TC, en la que se reconoce que los “valores de dignidad, igualdad y justicia (...) irradian todo el ordenamiento jurídico” (fj 17). (La cursiva y el subrayado son nuestros).

actuales, entonces, no cabe siquiera sostener que las Administraciones Tributarias se encuentran “desvinculadas” de los valores constitucionales contenidos en los principios tributarios (artículo 74 de la Constitución) — como algunos todavía sostienen —, pues éstos, al encontrarse “positivizados” en la carta magna, indudablemente también constituyen un parámetro de decisión al que las entidades públicas deben someterse. En caso contrario, el acto administrativo sería nulo de pleno derecho, tal como reza expresamente el artículo 10.1 de la LPAG y se deriva de la muy reiterada jurisprudencia del TC.

La integración de tales valores constitucionales en el ordenamiento jurídico determina, a su vez, dos consecuencias importantes. La primera de ellas, es que debe descartarse de plano, la concepción del “principio de legalidad” como regla de sumisión de la Administración Tributaria únicamente a las normas infraconstitucionales-positivas (“Ley” y demás normas inferiores). Los artículos III, IV.1 y 10.1 de la LPAG son meridianamente claros en afirmar que la Administración se encuentra vinculada plenamente sin ninguna limitación — aún cuando ejercite poderes discrecionales — *“al ordenamiento constitucional y jurídico en general”*. Por tanto, no cabe duda que la sujeción de las Administraciones Públicas es a la “Constitución” (sistema de valores, derechos y principios incluidos), la “ley” (y las normas de menor jerarquía) y al derecho en su conjunto<sup>4</sup>.

La segunda consecuencia se encuentra vinculada a la primera: si la Administración Pública se encuentra subordinada con carácter plenario al sistema de valores, derechos y bienes constitucionales reconocidos constitucionalmente (en forma expresa o implícita), es preciso que el control “jurídico” de las actuaciones (y omisiones) administrativas se lleve a cabo uti-

---

<sup>4</sup> Como tiene dicho el TCE, en su Sentencia 34/1995, de 6 de febrero: “el reconocimiento de la sumisión de la Administración a la Ley y al Derecho que la Constitución eleva a núcleo central que preside el obrar administrativo (...) equivale a una *prohibición generalizada de áreas de inmunidad en esta parcela del ordenamiento jurídico*” (La cursiva es nuestra).

lizando como “parámetro de contraste” (de control), no sólo a las normas positivas infraconstitucionales, sino también a los bienes y valores constitucionales. De otra forma, el principio de legalidad –entendido como regla de sumisión de la Administración a “todo” el ordenamiento jurídico– no tendría ninguna virtualidad o efectividad. En ese sentido, el principio de legalidad (juridicidad) únicamente sería “efectivo” si garantizamos que los órganos de control de la Administración –administrativos o jurisdiccionales– puedan fiscalizar en términos jurídicos –con carácter igualmente, plenario– todas las actuaciones administrativas sin excepción.

En esta línea de pensamiento, el TC ha reconocido expresamente que “en el modelo de Estado sometido a la fuerza normativa y valorativa de la Constitución no cabe admitir la existencia de zonas exentas de control”<sup>5</sup>. Así, cualquiera que sea la potestad administrativa ante las que nos encontremos (discrecional o reglada), el control siempre será posible y obligatorio, si no sobre la base de los parámetros contenidos en las normas positivas infraconstitucionales (pues muchas veces estos son inexistentes), otras veces lo será sobre la base de los principios, derechos y valores constitucionales, los cuales – como dijimos – se encuentran “integrados” al ordenamiento jurídico.

Acorde con lo dicho, nuestras Administraciones Tributarias no sólo se encuentran obligadas a proteger y hacer efectivo el crédito tributario –de eso no cabe ninguna duda–, sino que dicha función debe realizarse practicando todos aquellos “actos que sean necesarios a fin de garantizar la realización y eficacia plena de los derechos fundamentales”<sup>6</sup>. Ello es aplicable, pues, a cualquier procedimiento tributario.

---

<sup>5</sup> Vid., la STC N° 00007-2007-AI/TC (fj 22).

<sup>6</sup> Esta frase la tomo prestada de la STC N° 3330-2004-AA/TC (fj. 9).

## II. EL EJECUTOR COACTIVO COMO “DIRECTOR” Y “GARANTE” DE LA LEGALIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

Sostener que la defensa de los derechos fundamentales es también una finalidad del procedimiento de cobranza coactiva seguido por la Administraciones Tributarias – como el de cualquier otro procedimiento administrativo – es también una verdad absoluta. Así, lo ha reconocido expresamente nuestro Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 0015-2005-PI/TC, refiriéndose al procedimiento de cobranza coactiva, en la que se puede leer lo siguiente (fj. 46):

*“(...) la Administración Pública tiene la capacidad para proteger directamente sus intereses, pudiendo incluso exigir por sí misma el cumplimiento de sus actos. Sin embargo, esta facultad de autotutela de la Administración Pública de ejecutar sus propias resoluciones, sustentada en los principios de presunción de legitimidad y de ejecución de las decisiones administrativas, implica la tutela de los derechos fundamentales de los administrados que pueden verse amenazados o vulnerados por la actividad de la Administración, como son los derechos al debido procedimiento y a la tutela judicial efectiva (...)”.*

En la regulación de los procedimientos tributarios, el Código Tributario (CT) tampoco puede ni debe ser ajeno a lo dicho, pues nos encontramos ante una función de la Administración Tributaria (de protección de los derechos fundamentales) propia del Estado Constitucional de Derecho, ni siquiera cuando regula el procedimiento de cobranza coactivo. Precisamente, por esta razón la citada norma (el CT) ha estatuido unos requisitos determinados para ejercer el cargo de ejecutor o auxiliar coactivo, cuya finalidad es garantizar la idoneidad de sus en la tramitación y seguimiento del procedimiento, máxime cuando nos encontramos frente a una facultad bastante intensa sobre el patrimonio de los ciudadanos-contribuyentes, que puede implicar incluso la privación de su derecho a la propiedad de modo coactivo.

A su vez, los artículos 114 y 115 del CT regulan las condiciones que debe cumplir una deuda para que pueda dar lugar a las “ac-

ciones de coerción” para su cobranza, lo que necesariamente debe ser verificado por el ejecutor coactivo como titular de la acción de cobranza y “director” del procedimiento de cobranza coactiva. Por esta razón, por ejemplo, el ordenamiento le reconoce, entre otras facultades, la de “verificar la exigibilidad de la deuda tributaria a fin de iniciar el Procedimiento de Cobranza Coactiva”. En el mismo sentido, el artículo 119 del CT regula las causales de suspensión o de conclusión del procedimiento, las cuales, sin lugar a dudas, deben ser tenidas en cuenta por el ejecutor coactivo durante la tramitación del procedimiento.

El ejecutor coactivo, pues, es el responsable de los actos que se emiten al interior del procedimiento de cobranza coactiva, debiendo compatibilizar al mismo tiempo, los derechos de los ciudadanos-contribuyentes “ejecutados” y las acciones de coerción de la deuda tributaria.

Lamentablemente, esta labor encaminada a la protección de los derechos fundamentales —ponderada con la necesidad de ejecutar una deuda— no siempre ha sido entendida a cabalidad por nuestros principales operadores administrativos en el campo tributario. Tal es el caso, precisamente, del Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal N° 2010-17 de 2 de diciembre de 2010 (en adelante el Acuerdo), sustento de la Resolución N° 15607-5-2010, publicada en el Diario Oficial “El Peruano” con fecha 13 de diciembre de 2010, el mismo que nos dedicaremos a comentar en las líneas siguientes.

### **III. LAS CONSECUENCIAS PRÁCTICAS DEL ACUERDO DEL TRIBUNAL FISCAL N° 2010-17 PUBLICADO EL 13 DE DICIEMBRE DE 2010**

Básicamente, en lo que aquí interesa, el Acuerdo señala lo siguiente:

- 1) *“No procede que en la vía de la queja se evalúe la validez de una orden de pago, según el artículo 78 del Código Tributario, a efecto de verificar la legalidad de su cobranza coactiva, cuando ésta es iniciada al amparo de dicho código”.*

- 2) *“No procede que en la vía de la queja se evalúe la existencia de circunstancias que evidencien que la cobranza de una orden de pago podría ser improcedente, al amparo del numeral 3 del inciso a) del artículo 119 del Código Tributario”. “Procede que el Tribunal Fiscal ordene la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva si con posterioridad a la interposición del recurso de reclamación se hubiera continuado con dicho procedimiento sin que se haya notificado previamente la resolución que declare inadmisibile dicha reclamación por no haberse acreditado el pago previo”.*

En nuestra opinión, los criterios contenidos en el Acuerdo dejan en una desprotección absoluta al ciudadano-contribuyente frente a actos de ejecución arbitrarios contenidos en Órdenes de Pago (incluso respecto de aquéllas que no se sustenten en una deuda respecto de la que no se tenga certeza, por existir temas pendientes que discutir por parte del ciudadano-contribuyente). Incluso de la lectura del precedente se desprende claramente que, a juicio del Tribunal Fiscal, la única facultad que tiene el ejecutor coactivo respecto de la cobranza coactiva de Órdenes de Pago es la de verificar si se produjo o no su correcta notificación, olvidándose que la principal función del mencionado funcionario es la de “verificar la exigibilidad de la deuda tributaria a fin de iniciar el Procedimiento de Cobranza Coactiva”, tal como expresamente reza el artículo 116.1) del Código Tributario.

Pero eso no es todo, en el Acuerdo se llega a sostener que a partir de su emisión, el Tribunal Fiscal no efectuará ningún tipo de control respecto de si existen o no “circunstancias que evidencien que la cobranza es improcedente” [artículo 119.3 del Código Tributario], único supuesto que — en la práctica — garantizaba que la Administración no ejecutara verdaderos actos de “determinación” de la obligación tributaria, sin siquiera haberle dado al ciudadano-contribuyente el derecho a ejercer su derecho a la defensa.

Los efectos prácticos del criterio del Tribunal Fiscal son los siguientes:

- 1) A partir del 13 de diciembre de 2010, cualquier Administración Tributaria se encuentra facultada a exigir el pago de cualquier tributo que considere omitido mediante Órdenes

de Pago, incluso en los casos que se efectúen modificaciones u observaciones en las Declaraciones presentadas por los ciudadanos-contribuyentes (por ejemplo, modificaciones en el arrastre de saldos a favor, desconocimiento de créditos, por un cálculo distinto de la prorrata del IGV, por una determinación diferente del coeficiente o porcentaje utilizado para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, entre otros).

- 2) A pesar que tales Órdenes de Pago puedan haberse emitido por supuestos no comprendidos en el artículo 78 del Código Tributario —es decir, no se trata de una deuda “cierta” —, el ejecutor coactivo podrá iniciar el procedimiento de cobranza coactiva de las Órdenes de Pago, quedando facultado únicamente a verificar si su notificación se efectuó de acuerdo a ley.
- 3) En caso se impugnaran las Órdenes de Pago, el Ejecutor Coactivo no tiene competencia para suspender el procedimiento de ejecución coactiva, si considerara que la deuda no es exigible a resultas de la resolución final del procedimiento contencioso — caso en el que “median circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente” [artículo 119.3 del Código Tributario] —, violentándose directamente el artículo 116.1 del Código Tributario —, pues —según el Acuerdo— dicha competencia recae únicamente en el área de reclamaciones.
- 4) Si a juicio del área de reclamaciones no existen circunstancias que revelen que la cobranza coactiva es improcedente [artículo 119.3 del Código Tributario], el Ejecutor Coactivo continuará el procedimiento de cobranza coactiva hasta ejecutar el patrimonio del ciudadano-contribuyente, lo que no será materia de control por parte del Tribunal Fiscal.
- 5) Finalmente, el “control” respecto de la legalidad de la Orden de Pago (si fue o no emitida por una de las causales establecidas en el artículo 78 del Código Tributario) únicamente ocurrirá en el procedimiento contencioso en el que se impugnaron las Órdenes de Pago, lo que usualmente ocurrirá después de varios años, cuando el patrimonio del ciudadano-contribuyente posiblemente ya haya sido ejecutado.

Como se puede apreciar, el Acuerdo ha restringido claramente la competencia del Tribunal Fiscal para controlar este tipo de decisiones (ejecuciones de órdenes de pago que no cumplen las condiciones establecidas para su emisión) — declarándolas inmunes al control —, pues frente a la posible afectación del derecho de propiedad de los ciudadanos-contribuyentes, ha resuelto dejar de controlar las decisiones del ejecutor coactivo respecto a la “verificación de la exigibilidad de la deuda tributaria” [artículo 116.1) del Código Tributario] y a si “median circunstancias que evidencien que la cobranza es improcedente” como causal de suspensión del procedimiento de cobranza coactiva [artículo 119.3) del Código Tributario]. El precedente, pues, ha consagrado una decisión “inmune” a cualquier control administrativo, pese a que de ella, básicamente, depende la ejecución del patrimonio de los ciudadanos-contribuyentes; y, por ende, de su derecho a la propiedad.

Es cierto que el Acuerdo reconoce que el “control” de la validez de la Orden de Pago se efectuará dentro del procedimiento contencioso-administrativo, pero no es menos cierto que, con toda seguridad, ello ocurrirá varios años después (con la emisión de la resolución definitiva en el procedimiento contencioso), cuando el patrimonio posiblemente haya sido ejecutado. Pese a ello, nada justifica que decisiones trascendentes del ejecutor coactivo (que puedan afectar “intensamente” el derecho de propiedad) — como son las vinculadas a la exigibilidad de la deuda y a la existencia de circunstancias que evidencien que la cobranza es improcedente, como causal de suspensión del procedimiento de ejecución — no puedan ser materia de control administrativo.

#### IV. EL CONTROL “JURÍDICO” DEL EJERCICIO DE LAS POTESTADES ADMINISTRATIVAS EN EL ESTADO CONSTITUCIONAL DE DERECHO

Como dijimos, uno de los pilares básicos del Estado Constitucional lo encontramos en el “principio de legalidad”, según el cual la Administración se encuentra plenamente sujeta a la ley y al Derecho en todas y cada una de sus actuaciones sin excepción

(Norma IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444). Ello significa que toda actuación administrativa –por irrelevante que pueda ser– requiere una ley previa que establezca de forma concreta el contenido de su decisión.

Pero para que este mandato sea efectivo (principio de legalidad), además, es necesario que los órganos de control de la Administración –administrativos o jurisdiccionales– puedan fiscalizar en términos jurídicos –con carácter igualmente, plenario– todas las actuaciones administrativas sin excepción, cada vez que una persona solicite tutela judicial efectiva de sus derechos e intereses legítimos.

En esta línea de pensamiento, el Tribunal Constitucional ha reconocido expresamente que “en el modelo de Estado sometido a la fuerza normativa y valorativa de la Constitución *no cabe admitir la existencia de zonas exentas de control*” (entre otras, en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 00007-2007-AI/TC).

Así, cualquiera que sea la potestad administrativa ante las que nos encontremos (discrecional o reglada), el control siempre será posible y obligatorio, si no sobre la base de los parámetros indicados en la norma (pues muchas veces estos son inexistentes), otras veces lo será sobre la base de los principios y valores constitucionales, como lo son la razonabilidad, proporcionalidad, interdicción de la arbitrariedad y la motivación de los actos administrativos, entre otros.

Por esta razón, se vulneran garantías del Estado Constitucional de Derecho –sin dejar de mencionar el derecho al debido procedimiento administrativo– cuando se consagran potestades administrativas no sujetas a control (exentas de control), como ha ocurrido en el caso que nos ocupa (Acuerdo N° 2010-17), tratándose de decisiones del ejecutor coactivo vinculadas a la “verificación de la exigibilidad de la deuda tributaria” [artículo 116.1) del Código Tributario], así como a si “median circunstancias que evidencien que la cobranza es improcedente” como causal de suspensión del procedimiento de cobranza coactiva [artículo 119.3) del Código Tributario].

## V. LO QUE DECÍA LA JURISPRUDENCIA ANTERIOR AL ACUERDO N° 2010-17

Con anterioridad al Acuerdo, era común encontrar fallos del Tribunal Fiscal emitidos en procedimientos de queja, en los que se presentaba la siguiente situación:

- 1) La Administración Tributaria introducía modificaciones o reparos en las declaraciones presentadas por los ciudadanos-contribuyentes mediante Órdenes de Pago (a pesar que no existía una deuda “cierta” declarada por los ciudadanos-contribuyentes, por lo que existía el derecho de impugnar dicha decisión).
- 2) Pese a que la Orden de Pago se impugnaba y a que su emisión no obedecía a uno de los supuestos del artículo 78 del Código Tributario –es decir, no era una deuda cierta–, el ejecutor coactivo iniciaba el procedimiento de cobranza coactiva.
- 3) El único remedio procesal con que contaban los ciudadanos-contribuyentes en esta situación era la presentación de un recurso de queja (artículo 155 del Código Tributario), en el que se discutía directamente si el procedimiento de cobranza coactiva afectaba directamente o infringía lo establecido por el Código Tributario, por haberse iniciado un procedimiento de cobranza coactiva respecto de una deuda tributaria que no contaba con la calidad de “certeza” exigida para las Órdenes de Pago.

Así, por ejemplo, en la Resolución N° 05582-3-2009, la Administración Tributaria inició un procedimiento de cobranza coactiva y trabó embargo en forma de retención respecto de Órdenes de Pago emitidas por un tributo que declaró encontrarse exonerada al realizar actividades de intermediación financiera. En este caso, el Tribunal Fiscal dejó sin efecto la cobranza por los siguientes fundamentos:

*“Que (...) mediante la Resolución de Ejecución Coactiva N° 173-006-0044205 (folio 59), se inició el procedimiento de cobranza coactiva de la deuda contenida en la Orden de Pago N° 173-001-0069510, de cuya copia auténtica se aprecia que fue emitida el 4 de agosto de 2008 por*

*la omisión al pago del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, consignándose como sustento el numeral 1 y/o 2 del artículo 78 del Código Tributario, y la declaración jurada presentada el 4 de abril de 2008 con Formulario PDT 660 N° 299087, por el monto insoluto de S/. 29 000,00, que sumado a los intereses correspondientes, resulta una deuda total de S/. 30 160,00 (folio 61).*

*Que de la revisión de la citada declaración jurada se aprecia que la quejosa consignó como renta neta imponible del ejercicio 2007, la suma de S/. 96 666,00, y determinó un impuesto de S/. 0,00, toda vez que indicó estar exonerada de dicho tributo al amparo del inciso o) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta (folios 34 a 43).*

*Que de lo expuesto, se advierte que lo declarado por el contribuyente no coincide con el importe señalado en la orden de pago materia de cobranza (folios 61 a 68).*

*Que en cuanto a las órdenes de pago materia de cobranza coactiva, este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 06445-5-2005, 04506-5-2007, 09995-7-2008 y 06080-3-2008, entre otras, que si la orden de pago no ha sido emitida conforme a lo dispuesto en el artículo 78 del Código Tributario, no contiene deuda exigible coactivamente (...).*

*Que en consideración a lo expuesto, dado que la quejosa determinó "S/. 0,00" como Impuesto a la Renta en su declaración jurada del ejercicio 2007 (al haber indicado en esta misma que está exonerada de dicho tributo), se tiene que la Orden de Pago N° 173-001-00069510 no corresponde a la liquidación efectuada por aquélla, de lo que se concluye que dicho valor no se encuentra comprendido dentro de los supuestos previstos en el artículo 78 del Código Tributario, conforme el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01624-3-2008.*

*Que por consiguiente, la deuda contenida en la citada orden de pago no resulta exigible coactivamente, por lo que su procedimiento de cobranza coactiva iniciado con Resolución de Ejecución Coactiva N° 023-006-0564651 no se encuentra arreglado a ley; por lo que corresponde declarar fundada la queja presentada, y disponer que la Administración concluya dicho procedimiento y levante las medidas cautelares trabadas".*

A su vez, en la Resolución N° 04037-3-2010, se discutió si la Administración se encontraba facultada legalmente a ejecutar determinadas Órdenes de Pago por concepto de IGV, sustentándose en una declaración en la que el ciudadano-contribuyente había consignado como obligación “00”. En este caso, el Tribunal Fiscal también reconoció que la Orden de Pago “no resulta exigible coactivamente, por lo que el procedimiento de cobranza coactiva iniciado (...) no se encuentra arreglado a ley; por tanto corresponde dar por concluida la cobranza coactiva y levantar las medidas cautelares trabadas (...)”.

En el mismo sentido, en la Resolución N° 02871-3-2010, la Sala se pronunció de la siguiente manera:

*“Que de las Órdenes de Pago N° 011-001-0087958 a 011-001-0087970, cuyas copias obran a folio 425 a 437, se tiene que estas fueron emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2008 y enero y febrero de 2009 y la regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, consignándose como base legal el numeral 1 del artículo 78 del Código Tributario, y teniendo como sustento, las declaraciones juradas presentadas por la propia recurrente.*

*Que sin embargo, de la documentación que obra a folios 187 a 330 y 421 a 424, se verifica que los montos por los que fueron emitidos dichos valores no corresponden a la liquidación efectuada por la quejosa mediante tales declaraciones, sino a la reliquidación realizada por la Administración al desconocer los importes de los pagos a cuenta declarados, como consecuencia de los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 establecidos en la Resolución de Determinación N° 012-003-0014495, la que incluso ha sido impugnada por la quejosa conforme se advierte de folios 83 a 127.*

*Que por lo tanto, conforme al criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13117-5-2009, entre otras, las referidas órdenes de pago no han sido giradas sobre la base de las autoliquidaciones efectuadas por la quejosa, es decir no han sido emitidas conforme con lo dispuesto por el artículo 78 del Código Tributario, no constituyendo deuda exigible coactivamente, por lo que corresponde declarar fundada la queja, debiendo la Administración dejar sin efecto el procedimiento*

*de cobranza coactiva iniciado con la Resolución de Ejecución Coactiva N° 011-006-0040508”.*

El mismo criterio puede encontrarse en las resoluciones N°s. 01123-3-2010, 13117-5-2009, 2465-2-2008, 09995-7-2008, 06080-3-2008, 04506-5-2007 y 06445-5-2005, por citar sólo algunos ejemplos.

Como el lector podrá apreciar, en todos estos casos — en que la Administración pretendió ejecutar mediante Órdenes de Pago una supuesta deuda tributaria respecto de la que no se tenía certeza — la última garantía con la que contaba el ciudadano-contribuyente para dejar sin efecto la cobranza coactiva — y por ende, evitar una ilegal afectación de su patrimonio — fue el control jurídico de parte del Tribunal Fiscal, mediante el procedimiento de queja.

Como dijimos anteriormente, gracias al Acuerdo hoy no sólo ya no se cuenta con este último mecanismo de garantía (recurso de queja), sino que se ha dispuesto expresamente que el Ejecutor Coactivo únicamente es competente para pronunciarse sobre la “correcta notificación” de la Orden de Pago<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> A esta falta de garantías debe agregarse que existe una marcada corriente jurisprudencial al interior del Tribunal Fiscal, por la cual tampoco se debe efectuar un control suficientemente intenso ni siquiera de la legalidad de las notificaciones, tal como se puede observar, por ejemplo, en la Resolución N° 09812-1-2009, en la que se puede leer lo siguiente: “*Que si bien la quejosa ha presentado documentación, a fin de acreditar que la firma de Víctor Raúl Inga Báez, quien efectuó la diligencia de notificación del citado valor, realizada con Cargo de Notificación N° 0310000000902304, difiere de la consignada en el Certificado de Inscripción de la RENIEC, cabe indicar que no resulta suficiente que ésta presente diversa documentación en la que aparezca su firma, sino que acredite que tal firma no le corresponde, por lo que carece de sustento lo alegado al respecto*”. Otro supuesto es posible encontrar en el voto discrepante obrante en la Resolución 5864-5-2010, en la que se concluye que para acreditar una notificación defectuosa no resulta suficiente la “mera comparación visual” de la firma en la cédula de notificación “con aquella que consta en la base de datos del RENIEC”, llegando a solicitarse una pericia grafotécnica. En el mismo sentido, en la resolución N° 08640-7-2009 se puede leer lo siguiente: “*Que si bien el quejoso alega que la firma del notificador no coincide con la registrada ante la RENIEC y adjunta a foja 3 el correspondiente certificado de inscripción en RENIEC, del análisis de la constancia de notificación no se evidencia que ésta*

## VI. LO QUE DEBIÓ DECIR EL TRIBUNAL FISCAL A EFECTOS DE GARANTIZAR EL DERECHO A LA PROPIEDAD DE LOS CIUDADANOS - CONTRIBUYENTES, ASÍ COMO A UN CONTROL SUFICIENTEMENTE INTENSO DEL EJERCICIO DE LA POTESTAD ADMINISTRATIVA DE EJECUCIÓN COACTIVA

No cabe ninguna duda que la naturaleza de las Órdenes de Pago es la de ser un mero requerimiento del pago de una deuda respecto de la que no cabe discusión alguna, por haber sido autoliquidada por el ciudadano-contribuyente. Así, lo dispone expresamente el artículo 78 del Código Tributario. Es esta naturaleza la que permite concluir que la deuda contenida en una Orden de Pago que haya sido notificada de acuerdo a ley, tiene la condición de deuda exigible, y, por tanto, es claro que puede exigirse mediante el procedimiento de cobranza coactiva.

Esta posición ha sido reconocida por el propio Tribunal Constitucional, en la Sentencia 44242-2006-PA/TC, en la que se reconoce expresamente que las Órdenes de Pago ni siquiera se originan “en un acto de la propia Administración, sino antes bien (...), en la constatación de una obligación sobre cuya cuantía se tiene certeza”. A continuación, el Alto Tribunal concluye esta idea de la siguiente manera: “Es así que puede diferenciarse la naturaleza de una orden de pago de la resolución de determinación, en cuyo caso sí media un acto de fiscalización o verificación de deuda previo, siendo finalmente la Administración la que termina determinándola. De ahí que se exima al ciudadano-contribuyente del requisito del pago previo para su impugnación al no constituir aún deuda exigible” (fj. 22).

Incluso el propio Tribunal Fiscal tampoco es ajeno a este criterio, pues en la resolución de observancia obligatoria N° 055464-4-2007, no obstante reconocer que “procede la cobranza coactiva de una orden de pago cuya reclamación ha sido declarada in-

---

no corresponda al notificador.” Esta posición incluso ya fue ratificada por la Resolución del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria N° 17003-7-2010.

*admisibles por la Administración, aun cuando el deudor tributario haya interpuesto recurso de apelación en el plazo de ley”, acorde con la naturaleza de estos actos, estableció expresamente en su fallo que dicha exigibilidad se encontraba condicionada a que la Orden de Pago haya sido emitida conforme a ley; es decir, que se ajuste a los supuestos del artículo 78 del Código Tributario.*

En efecto, en el Acuerdo de Sala Plena que sustenta el fallo se puede leer lo siguiente:

*“En el artículo 115 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por el Decreto Legislativo N° 953 (en adelante Código Tributario), se señala que la deuda exigible dará lugar a las acciones de coerción para su cobranza, considerando, entre otros supuestos, como deuda exigible, la que conste en orden de pago notificada conforme a ley. Dicha norma es aplicable siempre que se trate de una orden de pago emitida conforme a ley, esto es, que se ajuste a lo previsto en el artículo 78 del citado Código, pues de lo contrario la deuda no será exigible”.*

Increíblemente esta posición también se encuentra sustentada en el Acuerdo, en el que se reconoce que *“para que una orden de pago sea emitida conforme a ley, debe ceñirse a lo establecido en el artículo 78 del Código Tributario, esto es, para que una orden de pago sea válida debe cumplir con los requisitos formales y sustanciales expresamente regulados”.*

La conclusión de lo dicho es evidente: únicamente son exigibles coactivamente aquéllas órdenes de pago que, habiendo sido emitidas conforme a ley, sean consecuencia de la simple constatación de una obligación autoliquidada por el ciudadano-contribuyente —o como señala el Tribunal Constitucional, aquellas deudas sobre cuya cuantía se tiene *certeza*—. Así, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del propio Tribunal Fiscal (anterior al Acuerdo).

En ese sentido, cualquier modificación a los datos consignados en la declaración presentada por el ciudadano-contribuyente que sea plasmada en una orden de pago, no constituye deuda exigible coactivamente [artículo 115.d) del Código Tributario], por lo que el

ejecutor coactivo carece competencia para iniciar el procedimiento de cobranza coactiva.

Ahora bien, qué duda cabe que el responsable de verificar que la Orden de Pago obedezca a una deuda “cierta” es el ejecutor coactivo, pues, legalmente, a dicho funcionario le compete “verificar la exigibilidad de la deuda tributaria a fin de iniciar el procedimiento de cobranza coactiva” [artículo 116.1) del Código Tributario], así como de verificar si “median (o no) circunstancias que evidencian que la cobranza podría ser improcedente”, como causal de suspensión del procedimiento de ejecución [artículo 119.3) del Código Tributario]<sup>8</sup>.

Determinar si la deuda materia de cobranza es “exigible” o “verificar la existencia de circunstancias que evidencien que la cobranza es improcedente” no tiene absolutamente ninguna relación con el procedimiento de contencioso — como erróneamente se indica en el Acuerdo —, sino únicamente se trata de verificar si la deuda tributaria tiene la condición de “cierta”, competencia que corresponde verificar al ejecutor coactivo, y controlar al Tribunal Fiscal mediante el procedimiento de queja.

Por tanto, no es verdad — como se menciona en el Acuerdo — que mediante este análisis (deuda exigible y circunstancias que evidencien la improcedencia de la cobranza) el ejecutor coactivo se pronuncia sobre la validez o no de la Orden de Pago — lo cual coincidimos con el Acuerdo, es tema propio del Procedimiento de Contencioso Tributario —, sino que lo que le exige el Estado Constitucional de Derecho al referido funcionario (ejecutor coactivo) es que evalúe, al menos, si la deuda tributaria que someterá a ejecución (contenida en una orden de pago), cumple con las condiciones de certeza exigidas por

---

<sup>8</sup> En efecto, basta con verificar que los artículos 116.1) y 119.3) se encuentran ubicados dentro del Código Tributario en el Título que se encuentra destinado a regular el “Procedimiento de Cobranza Coactiva”, para asumir que se trata de competencias atribuidas al ejecutor coactivo, responsable del procedimiento, como son las de verificar la exigibilidad de la deuda tributaria y determinar si “median circunstancias que evidencian que la cobranza podría ser improcedente”. Es evidente que tales competencias son ajenas al área de reclamaciones, como erróneamente se sostiene en el Acuerdo.

el Tribunal Constitucional y por el Tribunal Fiscal (obviamente, antes del Acuerdo), lo que debe ser sometido a control por parte del Tribunal Fiscal, control que, por lo demás, efectuaba con total naturalidad antes de la emisión del Acuerdo.

Lamentablemente, hoy, estas facultades le han sido recordadas al Ejecutor Coactivo —a pesar de encontrarse reconocidas expresamente en el Código Tributario—. A su vez, el propio Tribunal Fiscal se ha (auto) declarado ineficaz para realizar cualquier control sobre la materia. Esperamos que ambas facultades les sean restituidas pronto, de lo contrario la desprotección del ciudadano-contribuyente frente a órdenes de pago írritas será una realidad inmodificable.

## **VII. EL PROCEDIMIENTO DE QUEJA COMO UN MEDIO EFICAZ PARA CONTROLAR LAS DECISIONES DEL EJECUTOR COACTIVO DENTRO DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA**

Como dijimos anteriormente, una cosa es evaluar si la Orden de Pago cumple las condiciones de certeza necesarias para su ejecución inmediata —lo que corresponde ser controlado mediante el Procedimiento de Queja—, y otra, evaluar la legalidad de las Órdenes de Pago —lo que corresponde ser controlado mediante el Procedimiento Contencioso-Tributario—. Se trata de dos supuestos distintos, que, por lo demás, eran controlados con total normalidad por el Tribunal Fiscal con anterioridad al Acuerdo, tal como pusimos de manifiesto en nuestro artículo anterior.

En este caso, el Procedimiento de Queja no tiene por finalidad el control de la legalidad de la deuda tributaria contenida en la Orden de Pago —dijimos que este es el objetivo del Procedimiento Contencioso-Tributario—. Por el contrario, en este caso (queja), el control únicamente incidirá en determinar si la deuda tributaria goza de la certeza necesaria para ser ejecutada, por tratarse de una deuda autoliquidada por el ciudadano-contribuyente.

Se trata únicamente de controlar si la deuda tributaria que se someterá a ejecución (contenida en una orden de pago) sin agotar el procedimiento contencioso-tributario, cumple o no con las condiciones de certeza exigidas por el Tribunal Constitucional y por el Código Tributario.

Corroboramos esta posición, además de lo señalado en el artículo 155 del Código Tributario, el propio Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva aprobado por la SUNAT, en cuyo artículo 34 se puede leer lo siguiente:

**Artículo 34.- APELACIÓN y QUEJA**

(...)

*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.*

Nótese, pues, que la norma reconoce con total normalidad la posibilidad de controlar cualquier decisión del Ejecutor Coactivo que afecte el ordenamiento jurídico vigente, siempre que se presente con anterioridad a la conclusión del Procedimiento de Ejecución Coactiva. Uno de estos supuestos es, precisamente, la decisión del referido funcionario consistente en ejecutar una Orden de Pago sin que se haya concluido el Procedimiento Contencioso-Tributario, lo que únicamente podrá producirse (de forma válida) si la deuda tributaria ha sido autoliquidada por el ciudadano-contribuyente (único supuesto que le otorga la certeza requerida por el TC).

Pongamos un ejemplo límite para reflejar lo que tratamos de decir: imaginemos una Orden de Pago emitida sin siquiera tener en cuenta la Declaración presentada por el contribuyente; es decir, considerando una base imponible diferente a la declarada, deducciones diferentes, incluso un régimen distinto del declarado por el ciudadano-contribuyente. Frente a esta situación, se interpone reclamación, pero la Administración se niega a admitir a trámite la reclamación, pues “juzga” que no existen circunstancias que

evidencien que la cobranza podría ser improcedente (artículo 119.3 del CT) – recordemos que la Administración actúa como “juez” y “parte” –, por lo que declara inadmisibile la reclamación, continuándose con la cobranza coactiva y el embargo de los bienes.

Esta situación que podría parecer ilusoria, no lo es tanto, pues correspondió resolverla al Tribunal Fiscal en la queja planteada por un ciudadano-contribuyente que sólo puedo obtener tutela mediante el Procedimiento de Queja. El caso se juzgó en la Resolución N° 03197-2-2008, en la que se declaró la ilegalidad de la cobranza coactiva, por los siguientes fundamentos:

*“Que de la revisión de la Orden de Pago N° 03-01-01-0000273005 se aprecia que señala como sustento de su emisión el numeral 1 del artículo 78 del Código Tributario, haciendo referencia a la información consignada en la Declaración N° 157266 del 11 de febrero de 2007.*

*Que de autos se advierte que si bien la Administración remitió documentos denominados “Declaración Jurada Impuesto Predial 2007” y “Liquidación del Impuesto Predial 2007”, de su revisión no se aprecia que estén referidos a la Declaración Jurada N° 157266 del 11 de febrero de 2007, en virtud de la cual se emitió la Orden de Pago N° 03-01-01-0000273005.*

*Que en consecuencia, al no haber remitido la Administración copia de la declaración jurada presentada por el quejoso o de la declaración mecanizada emitida en virtud de lo dispuesto por el último párrafo del artículo 14 de la Ley de Tributación Municipal en mérito a la cual habría girado la Orden de Pago N° 03-01-01-0000273005 correspondiente al Impuesto Predial del tercer trimestre del año 2007, a pesar de habérselo solicitado, no está acreditado en autos el sustento en virtud al cual la Administración señala que emitió la citada orden de pago, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 78 del Código Tributario, y por tanto que la deuda sea exigible coactivamente de acuerdo con lo establecido por el inciso d) del numeral 25.1 del artículo 25 de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, en tal sentido procede declarar fundada la queja (...), debiendo la Administración dejar sin efecto el procedimiento de cobranza coactiva seguido (...).”*

Nótese que en el caso, la Administración emitió una Orden de Pago sobre la base una declaración diferente a la del ciudadano-contribuyente. Pese a ello, se negó a suspender la cobranza coactiva, razón por la cual hubo que acudir al Procedimiento de Queja —como última *ratio*— para obtener tutela efectiva. En el referido procedimiento, la Sala no controla la legalidad de las Órdenes de Pago, ni las anula, únicamente se limita a determinar si la cobranza se origina o no en un tributo autoliquidado. Rechazada esta posibilidad se proceda a dejar sin efecto —repetimos, ¡no la Orden de Pago! —, sino sólo el Procedimiento de Ejecución Coactiva.

Aunque parezca increíble decirlo, en la situación actual el mismo caso no se hubiera resuelto de este modo; es decir, la queja no hubiera dejado sin efecto la cobranza coactiva —pese a su acreditada falta de certeza—, sino que el Tribunal Fiscal posiblemente se hubiera inhibido de conocer el caso (recordemos que el TF se ha declarado incompetente para controlar estas quejas). En la nueva posición, el ciudadano-contribuyente se encuentra prácticamente indefenso, quedándole como vía únicamente la del procedimiento contencioso-tributario, el que será resuelto luego de años cuando su patrimonio sea probablemente ejecutado, y, por ende, el daño sea irreparable.

Como hemos acreditado en este ejemplo, el procedimiento contencioso-tributario es absolutamente ineficaz para solucionar el problema que se presenta frente a la ejecución de Órdenes de Pago que contienen una deuda tributaria que no sea cierta.

## VIII. COLOFÓN

El procedimiento de ejecución coactiva en materia tributaria constituye una manifestación del principio de autotutela, por el que una Administración Tributaria puede hacer efectivo los actos administrativos que contengan de deuda tributaria. El ejecutor coactivo es el titular y el responsable del procedimiento. Es quien en nombre de la Administración Tributaria ejerce las acciones de coerción para el cumplimiento de deudas que tengan la condición de “firmes”.

Tratándose de órdenes de pago, nuestro Código Tributario, si bien perfectible, ha consagrado un cuidadoso esquema que garantiza que la cobranza de tales actos sólo pueda efectuarse en el caso que se cuente con la “certeza” necesaria, exigida por el Tribunal Constitucional. Cualquier desviación en este esquema, obviamente, tiene que ser materia de un “control” (jurídico) eficaz por parte del Tribunal Fiscal, a fin de evitar afectaciones en el patrimonio de los ciudadanos-contribuyentes. Ello se produciría si se permitiera que la Administración pueda ejecutar cualquier orden de pago, sin que exista un mecanismo de control que pueda anticiparse al abuso.

Lamentablemente, el Acuerdo constituye un precedente adverso a la defensa de los derechos fundamentales, pues abdica de efectuar cualquier control en el ejercicio del poder de ejecución de órdenes de pago, lo que puede llevar a situaciones de abuso, por lo que desde esta tribuna instamos a un pronto cambio de criterio en aras de salvaguardar la justicia y el equilibrio tributario.

El Estado Constitucional de Derecho exige a los principales aplicadores tributarios un mayor compromiso con los derechos fundamentales. Por esta razón, sólo nos queda ratificar nuestra insistencia en un pronto cambio de criterio en aras de salvaguardar la justicia y el equilibrio tributario.



# Notificación de los valores materia de un procedimiento de ejecución coactiva desde la perspectiva del Tribunal Fiscal

*Patricia Meléndez Kohatsu\**

*Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Máster en Asesoría Fiscal del Instituto de Estudios Superiores de la Fundación Universitaria San Pablo -CEU (Madrid). Egresada de la Maestría en Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Ex funcionaria de SUNAT, Tribunal Fiscal y DEFCON. Actualmente se desempeña como vocal del Tribunal Fiscal.*

**SUMARIO:** I. LA NOTIFICACIÓN COMO DERECHO DE LOS ADMINISTRADOS.— II. NOCIÓN DE NOTIFICACIÓN.— III. LA NOTIFICACIÓN COMO CONDICIÓN DE EFICACIA DEL ACTO NOTIFICADO.— IV. LA IMPORTANCIA DE LA NOTIFICACIÓN EN LA LEY DEL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN COACTIVA.— V. NORMAS APLICABLES PARA LA NOTIFICACIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVO QUE CONTENGAN DEUDA.— VI. MODALIDADES DE NOTIFICACIÓN.— 6.1 Correo certificado o por mensajero o la certificación de la negativa a la recepción efectuada por el notificador.— 6.2 Por medio de sistemas de comunicación electrónicos.— 6.3 Por constancia administrativa.— 6.4 La publicación en la página web de la Administración Tributaria y/o en los diarios.— 6.5 Por cedulón.— 6.6 Notificación tácita.— VII. LA QUEJA COMO UNA VÍA PARA CUESTIONAR UNA NOTIFICACIÓN INEXISTENTE O DEFECTUOSA EN EL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN COACTIVA.— VIII. CONCLUSIONES.

---

\* La autora señala que toda opinión vertida en el presente artículo es atribuible únicamente a título personal y que de ningún modo involucra parecer alguno de la institución en la que labora.



La cobranza coactiva de las obligaciones tributarias a cargo de los Gobiernos Locales se encuentra regulada por la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, Ley N° 26979; sin embargo la notificación de los valores<sup>1</sup> que son materia de la referida cobranza se rigen por las normas del Código Tributario, como explicaremos en el presente trabajo. Es por ello, que al cuestionar la legalidad de las referidas notificaciones, los contribuyentes deberán sustentarse en el Código Tributario y no en la Ley N° 26979.

Cabe recordar que la mayoría de quejas formuladas contra la Administración Tributaria Municipal se sustentan en la inexistencia o realización defectuosa de la notificación de los valores, y que en caso de acreditarse una irregularidad en la notificación el Tribunal Fiscal declara fundada la queja y suspende definitivamente el procedimiento de ejecución coactiva, de allí la importancia de conocer los requisitos que exige cada una de las modalidades de notificación.

El presente artículo expondremos los aspectos generales de la notificación, su importancia, las modalidades que adopta, y las reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal sobre dicha materia.

## **I. LA NOTIFICACIÓN COMO DERECHO DE LOS ADMINISTRADOS**

La notificación está vinculada al derecho que tiene todo administrado a un debido procedimiento, como ha reconocido el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 4303-2004-AA/

---

<sup>1</sup> Es decir, las órdenes de pago, resoluciones de determinación o multa, u otras resoluciones que contengan determinación de deuda tributaria.

TC, así señala que el acto de *notificación* “no se trata de un acto procesal cuyo cuestionamiento o anomalía genere per se violación del derecho al debido proceso o a la tutela procesal efectiva (...)”, sin embargo ello puede ocurrir cuando “(...) con la falta de una debida notificación se ha visto afectado de modo real y concreto el derecho de defensa u otro derecho constitucional directamente implicado en un caso concreto”.

Por su parte, el artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General reconoce el principio del debido procedimiento, en virtud del cual los administrados gozan del derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. Siendo que el referido principio comprende una serie de derechos que forman parte de un estándar mínimo de garantía para los administrados, como “*el contradictorio, el derecho a la defensa, el derecho a ser notificado, el acceso al expediente, el derecho de audiencia, el derecho a probar, entre otros*” (*subrayado nuestro*), tal como afirma Morón Urbina<sup>2</sup>.

De lo expuesto se puede concluir que la notificación constituye un derecho vinculado al derecho constitucional al debido proceso o debido procedimiento administrativo<sup>3</sup>, pues al ser una de sus manifestaciones el derecho a ser oído o a exponer sus argumentos, éste sólo puede hacerse efectivo en la medida que el administrado se entere de los actos administrativos que afectan sus derechos, esto es, que dichos actos le sean notificados.

---

<sup>2</sup> MORON URBINA, Juan Carlos. *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Quinta Edición, Lima: Gaceta Jurídica, 2006, Ob. cit., p. 66.

<sup>3</sup> El Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 2721-2003-AA/TC del 3 de noviembre de 2003 ha establecido que “*el debido proceso está concebido como el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrativos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos*”.

## II. NOCIÓN DE NOTIFICACIÓN

Guillermo Cabanellas define la notificación como el “*acto de dar a conocer a los interesados la resolución recaída en un trámite o asunto judicial*”<sup>4</sup>. Más no es una mera comunicación, sino que como afirma Fernández Fernández “*consiste en una comunicación formal del acto administrativo de que se trate, de la que se hace depender la eficacia de aquél, y constituye una garantía tanto para el administrado como para la administración*”<sup>5</sup>

Es importante esa referencia a la formalidad de dicha comunicación, pues como analizaremos más adelante el Código Tributario establece los supuestos en que pueden utilizarse las modalidades de notificación y los requisitos que ésta debe cumplir, siendo que la omisión del supuesto habilitante o de los requisitos formales invalida dicha notificación.

## III. LA NOTIFICACIÓN COMO CONDICIÓN DE EFICACIA DEL ACTO NOTIFICADO

La eficacia “*es la aptitud que poseen los actos jurídicos para producir las consecuencias de toda clase que conforme a su naturaleza deben producir, dando nacimiento, modificando, extinguiendo, interpretando, o consolidando la situación jurídica o derechos de los administrados*”<sup>6</sup>, como explica Morón Urbina.

Como indicó el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 02099-2-2003 de 23 de abril de 2003, que constituye precedente de observancia obligatoria, en doctrina se distinguen dos momentos respecto de los actos administrativos: el de su existencia y el de su eficacia, entendiéndose que un acto administrativo tendrá existencia cuando en su emisión concurren ciertos elementos constitutivos relacionados con la competencia, voluntad, objeto

<sup>4</sup> CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. *Diccionario Jurídico Elemental*. Buenos Aires: Editorial Heliasta, 1984, p. 214.

<sup>5</sup> FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, Juan José y DEL CASTILLO VÁSQUEZ, Isabel Cecilia. *Manual de las Notificaciones Administrativas*. Madrid: Ediciones Civitas, 2004, p.63-64.

<sup>6</sup> MORON URBINA, Juan Carlos. Ob. cit., p. 169.

y forma del mismo, y será eficaz cuando surta efecto frente a las partes interesadas, creando, modificando o extinguiendo relaciones jurídicas entre dichas partes;

Como el Código Tributario no regula en forma expresa la eficacia de los actos administrativos, esto es, no ha precisado a partir de qué momento estos actos surten efectos, el Tribunal Fiscal recurriendo a las normas de la Ley del Procedimiento Administrativo General estableció: *“las resoluciones del Tribunal Fiscal y de los órganos administradores de tributos gozan de existencia jurídica desde su emisión y surten efectos frente a los interesados con su notificación, conforme con lo dispuesto por el artículo 107 del Código Tributario”*.

En tal sentido, un acto administrativo (como las órdenes de pago, resoluciones de determinación o multa) notificado sin cumplir las formalidades de ley, no surtirá efecto alguno, y por tanto no puede ser el sustento para iniciar un procedimiento de ejecución coactiva válido, como analizaremos en el acápite siguiente.

#### IV. LA IMPORTANCIA DE LA NOTIFICACIÓN EN LA LEY DEL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN COACTIVA

La cobranza coactiva de las obligaciones tributarias a cargo de los Gobiernos Locales se rige por el capítulo III de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, según lo establece el artículo 24 de la misma.

Según el artículo 29 de dicha ley, el procedimiento de ejecución coactiva es iniciado por el Ejecutor mediante la notificación al Obligado de la Resolución de Ejecución Coactiva, la que contiene un mandato de cumplimiento de la obligación exigible coactivamente, dentro del plazo de siete (7) días hábiles de notificado, bajo apercibimiento de dictarse alguna medida cautelar.

El referido procedimiento sólo cabe respecto a una obligación exigible coactivamente, las que están taxativamente señaladas en el artículo 25 de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva:

*“a) La establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa, emitida por la Entidad conforme a ley, debidamente notificada y no reclamada en el plazo de ley;*

- b) *La establecida por resolución debidamente notificada y no apelada en el plazo de ley, o por Resolución del Tribunal Fiscal;*
- c) *Aquella constituida por las cuotas de amortización de la deuda tributaria materia de aplazamiento y/o fraccionamiento pendientes de pago, cuando se incumplan las condiciones bajo las cuales se otorgó ese beneficio, siempre y cuando se haya cumplido con notificar al deudor la resolución que declara la pérdida del beneficio de fraccionamiento y no se hubiera interpuesto recurso impugnatorio dentro del plazo de ley; y,*
- d) *La que conste en una Orden de Pago emitida conforme a Ley y debidamente notificada, de conformidad con las disposiciones de la materia previstas en el Texto Único Ordenado del Código Tributario. (subrayado nuestro)”*

En tal sentido, uno de los requisitos para que una deuda tenga la calidad de exigible, y en consecuencia pueda iniciarse válidamente un procedimiento de ejecución coactiva, es que los actos administrativos que la contengan hayan sido debidamente notificados.

## V. NORMAS APLICABLES PARA LA NOTIFICACIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVO QUE CONTENGAN DEUDA

En un primer momento, la Sexta Disposición Complementaria y Transitoria de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, contenía normas sobre notificación. Así, señalaba que:

*“La notificación de los actos administrativos de las entidades de la Administración Pública Nacional, a que se refiere los Capítulos II y III de la presente ley, se realizará:*

- a) *Por notificación personal con acuse de recibo en el domicilio del Obligado o por correo certificado;*
- b) *Mediante la publicación, por dos veces consecutivas, en el Diario Oficial y en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o, en su defecto, en uno de mayor circulación en dicha localidad, cuando el domicilio del Obligado fuera desconocido;*

*c) Por carteles, cuando no fuera posible efectuar la notificación de acuerdo a lo señalado en los incisos anteriores."*

Dicha disposición estableció las reglas para la notificación de los actos administrativos a que se refería dicha ley, lo que ocasionó dudas respecto a si éstas eran aplicables a aquellos actos mediante los que se determina deuda tributaria. Dicha situación fue aclarada por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 00861-2-2001 de 25 de julio de 2001, que constituye precedente de observancia obligatoria, en la que se señaló que: *"Los actos administrativos a que se refiere el artículo 25 de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva respecto a la deuda tributaria exigible (resoluciones de determinación o multa, órdenes de pago, resolución debidamente notificada y no apelada en el plazo de ley, Resolución del Tribunal Fiscal, resolución que declara la pérdida del beneficio de fraccionamiento), deben ser notificados conforme a lo establecido en el artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario."*

La referida disposición fue derogada por el numeral 4 de la Sexta Disposición Complementaria y Final de la Ley N° 27444, publicada el 11 de abril de 2001, la misma que entró en vigencia a los seis meses de su publicación, esto es el 11 de noviembre de 2001.

Posteriormente, la Cuarta Disposición Final de la Ley N° 28165, que modifica e incorpora diversos artículos a la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, establece que las notificaciones de los actos a que se refiere dicha Ley se realizarán de conformidad con lo dispuesto en la Ley del Procedimiento Administrativo General, con algunas precisiones:

*"a) El domicilio válido del administrado será el registrado como contribuyente ante la entidad acreedora. En caso de no mantener con la entidad una relación tributaria, será de aplicación lo previsto en el artículo 21 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.*

*b) En ningún caso se tendrá por válida la notificación realizada de modo distinto a la notificación personal, por correo certificado, o a la publicación subsidiaria.*

*c) La publicación subsidiaria también resultará procedente cuando, exclusivamente por motivos imputables al administrado, que deberán ser demostrados por el Ejecutor Coactivo, devenga en infructuosa la notificación personal, o aquella verificada a través del correo certificado.”*

El alcance de esta última norma está referida a las notificaciones efectuadas dentro del procedimiento de ejecución coactiva, más no a los actos administrativos que contengan deuda tributaria, como se ha señalado en reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal, tales como las N° 7693-2-2013 y 8593-1-2013 de 9 y 24 de mayo de 2013.

## VI. MODALIDADES DE NOTIFICACIÓN

El artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario<sup>7</sup>, modificado por Decreto Legislativo N° 981, señala taxativamente las formas en que puede realizarse la notificación de actos de la Administración Tributaria, sin establecer orden de prelación alguno.

### **6.1 Correo certificado o por mensajero o la certificación de la negativa a la recepción efectuada por el notificador**

La Administración utiliza el correo certificado o mensajero para entregar físicamente el acto administrativo al deudor tributario o tercero, para lo cual se apersona al domicilio fiscal de éstos últimos, documentándose la diligencia con el acuse de recibo de quien recibe el acto administrativo o la certificación de la negativa a la recepción efectuada por el notificador.

En cuanto al lugar donde debe efectuarse esta modalidad de notificación debe tenerse en cuenta el concepto de domicilio fiscal, regulado en el artículo 11 del Código Tributario, así como el de domicilio procesal<sup>8</sup>, en los casos que se emitan actos en el curso

<sup>7</sup> Texto aprobado por Decreto Supremo N° 135 – 99-EF, en adelante el Código Tributario.

<sup>8</sup> Mediante el Decreto Legislativo N° 1117 se ha modificado el referido artículo, indicando que la opción de señalar domicilio procesal en el procedimiento de

de un procedimiento tributario y se haya fijado dicho domicilio, pues éste prevalece sobre el domicilio fiscal a efectos de efectuarse la notificación<sup>9</sup>.

Así, si el contribuyente fijó un domicilio fiscal ante el municipio y la notificación no se realiza en el mismo, la notificación es inválida y el acto administrativo no resulta eficaz. Por ejemplo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1531-7-2013 de 25 de enero de 2013 se resolvió:

*“.. obra a foja 55/vuelta el acuse de notificación de la Resolución de Determinación N° 006955-2009, girada por Arbitrios Municipales del año 2005 (periodos 2 a 4), del que se advierte que dicho valor fue notificado en “AH. Algarrobos Mza. V1 #20” y no en el domicilio fiscal ubicado en “AH. Algarrobos IE – CA “E” Mza. V1 Lote 20”, por lo que la notificación no se encuentra arreglada a ley, por tanto no cabe considerar que con este acto se haya interrumpido el plazo de prescripción.”*

Sin embargo, la fijación de este domicilio no es clara en el caso de tributos administrados por los Municipios, pues no siempre establecen procedimientos para su fijación o modificación. Por dicha razón, en diversas resoluciones tipo proveído o proveídos el Tribunal Fiscal ha solicitado a las Municipalidades remitan el documento en virtud al cual se fijó el domicilio fiscal de la quejosa, y de ser el caso de su modificación, a fin de establecer cuál es el domicilio fiscal en el que debieron efectuarse las notificaciones que son materia de controversia. Así, en la Resolución N° 10-3-2013 de

---

cobranza coactiva, para el caso de la SUNAT, se ejercerá por única vez dentro de los tres días hábiles de notificada la Resolución de Ejecución Coactiva y estará condicionada a la aceptación de aquélla, la que se regulará mediante Resolución de Superintendencia.

<sup>9</sup> El artículo 104 del Código Tributario en relación a la notificación en el domicilio procesal indica que cuando el deudor tributario hubiera fijado un domicilio procesal y la forma de notificación a que se refiere el inciso a) no pueda ser realizada por encontrarse cerrado, hubiera negativa a la recepción, o no existiera persona capaz para la recepción de los documentos, se fijará en el domicilio procesal una constancia de la visita efectuada y se procederá a notificar en el domicilio fiscal.

2 de enero de 2013 se verificó el domicilio fiscal de la declaración jurada del Impuesto Vehicular, de la siguiente forma:

*“Que del cargo de notificación de la anotada resolución de determinación (folio 36), se aprecia que dicha diligencia se realizó el 27 de diciembre de 2008, en el domicilio fiscal declarado por la quejosa<sup>10</sup>, ubicado en Jr. José de San Martín N° 701, Trujillo – La Libertad, mediante acuse de recibo, consignándose el nombre y firma de la persona con la que se entendió la diligencia<sup>11</sup>, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.”*

Además, en caso que la Administración no remita documentación que acredite que el lugar donde se efectuó la notificación es el domicilio fiscal del contribuyente, dicha notificación resulta inválida, tal como estableció en la Resolución N° 15201-4-2011 de 9 de setiembre de 2011, la cual señala :

*“Que si bien la Administración en respuesta a la Resolución N° 14204-4-2011 adjuntó la declaración jurada mecanizada del Impuesto Predial de 2011 a nombre de Gena Gladys Lazo Arana, no adjuntó el documento en el que dicha contribuyente fijó su domicilio fiscal, por lo que no ha quedado acreditado en autos que el domicilio fiscal de Gena Gladys Lazo Arana sea el ubicado en Calle Los Bálsamos Mz. 18 Lt. 16 Urbanización Previ-Bocanegra, por lo que procede declarar fundada la queja en este extremo, debiendo la Administración abstenerse de efectuar las notificaciones de la citada contribuyente en el referido domicilio”.*

Asimismo, cabe precisar que el domicilio fiscal fijado para tributos administrados por SUNAT no se aplica en el caso de notificaciones de valores emitidos por las Municipalidades, así lo ha indicado el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 02685-7-2013, en la que resuelve que carece de sustento *“lo señalado por la quejosa respecto a que el domicilio fiscal en donde se habría efectuado la notificación no le corresponde, adjuntando como sustento de su afirmación copia del*

<sup>10</sup> Según se aprecia en la Declaración Jurada del Impuesto Vehicular de 2002, presentada el 30 de mayo de 2003 (folio 12).

<sup>11</sup> Según se advierte del anotado cargo de notificación, la Resolución de Determinación N° 0204-000003238 fue recibida por Tomas Enrique Eduardo García Campos con DNI N° 80683709, quien indicó ser cuñado de la quejosa.

*Comprobante de Información Registrada emitido por la SUNAT de fecha 7 de junio de 2008, documento que únicamente podría sustentar el domicilio fiscal consignado ante dicha Administración como contribuyente por los tributos que ella administra, mas no respecto de tributos municipales administrados por la Municipalidad Distrital de Barranco (...)*”.

Cabe anotar que la notificación efectuada en el domicilio fiscal es válida aunque el destinatario ya no resida allí, por ello el administrado debe comunicar a la Administración cualquier cambio del mencionado domicilio. Así, en la Resolución N° 10724-7-2010 de 16 de setiembre de 2010 el Tribunal Fiscal señaló:

*“Que, no obstante, conforme con lo establecido por este Tribunal, entre otras, en la Resolución N° 13554-3-2008 de 28 de noviembre de 2008, el hecho que la quejosa se hubiera mudado del lugar señalado como domicilio fiscal no implica que éste haya variado, ni que exista imposibilidad de efectuar la notificación en él, toda vez que mientras su cambio no haya sido comunicado a la Administración, éste conservará su validez, siendo que de autos no se advierte que dicho cambio haya sido efectuado (...)*”.

En cuanto al domicilio procesal, el artículo 11 del Código Tributario prescribe que el sujeto obligado a inscribirse ante la Administración Tributaria puede señalar expresamente un domicilio procesal en cada uno de los procedimientos regulados en el Libro Tercero de dicho Código, esto es, procedimiento de cobranza coactiva, contencioso tributario y no contencioso.

En ese contexto normativo, los valores como órdenes de pago, resoluciones de determinación o multa no tendrían que ser notificados en un domicilio procesal, pues el deudor tributario no tendría derecho a fijarlo al no haberse iniciado aún los referidos procedimientos. Así, el único supuesto en que operaría la notificación en el domicilio procesal sería respecto al inciso b) del artículo 25 de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, respecto a deuda establecida por resolución debidamente notificada y no apelada en el plazo de ley, o por Resolución del Tribunal Fiscal.

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 6003-3-2009 de 23 de junio de 2009 se resolvió que:

*“Que obra a folios 74 a 76 copia autenticada de la Resolución Sub Gerencial N° 001-2008-SGFT-GR/MDSJL que declaró infundado el recurso de reclamación formulado contra la Resolución de Determinación N° 029-2008-SGFT/GR/MSJL y Resolución de Multa N° 029-2008-SGFT-GR/MSJL, apreciándose de la copia autenticada del Cedulón N° 001-2008/SGFT/GR/MDSJL de folio 73, que la diligencia de notificación de aquella resolución se realizó en la Av. Próceres de la Independencia N° 1814, Mz. F, Lt. 14, Urb. La Basilia, siendo que su domicilio fiscal se encuentra ubicado en la Av. Próceres de la Independencia N° 1814, Mz. F, Lt. 17 Urb. La Basilia, San Juan de Lurigancho<sup>12</sup>, y que además no se aprecia de autos que previamente a ello, la Administración hubiera procedido a notificarlo en el domicilio procesal consignado por el quejoso en el citado recurso, y que éste se encontrara cerrado, hubiera negativa a la recepción, o no existiera persona capaz para la recepción del documentos, por lo que se concluye que la notificación no se ha realizado conforme lo dispuesto por el artículo 104 del Código Tributario.”*

En relación al acuse de recibo, el Código Tributario exige como requisitos mínimos: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda, (iii) Número de documento que se notifica, (iv) Nombre de quien recibe la notificación, así como la firma, y (v) Fecha en que se realiza la notificación.

En lo concerniente al número del documento de identificación que corresponde al destinatario, cabe indicar que en el caso de tributos administrados por las Municipalidades se considera como tal al “código de contribuyente” asignado por dicha entidad, siendo que el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 12008-1-2007 de 19 de diciembre de 2007 ha considerado que se cumple con el referido requisito cuando se consigna el mencionado código de contribuyente.

---

<sup>12</sup> De acuerdo con lo informado por la propia Administración a folio 83 y conforme se aprecia de las copias autenticadas de las Declaraciones Juradas de Autoavalúo del Impuesto Predial presentadas por el quejoso que obran a folios 88, 91 y 94.

En cuanto al receptor, la norma no establece quien debe ser éste, el cual puede ser el mismo deudor tributario, un familiar o empleado de éste o cualquier otra persona mayor de edad y capaz que se encuentre en el domicilio fiscal. El Código Tributario sólo exige que se consigne el nombre de la persona que recibe la notificación; sin embargo cuando se consigna un número de Documento Nacional de Identidad que no coincide con la información registrada en el Portal Institucional la RENIEC, y a su vez el notificador no deja constancia que el receptor presentó un documento distinto al D.N.I. o que se negó a presentar el mismo, la notificación pierde fehaciencia.

Así las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03680-7-2013, 03961-8-2013 y 04025-7-2013 de 5, 7 y 8 de marzo de 2013 se pronunciaron en el siguiente sentido respectivamente (subrayado nuestro):

*“Que obra a foja 9 copia del Cargo Único de Notificación N° 16101-0000026-2008 de la Resolución de Determinación N° 0041514-2008 MDLO/GAF/SGAT (foja 10), girada por Arbitrios Municipales de Limpieza Pública y Parques y Jardines del año 2004, del cual se advierte que la diligencia de notificación se realizó el 7 de diciembre de 2008, en el domicilio fiscal del recurrente, mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos de identificación de la persona que recibió la notificación, identificada como María Prado G. con DNI N° 20183234, así como su firma; sin embargo, de la verificación efectuada en el portal institucional de la RENIEC – Validación del Registro de Identidad, se aprecia que, dicho documento de identidad no se encuentra registrado en el archivo magnético de dicha institución (foja 38), no consignándose observación alguna por parte del notificador que indique que la persona que recibió el documento no exhibió su documento de identidad a efecto de verificar la información consignada, situación que le resta fehaciencia al acto de notificación, por lo que no procede considerar válida tal diligencia y por lo tanto, la misma no constituye acto de interrupción del plazo de prescripción.”*

*“Que de otro lado, de la constancia de notificación de la mencionada resolución de determinación (foja 2), se aprecia que dicho valor habría sido notificado en el domicilio fiscal del quejoso mediante acuse de recibo el 9 de*

*noviembre de 2011, consignándose el nombre de la persona con quien se entendió la diligencia, quien se identificó con el Documento de Identidad N° 0520307 y firmó el cargo correspondiente, no obstante, dicho número no corresponde al Documento Nacional de Identidad (DNI), pues consta de 7 dígitos, no habiendo el notificador indicado si corresponde a algún otro tipo de documento o que éste no fue exhibido, circunstancia que resta fehaciencia a la referida diligencia.”*

*“Que obra a foja 22/vuelta el Acuse de Notificación correspondiente a la Orden de Pago N° 0000049644-2008-IP-DC-GO/SATP, del cual se aprecia que la diligencia se realizó el 11 de abril de 2009, consignándose que lo recibió una persona quien indicó llamarse Marco Rivas Alemán, señalando su número de documento de identidad (02688566) y consignando su firma; sin embargo, según la consulta de Validación de Registro de Identidad – RENIEC dicho número de DNI no le pertenece<sup>13</sup>, por lo que teniendo en consideración que en la constancia de notificación no se ha consignado que ésta hubiera mostrado un documento distinto al DNI o se hubiera negado a exhibirlo, dicho acto no se encuentra conforme con lo establecido en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario, por lo que no se interrumpió el plazo de prescripción.”*

Respecto a la autenticidad de la firma del receptor de la notificación, cabe indicar que dicho aspecto ya no será materia de pronunciamiento por el Tribunal Fiscal, pues mediante Resolución N° 17003-7-2010 de 23 de diciembre de 2010, que constituye precedente de observancia obligatoria, se ha establecido que *“El Tribunal Fiscal no puede pronunciarse sobre la fehaciencia de la diligencia de notificación, en tanto no exista resolución judicial firme o mandato judicial concediendo una medida cautelar que se pronuncie sobre la falsificación de la firma”*.

Finalmente, cabe indicar que cuando el Código Tributario se refiere a la fecha de notificación, se hace alusión al día, mes y año, por lo que si alguno de estos datos es ilegible dicha notificación pierde fehaciencia. Así, en la Resolución N°11274 7-2010 de 23 de

---

<sup>13</sup> Le pertenece a Victorino Alvines Sosa (foja 41).

setiembre de 2010, se indica “Que a foja 22 obra copia del cargo de notificación de la Orden de Pago N° 003102-2007-MDSL-GR/SGART, girada por concepto de Impuesto Predial correspondiente al primer y segundo trimestre del año 2003, entre otros, del que se advierte que la diligencia de notificación se realizó en el domicilio fiscal del recurrente el 23 de octubre, siendo el año ilegible, lo que le resta fehaciencia a la diligencia (...).”

De otro lado, en cuanto a la certificación de la negativa a la recepción el artículo 104 del Código Tributario, dispone que procede ésta forma de notificación cuando el deudor tributario o tercero a quien está dirigida la notificación o cualquier persona mayor de edad y capaz que se encuentre en el domicilio fiscal del destinatario: 1) Rechace la recepción del documento que se pretende notificar o, 2) Recibiéndolo, (a) se niegue a suscribir la constancia respectiva y/o (b) no proporciona sus datos de identificación, sin que sea relevante el motivo de rechazo alegado.

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10224-7-2008 de 26 de agosto de 2008, que constituye precedente de observancia obligatoria, se ha señalado respecto a esta forma de notificación del acto administrativo lo siguiente:

*“Como se aprecia de la norma citada, la certificación de la negativa a la recepción es una forma de notificación del acto administrativo que consiste en certificar<sup>14</sup> el rechazo de su recepción mediante la modalidad*

---

<sup>14</sup> Se entiende por certificación, el testimonio o documento justificativo de la verdad de algún escrito o hecho o el acto por medio del cual una persona da fe de algo que le consta. Asimismo, certificado es el instrumento por el cual se asegura la verdad de alguna cosa, bajo la fe y palabra del funcionario que lo autoriza con su firma. Finalmente, se entiende por constancia a la prueba fehaciente de la realidad de una afirmación o de un acto. Al respecto, véase: CABANELLAS, G. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Tomo II, Buenos Aires: Heliasta, 1989, pp. 131 y 314.

Asimismo, en la Enciclopedia Jurídica Omeba se señala que certificación es el acto por el cual una persona asegura o da fe de un hecho del que tiene exacto conocimiento, agregando que es el documento en el que, bajo la fe y palabra de la persona que lo autoriza con su firma, se hace constar un hecho, acto o cualidad, a fin que pueda surtir los correspondientes efectos jurídicos. En ese sentido, véase: *Enciclopedia Jurídica Ameba*. Tomo II, Buenos Aires: Driskill, 1986, p. 949.

*de acuse de recibo en el domicilio fiscal del deudor tributario, cuando se presente cualquiera de los supuestos establecidos por aquélla, esto es, cuando haya negativa a recibir el documento que se pretende notificar o recibíéndose haya negativa a suscribir la constancia respectiva y/o a no proporcionar los datos de identificación.*

*En ese sentido, la certificación de la negativa a la recepción, como modalidad de notificación, produce la presunción de conocimiento del acto administrativo por el destinatario de la notificación, ello con la finalidad de impedir que éste realice actos de obstrucción al momento de recibir sus comunicaciones que impidan la actuación de la Administración<sup>15</sup>.*

*A efecto de que la referida notificación sea válida, la certificación de la negativa a la recepción debe constar en forma clara, precisa e indubitable en el cargo respectivo. Esta certificación es efectuada por el encargado de la diligencia, quien debe consignar en la constancia correspondiente los datos que permitan su identificación<sup>16</sup>. Cabe anotar que respecto de la formalidad de la notificación se señala que "los datos y formalidades que deben incluir las notificaciones no pueden ser considerados elementos accesorios porque al constituir verdaderas garantías tributarias son de observación ineludible, de manera que la omisión, aunque sea parcial de unos y otros, una vez denunciada formalmente por el interesado, convierte a las notificaciones en carentes de eficacia, si no se rectifican, completan y practican de nuevo."<sup>17</sup>*

---

<sup>15</sup> Al respecto, véase: GARCÍA, Y. *Las notificaciones...*, p. 162. Asimismo, Iñigo Fuster señala la existencia de una ficción jurídica basada en el principio de buena fe, para evitar que el administrado obtenga alguna ventaja dificultando el acto de comunicación, siendo que rehusar la notificación, equivaldría a la notificación misma. Al respecto, véase IÑIGO FUSTER, A. *Las notificaciones postales*. En: <http://www.redes-cepalc.org/inspector/DERECHO/ARTICULOS/NOTIFICACIONES-POSTALES.htm>.

<sup>16</sup> Al respecto, el Tribunal Fiscal en reiteradas resoluciones ha señalado que en el caso de la notificación bajo la modalidad de la negativa a la recepción, es necesario que en el cargo respectivo consten los datos que puedan identificar al notificador y su firma. En ese sentido, pueden verse las Resoluciones N° 3126-4-2008, 2512-2-2008, 2258-4-2008, 226-7-2008, 6232-7-2007, 4209-5-2007 y 12267-1-2007, entre otras.

<sup>17</sup> En ese sentido, véase: GARCÍA, Y. *Las notificaciones...*, p. 81.

El artículo 104 del Código Tributario no establece expresamente cuales son los requisitos de la certificación de la negativa a la recepción, sin embargo del numeral (iv) del segundo párrafo del inciso a) del comentado artículo, que establece como requisito del acuse de recibo el “*nombre de quien recibe y su firma o la constancia de la negativa*” se entiende que los requisitos de dicha certificación son similares al acuse de recibo, con excepción del nombre y firma de quien recibe la notificación, que son sustituidos por la referida certificación.

Es imprescindible que en la constancia de notificación se indique los motivos que dieron lugar a la certificación de negativa de recepción, tal como ha indicado el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 2949-7-2013 de 21 de febrero de 2013, en los siguientes términos:

*“Que obra a foja 17 el Cargo de Notificación N° 2008-00000145-0003 SR-GSAT/MM de las Resoluciones de Determinación N° 2008-0394-142910 SR-SGAT/MM y 2008-0395-142918 SR-SGAT/MM, giradas por Arbitrios Municipales del primer al cuarto período del año 2003 (foja 14) y primer período del año 2004 (foja 15), respectivamente, del que se advierte que el 10 de octubre de 2008 el notificador de la Administración se apersonó al domicilio fiscal de la recurrente y al existir negativa a la recepción por persona capaz, procedió a notificar el valor por certificación de la negativa a la recepción, sin embargo el notificador no ha consignado ninguno de los supuestos señalados en el último párrafo del inciso a) del artículo 104 del Código Tributario, esto es, si dichos valores fueron rechazados por la quejosa, o recibidos, se haya negado a suscribir dicha constancia y/o no haya proporcionado sus datos de identificación<sup>18</sup>, omisión que resta fehaciencia a la mencionada diligencia.”*

Las contradicciones en que puede incurrir el notificador respecto de los motivos para notificar mediante dicha modalidad también invalidan la notificación.

Resolución N° 03160-7-2013 de 25 de febrero de 2013

---

<sup>18</sup> Criterio establecido en la Resolución N° 17881-7-2012.

*“Que del cargo de notificación de la Orden de Pago N° 027720-2010/SGR/GR/MVMT, girada por Impuesto Predial de los años 2006 y 2007, entre otros (foja 10), se aprecia que fue notificada en el domicilio fiscal de la recurrente el 12 de diciembre de 2010, habiendo dejado constancia el notificador de la negativa a identificarse y a la firma del cargo de recepción, sin embargo, se consignó que el receptor era el titular y consta la firma de la persona con quién se entendió la diligencia, lo cual resulta contradictorio y resta fehaciencia a dicha notificación, por lo que la misma no se realizó conforme a ley, y por ende, no se interrumpió el plazo de prescripción.”*

Resolución N° 7304-7-2013 de 2 de mayo de 2013

*“Que obra en autos la copia del Cargo de Notificación de Valores de Cobranza DRC/GO/SATT N° 498579 (foja 15), con el cual se notifica la referida orden de pago, del cual se aprecia que el notificador dejó constancia de la “negativa a la identificación y/o firma” de la persona que atendió la diligencia; no obstante, en dicho documento se advierten los datos y la firma de la persona que habría recibido dicho valor, hecho contradictorio que le resta fehaciencia a dicha diligencia de notificación, por lo que al no encontrarse arreglada a ley, no cabe considerar que con dicho acto se haya interrumpido el plazo de prescripción.”*

De otro lado, si bien la norma no prevé expresamente que el encargado de la diligencia deba identificarse y firmar el cargo de notificación, según el Tribunal Fiscal ello debe entenderse así, dado que el notificador tiene el deber atestiguar y dar fe de las circunstancias especiales que rodearon a la diligencia de notificación por lo que resulta indispensable conocer su identidad con el fin de otorgar así garantía a los administrados respecto de los hechos sucedidos, por lo que la ausencia de dichos datos resta fehaciencia a la diligencia de notificación.

En las Resoluciones N° 4391-7-2013 y 5023-7-2013 de 13 y 21 de marzo de 2013 se recoge este criterio, como se expone a continuación respectivamente (subrayado nuestro)

*“Que obra a foja 11 el cargo de notificación de la referida Orden de Pago N° 006823-2010/SGR/GR/MVMT, de cuyo examen se advierte que el 7 de julio 2010, el notificador acudió al domicilio del recurrente, siendo que la persona que lo atendió se negó a identificarse y recibir dicho do-*

*cumento, sin embargo el notificador no consignó su firma para certificar dicha circunstancia, lo que resta fehaciencia al acto de notificación, por tanto no cabe considerar que con este acto se haya interrumpido el plazo de prescripción.*"

*"Que obra a foja 19 copia del Cargo Único de Notificación N° 87489-0000361-2009, mediante el cual se notificó las mencionadas Resoluciones de Determinación 0048811-2009 MDLO/GR/SGAFT y 0048814-2009 MDLO/GR/SGAFT, del que se observa que estas habrían sido notificadas el 8 de noviembre de 2009 en el domicilio del recurrente mediante la certificación de negativa de recepción, sin embargo, en dicho cargo no se aprecia que se hubiesen consignado los datos de identificación del notificador<sup>19</sup> que habría realizado la diligencia, lo que resta fehaciencia a dicho acto, por lo que la notificación no se encuentra arreglada a ley, y por ende no puede considerarse como acto de interrupción del plazo de prescripción."*

También cabe indicar que es válida la notificación de los actos administrativos cuando en la constancia de la negativa a la recepción se consigne adicionalmente que se fijó un cedulón en el domicilio fiscal, de acuerdo con el criterio establecido en la citada Resolución N° 10224-7-2008<sup>20</sup>, que constituye precedente de observancia obligatoria.

## **6.2 Por medio de sistemas de comunicación electrónicos<sup>21</sup>**

El Código Tributario prevé la notificación por medios electrónicos, las que requieren del empleo de mecanismos técnicos, tales como servidores de base de datos, servidores de correo electrónico,

---

<sup>19</sup> Ya que en el recuadro donde se colocan los datos del notificador, este aparece en blanco.

<sup>20</sup> "De acuerdo con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, es válida la notificación de los actos administrativos cuando en la constancia de la negativa a la recepción se consigna adicionalmente que se fijó un cedulón en el domicilio fiscal."

<sup>21</sup> Ver artículo 163 del Código Procesal Civil y artículo 20 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

redes cerradas, como una Intranet o extranet; y redes abiertas como el Internet<sup>22</sup>. Para que dicha notificación surta efectos se requiere que se pueda confirmar la entrega por la misma vía.

Además, mediante Decreto Legislativo N° 1117 se modificó el artículo 104 del Código Tributario, facultando al Tribunal Fiscal a efectuar notificaciones mediante esta modalidad, siendo que en su caso el procedimiento, los requisitos, formas y demás condiciones se establecerán mediante Resolución Ministerial del Sector Economía y Finanzas.

Cabe indicar que respecto a valores emitidos por las Municipalidades no hay resoluciones del Tribunal Fiscal sobre esta modalidad de notificación, sólo casos referidos a SUNAT, institución que ha implementado esta forma de notificación desde hace años.

### **6.3 Por constancia administrativa**

Esta modalidad de notificación se efectúa en las oficinas de la Administración Tributaria, cuando se haga presente el deudor tributario, su representante o apoderado, sin importar las circunstancias por las que se apersonaron a dichas oficinas.

A diferencia de la notificación por correo certificado o mensajero, la diligencia sólo puede entenderse con determinados sujetos (el interesado, su representante o apoderado), por lo que la notificación realizada a un familiar o empleado del destinatario sería inválida, como se ha establecido en la Resolución N° 14074-7-2011 de 19 de agosto de 2011.

El Tribunal Fiscal tampoco ha validado las contradicciones en el cargo de notificación, como ocurrió en el caso de las Resoluciones N°2595-1-2008 de 26 de febrero de 2008 y 12154-4-2012 de 23 de julio de 2012, en las respectivamente se señaló que:

---

<sup>22</sup> Consultado el 4 de enero de 2011. Disponible en: <http://www.monografias.com/trabajos79/notificaciones-electronicas/notificaciones-electronicas2.shtml>.

*“Que de la copia del cargo de notificación de la Resolución Directoral N° 0001882-2001 de fojas 42 vuelta, que declara la pérdida del fraccionamiento otorgado en virtud de lo dispuesto en el artículo 36 del Código Tributario, se observa que al parecer dicha diligencia se habría realizado el 21 de abril de 2001 mediante acuse de recibo dado que se indica la dirección y el nombre del quejoso, así como el nombre de Nelly Villa P. y su documento de identidad y firma como la persona con la que se entendió dicha diligencia, sin embargo, se señala como base legal el numeral c) del artículo 104 del Código Tributario, referido a la notificación por constancia administrativa, lo que resta fehaciencia al referido cargo.”*

*“...del Cargo de Notificación N° 014728-2011, de foja 72, referido a las Órdenes de Pago N° 004362-2011-SGCT-GAT-MDSMP y 008035-2011-SGCT-GAT-MDSMP, se aprecia que dichos valores habrían sido notificados el 13 de junio de 2011, mediante constancia administrativa, sin embargo en el referido cargo de notificación no se han consignado los datos de identificación y firma del receptor, por el contrario, a foja 71, se ha señalado que la notificación se realizó con certificación de la negativa a la recepción, contradicción que le resta fehaciencia a dicha diligencia.”*

La forma de acreditar su realización es mediante el “acuse de notificación por constancia administrativa” que debe contener los siguientes requisitos: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del 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, (v) Fecha en que se realiza la notificación, y (vi) Indicación expresa que se realizó la notificación por constancia administrativa.

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 7166-11 – 2013 de 29 de abril de 2013, se evaluaron los requisitos de dicha modalidad de notificación:

*“Que por su parte de la constancia de notificación de la Orden de Pago N° 014803-2011-SGCT-GAT-MDSMP y de las Resoluciones de Determinación N° 080333-2011-SGCT-GAT-MDSMP, N°*

*180215-2011-SGCT-GAT-MDSMP y N° 180216-2011-SGCT-GAT-MDSMP, de fojas 106, 99 y 92 se aprecia que habrían sido notificadas mediante constancia administrativa, sin embargo si bien la primera señala que la diligencia se realizó mediante negativa a la recepción, no consigna la firma del notificador, en la segunda no figura la firma del receptor ni se deja constancia de su negativa y en la tercera y cuarta no se han consignado los datos de identificación ni firma del receptor no habiéndose dejado constancia de su negativa, lo que no puede subsanarse con las Actas de Negativas Tributarias de fojas 91, 98 y 105 al no existir certeza que fueran elaboradas en el momento de la realización de la diligencia, lo que les resta fehaciencia.”*

#### **6.4 La publicación en la página web de la Administración Tributaria y/o en los diarios**

Según el inciso d) del artículo 104 del Código Tributario esta modalidad está restringida a los casos de extinción de la deuda tributaria por ser considerada de cobranza dudosa o recuperación onerosa, supuestos previstos en el último párrafo del artículo 27 del referido Código, esto es, actos cuyos efectos benefician al deudor tributario.

En tal sentido, no es una modalidad válida para notificar actos administrativos que contengan deuda tributaria, a los que se refiere el artículo 25 de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva.

#### **6.5 Por cedulón**

La notificación por cedulón consiste en pegar o fijar dicho documento en la puerta del domicilio fiscal, según se ha descrito en la Resolución N° 633-5-1998 de 20 de octubre de 1998.

De conformidad con el inciso f) del artículo 104 del Código Tributario sólo puede emplearse esta modalidad en dos casos: 1) Cuando en el domicilio fiscal no hubiera persona capaz alguna o 2) Cuando el domicilio fiscal estuviera cerrado. En estos supuestos se debe fijar el cedulón en dicho domicilio y dejarse los documen-

tos a notificar en sobre cerrado, bajo la puerta, de inmueble que constituye el domicilio fiscal<sup>23</sup>.

Por ello en el cargo de notificación la Administración debe dejar constancia del supuesto que sustenta el uso de dicha modalidad de notificación, pues de no hacerlo se invalida la notificación. Así, el Tribunal Fiscal ha señalado lo siguiente (subrayado nuestro):

Resolución N° 02501-3-2013 de 14 de febrero de 2013

*“Que de la revisión de la constancia de notificación del citado valor (folio 22/vuelta), se observa que el notificador, quien consignó sus datos de identificación y su firma, dejó constancia que el 19 de octubre de 2009 se presentó en el domicilio fiscal de la quejosa<sup>24</sup>, encontrándolo cerrado, por lo que procedió a notificar mediante Cedulón N° 5726, fijando éste en dicho domicilio y dejando en sobre cerrado bajo la puerta los documentos a notificar, lo que se encuentra arreglado a lo dispuesto en el inciso f) del artículo 104 del Código Tributario.”*

Resolución N° 17051-2-2012 de 12 de octubre de 2012

*“Que de la revisión de la constancia de notificación de la Resolución de Determinación N° 0003142-2012-SGFT/GAT/MDC (folio 23), se aprecia que el 14 de mayo de 2012 el encargado de efectuar la notificación dejó constancia que no encontró a persona capaz en el domicilio de la quejosa y que por ello dejó debajo de la puerta el documento materia de notificación, sin embargo, la referida constancia no cumple con los requisitos establecidos en el inciso f) del artículo 104 del Código Tributario (...)”*

Resolución N° 15796-11-2012 de 21 de setiembre de 2012

*“Que el cómputo del referido plazo respecto de los Arbitrios Municipales del año 2006, se interrumpió con la notificación de la Resolución de Determinación N° 28492-2009-OAT/MPS girada por dichos tributos y período efectuada el 22 de enero de 2009 mediante cedulón, según se aprecia de la constancia respectiva, de foja 55, en la que el encargado de la diligencia consignó sus datos de identificación y firma, habiéndose*

---

<sup>23</sup> A esta modalidad de notificación son aplicables los comentarios efectuados sobre el domicilio en relación a la notificación por correo certificado o mensajero.

<sup>24</sup> Domicilio fiscal ubicado en la Urbanización La Alborada —Sector 02-Calle 4 Num. — Mza. G Lote 23, Piura, como se advierte de foja 28.

*indicado en forma expresa el motivo por el cual se utilizó dicha modalidad de notificación, y que se procedió a fijar el cedulón en el domicilio fiscal y que los documentos a notificar se dejaron en sobre cerrado bajo puerta, por lo que a la fecha de presentación de la solicitud materia de autos, ocurrida el 9 de noviembre de 2011, éste no había transcurrido, en consecuencia corresponde confirmar la apelada en este extremo.”*

Resolución N° 03681-7-2013 de 5 de marzo de 2013

*“Que obra a foja 30 el cargo de recepción de la Resolución de Determinación N° 0017467-2007-GATR/DRC-MDMM, girada por Arbitrios Municipales de los periodos 1 a 7 del año 2006, advirtiéndose que la diligencia se llevó a cabo el 20 de julio de 2007, y se hizo referencia que el notificador notifico mediante “Cedulón N° 01-0017464-2007-GATR/DRC/MDMM y se dejó en sobre cerrado bajo la puerta (...)”; sin embargo no se ha acreditado el supuesto habilitante para utilizar esta modalidad de notificación, esto es, que el domicilio estuvo cerrado o que no se encontró persona capaz de atender la diligencia; por lo que la notificación no se efectuó de acuerdo a ley<sup>25</sup> y, en consecuencia, no se interrumpió el plazo de prescripción de la acción de cobro de la Administración respecto de tales periodos.”*

Los dos supuestos no pueden acaecer simultáneamente, por lo que consignar ambos invalida la notificación, como se ha establecido en la Resolución N° 03593-7-2013 de 1 de marzo de 2013, que señala:

*“Que con relación a las citadas resoluciones de determinación, emitidas por los Arbitrios Municipales de los años 2006 y 2007, cabe señalar que del Cargo de Notificación N° 1811-2010-SGCR-GR-MDSA (foja 32), se aprecia que la diligencia de notificación fue realizada el 26 de abril de 2010, mediante el Cedulón N° 1811-2010-SGCR-GR consignándose como motivo de dicha notificación que “no se encontró persona capaz en el domicilio” y que “el domicilio estaba cerrado”, advirtiéndose que el notificador marcó simultáneamente ambas opciones, lo que le resta*

---

<sup>25</sup> Asimismo, cabe indicar que en el rubro Certificación Notificación por Cedulón Justificación se aprecia una enmendadura en la glosa: No quiso firmar, a lo que debe agregarse que dicho supuesto corresponde a la notificación mediante negativa de la recepción.

*fehaciencia a la diligencia de notificación, en consecuencia, al no haberse efectuado de acuerdo con lo dispuesto por el inciso f) del artículo 104 del Código Tributario<sup>26</sup>, no corresponde considerarlo como acto interruptorio” (subrayado nuestro).*

Dicha notificación se acredita con el “acuse de la notificación por Cedulón”, que debe contener los siguientes requisitos : (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda, (iii) Número de documento que se notifica, (iv) Fecha en que se realiza la notificación, (v) Dirección del domicilio fiscal donde se realiza la notificación, (vi) Número de Cedulón, (vii) El motivo por el cual se utiliza esta forma de notificación, y (viii) La indicación expresa de 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.”

El incumplimiento de alguno de los requisitos invalida la notificación, como se ha establecido en las resoluciones del Tribunal Fiscal que se citan a continuación:

Resolución N°00610-5-2013 de 10 de enero de 2013

*“Que de la revisión de la constancia de la Resolución de Determinación N° 0008075-2012-SGRT/GAT/MDC (foja 30), se advierte que el notificador dio cuenta que el 6 de agosto de 2012, se presentó en el domicilio fiscal del quejoso y dejó constancia que en el mismo no se ubicó a persona capaz, procediendo a realizar la notificación por cedulón, dejando debajo de la puerta el documento objeto de notificación, así como el original del acta de notificación, no obstante, no se consignó el número de cedulón, por lo que al no haberse cumplido con señalar uno de los requisitos exigidos por el artículo 104 del Código Tributario para los cargos de notificación, no está acreditado que la diligencia se haya realizado conforme a ley.”*

---

<sup>26</sup> Similar criterio ha sido expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11493-11-2010 de 24 de setiembre de 2010.

## Resolución N°05482-7-2013 de 2 de abril de 2013

*“Que de las constancias de notificación de las Resoluciones de Determinación N° 2011-001418 SGRT/GR/MDSJM y 2011-001419 SGRT/GR/MDSJM (fojas 1 y 3), se observa que habrían sido notificadas el 2 de noviembre de 2011 en el domicilio fiscal de la quejosa, mediante cedulón, al no encontrarse persona capaz en el citado domicilio; sin embargo, no se hace la indicación expresa de que se haya procedido a fijar el cedulón en el domicilio fiscal, por lo que dicha diligencia no se ha realizado de acuerdo con el inciso f) del artículo 104 del Código Tributario.”*

## Resolución N°05993-9-2013 de 10 de abril de 2013

*“Que de la constancia de notificación de las Resoluciones de Determinación N° 030253-2010-MDL-OAT-URC y 007087-2011-MDL-OAT-URC (fojas 70 y 71), se aprecia que dichos valores fueron notificados el 4 de enero de 2011, mediante Cedulones N° 0000070151-2010 y 0000007087-2011, al encontrarse el domicilio fiscal de la quejosa cerrado; sin embargo el notificador no dejó constancia de que se fijaron tales cedulones y que el documento a notificar se dejó en sobre cerrado, bajo la puerta, lo que no se encuentra arreglado a lo dispuesto por el inciso f) del artículo 104 del Código Tributario.”*

De otro lado, el Tribunal también exige que el encargado de la diligencia se identifique y firme el cargo de notificación, ya que deja constancia de los hechos ocurridos, como se aprecia de las siguientes resoluciones:

## Resolución N° 0530-7-2012 de 11 de enero de 2012

*“Que obra en autos el Cargo de Notificación N° 0857-2010 de la Resolución de Determinación N° 0857-2010-M-SGRTRC-GATR/MDB (foja 50), del que se aprecia que la diligencia de notificación se llevó a cabo en el domicilio fiscal de la quejosa el 29 de noviembre de 2010, habiendo dejado constancia el notificador, que el domicilio se encontraba cerrado, por lo que procedió a fijar el Cedulón N° 857-2010 y a dejar en sobre cerrado bajo la puerta el documento a notificar; sin embargo, los datos de identificación del encargado de efectuar tal diligencia se encuentran incompletos, por lo que la notificación no se encuentra arreglada a ley.”*

### Resolución N° 06613-11-2013 de 19 de abril de 2013

*“Que de otro lado, si bien la Administración señaló en la apelada que el plazo de prescripción de los Arbitrios Municipales de Parques y Jardines de los periodos 1 a 4 del año 2007 se interrumpió con la notificación de las Resoluciones de Determinación N° 2007-0032-053289 SR-GR-MM y N° 2008-0001-012520 SCPR-GR/MM-CE, no remitió la respectiva constancia de la primera de ellas a fin de acreditar su afirmación, lo que no puede considerarse subsanado con el cedulón de foja 13, dado que no existe certeza que hubiera sido elaborado durante la diligencia, asimismo, de la revisión de la segunda, de foja 16, se aprecia que habría sido realizada mediante certificación de la negativa a la recepción, sin embargo los datos de identificación del encargado de la diligencia son ilegibles, lo que le resta fehaciencia, de manera que no puede considerarse que tales valores constituyan actos interruptorios del citado plazo.”*

### Resolución N° 19752-7-2012 de 27 de noviembre de 2012

*“Que de la revisión del cargo de notificación de la mencionada declaración mecanizada (foja 48), se observa que la diligencia se realizó el 23 de enero de 2008 y que el notificador consignó como motivo del no acuse de recibo, domicilio cerrado; sin embargo, no indica que la notificación se haya efectuado mediante cedulón conforme señala el inciso f) del artículo 104 del Código Tributario, por lo que tal acto de notificación no se encuentra arreglado a ley.”*

## 6.6 Notificación tácita

El artículo 104 del Código Tributaria no constituye propiamente una modalidad de notificación que la Administración pueda utilizar, ya que el Código Tributario no establece la forma como debe realizarse, pero si cumple con el objetivo de poner en conocimiento del deudor tributario o tercero un determinado acto administrativo.

Según el artículo 104 del Código Tributario existe notificación tácita cuando no habiéndose verificado notificación alguna o ésta se hubiere realizado sin cumplir con los requisitos legales, la persona a quien ha debido notificarse una actuación efectúa cualquier acto o gestión que demuestre o

suponga su conocimiento, para cuyo efecto se considerará como fecha de la notificación aquélla en que se practique el respectivo acto o gestión.

Algunas de estas actuaciones o gestiones que demuestran el conocimiento del acto administrativo son la presentación de reclamación y/o apelación y/o apelación de puro derecho contra los valores, o cuando se adjuntan los valores a escritos de queja presentados. Así, en las Resoluciones N° 01465-9-2012 y 18674-11-2012 de 27 de enero y 12 de noviembre de 2012 se indican respectivamente que:

*“Que no obstante, según se aprecia de autos, se produjo la notificación tácita del mencionado valor con la interposición del recurso de reclamación que formuló el quejoso contra aquél, mediante escrito de 4 de enero de 2012 signado con Expediente N° 00147-1-2012 (fojas 9 y 24), de conformidad con lo previsto por el artículo 104 del Código Tributario, según el cual existe notificación tácita cuando no habiéndose verificado notificación alguna o ésta se hubiere realizado sin cumplir con los requisitos legales, la persona a quien ha debido notificarse una actuación efectúa cualquier acto gestión que demuestre o suponga su conocimiento, considerándose como fecha de notificación aquélla en que se practique el respectivo acto o gestión.”*

*“Que se aprecia de las respectivas constancias de las mencionadas órdenes de pago, de fojas 60 y 67, que existe enmendadura en la fecha de notificación, lo que les resta fehaciencia, sin embargo, obra a fojas 85 y 86, copia del escrito de 23 de mayo de 2011, ingresado con numero C-3940, en el que la quejosa devolvió las Órdenes de Pago N° 058-2011-M-SGRTRC-GATR/MDB y N° 059-2011-M-SGRTRC-GATR/MDB por encontrarse inafecta al pago de tributos, en consecuencia, en dicha fecha operó la notificación tácita de los valores.”*

En los supuestos antes citados se entiende que el deudor tributario ha tomado evidentemente conocimiento del contenido de los actos a ser notificados para considerar que se ha producido su notificación tácita.

## VII. LA QUEJA COMO UNA VÍA PARA CUESTIONAR UNA NOTIFICACIÓN INEXISTENTE O DEFECTUOSA EN EL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN COACTIVA

El Tribunal Fiscal en la Resolución 10710-1-2008 de 5 de setiembre de 2008, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, estableció que:

*“La naturaleza de la queja es la de un remedio procesal que ante la afectación o posible vulneración de los derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración o por la sola contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria, permite corregir las actuaciones y reencauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido en las normas correspondientes, alejándose del carácter de recurso impugnativo de los actos administrativos, como son los recursos regulados en los artículos 137 y 145 del citado Código, no resultando procedente cuando existan adicionalmente otros procedimientos o vías idóneas para conocer dichos casos.”*

En cuanto a los valores emitidos por la Administración, en la Resolución N°1380-1-2006 de 15 de marzo de 2006, que constituye precedente de observancia obligatoria, se ha establecido que *“Procede que el Tribunal Fiscal en la vía de queja se pronuncie sobre la validez de la notificación de los valores y/o resoluciones emitidos por la Administración Tributaria, cuando la deuda tributaria materia de queja se encuentra en cobranza coactiva”*.

Dicha posición se sustenta en lo siguiente:

*“En el caso que dicho ejecutor no cumpla con efectuar la verificación que le compete y prosiga con la cobranza coactiva de una deuda tributaria que no es exigible por no haber sido notificada válidamente o por existir causales de suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva, entre otras, las vinculadas a la validez del acto de notificación, es derecho del ejecutado presentar un recurso de queja ante el Tribunal Fiscal, entidad que conforme con lo previsto por el artículo 155 del Código Tributario debe pronunciarse respecto de las actuaciones de la Administración que afecten indebidamente al deudor, lo que incluye el emitir pronunciamiento sobre la validez de la notificación del acto administrativo que contiene la deuda tributaria cuya cobranza coactiva se pretende y que justamente es cuestionada por el ejecutado y según el*

*artículo 38 de la Ley N° 26979 debe determinar si existen actuaciones o procedimientos del ejecutor o auxiliar coactivo que lo afecten directamente e infrinjan lo establecido en el capítulo referido a la cobranza coactiva de deudas tributarias de gobiernos locales. (subrayado nuestro)*

En consecuencia, el deudor tributario que considere que se le ha iniciado indebidamente un procedimiento de ejecución coactiva, al no existir deuda exigible, pues los valores que sustentan el referido procedimiento no le han sido notificados conforme a ley, tiene la opción de hacer valer su derecho ante el Tribunal Fiscal, formulando la queja correspondiente que en caso de resultar fundada, dará lugar a la suspensión definitiva de dicho procedimiento, siendo que la Administración tendrá que efectuar una nueva notificación antes de iniciar acciones coactivas, y que el deudor podría formular los recursos correspondientes una vez notificado.

Finalmente, cabe recordar que el plazo para resolver la queja es de 20 días hábiles, que sumado al plazo para contestar un proveído de información, puede estar durando un promedio de 30 días hábiles, por lo que en un corto plazo el deudor tributario puede obtener una resolución favorable; siendo que podría obtener la suspensión del referido procedimiento como señala el numeral 2 del artículo 38 de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, que dispone que si de los hechos expuestos en el recurso de queja se acreditara la verosimilitud de la actuación o procedimiento denunciado y el peligro en la demora en la resolución de queja, y siempre que lo solicite el obligado, el Tribunal Fiscal podrá ordenar la suspensión temporal del procedimiento de ejecución coactiva o de la medida cautelar dictada, en el término de tres (3) días hábiles y sin necesidad de correr traslado de la solicitud a la entidad ejecutante ni al ejecutor coactivo.

## VIII. CONCLUSIONES

La notificación de los valores que son materia de un procedimiento de ejecución coactiva a que se refiere la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, Ley N° 26979, se rige por las normas del Código Tributario.

Uno de los requisitos para que una deuda tenga la calidad de exigible, y en consecuencia pueda iniciarse válidamente un procedimiento de ejecución coactiva, es que los actos administrativos que la contengan hayan sido debidamente notificados.

El Código Tributario establece los supuestos en que pueden utilizarse las modalidades de notificación y los requisitos que ésta debe cumplir, siendo que la omisión del supuesto habilitante o de los requisitos formales invalida dicha notificación.

El Tribunal Fiscal puede en la vía de queja pronunciarse sobre la validez de la notificación de los valores y/o resoluciones emitidos por la Administración Tributaria, cuando la deuda tributaria materia de queja se encuentra en cobranza coactiva.

# A propósito de la nulidad de la notificación del valor que genera la deuda exigible en cobranza coactiva ¿Genera un procedimiento coactivo “indebido”?

*Pablo José Huapaya Garriazo*

*Abogado de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos (UNMSM), Especialista en Tributación por la Facultad de Contabilidad de la Pontificia Universidad Católica del Perú ha sido asistente de cátedra de los cursos de Derecho Tributario – Parte General (Código Tributario) y Parte Especial (Impuesto a la Renta e IGV) de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos (años 2008 y 2009), y adjunto de cátedra del curso de Código Tributario de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú (año 2011). Ha sido asesor tributario de la Revista Actualidad Empresarial y actualmente se desempeña como resolutor de recursos impugnatorios en la Gerencia de Reclamaciones de la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT).*

**SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.— II. UN BREVE ANÁLISIS SOBRE LA NATURALEZA DE LAS NOTIFICACIONES EN MATERIA TRIBUTARIA Y LA “RELATIVIZACIÓN” DE LA RECEPCIÓN PERSONAL: ¿HASTA DÓNDE PUEDE LLEGAR?— III. LA RELEVANCIA DE LA VALIDEZ DE LA NOTIFICACIÓN DE LOS VALORES COMO PRESUPUESTO DEL INICIO DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA: EL PUNTO DE PARTIDA PARA SU EXIGIBILIDAD.— IV. ¿QUÉ IMPLICANCIAS GENERA LA NULIDAD DE LA NOTIFICACIÓN DEL VALOR QUE CONTIENE LA DEUDA EXIGIBLE EN COBRANZA COACTIVA?— V. LA QUEJA COMO “INSTRUMENTO IDÓNEO” PARA PODER ALEGAR LA NULIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA.— VI. LA PREFERENCIA DE LA NOTIFICACIÓN PERSONAL COMO PRESUPUESTO DE LA DEUDA EXIGIBLE EN COBRANZA COACTIVA ¿DERECHO O GARANTÍA?— VII. ALGUNOS CRITERIOS APLICADOS POR EL TRIBUNAL FISCAL RESPECTO A LA NULIDAD DE LA NOTIFICACIÓN DURANTE**

*EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA.— 7.1 Imposibilidad de alegar la nulidad del procedimiento de cobranza coactiva por considerar que el acuse de notificación del valor no es el “instrumento idóneo”.— 7.2 Nulidad del procedimiento de cobranza coactiva por inconsistencias en el número del DNI consignado en el acuse de notificación del valor por el que se generó.— 7.3 Nulidad del procedimiento de cobranza coactiva como consecuencia de la utilización indebida de la presunción del domicilio fiscal indicada en el artículo 12 del Código Tributario.— 7.4 Nulidad del procedimiento de cobranza coactiva como consecuencia de la notificación conjunta de la Orden de Pago y la Resolución de Ejecución Coactiva.— 7.5 Nulidad del procedimiento de cobranza coactiva como consecuencia de la imposición indebida al contribuyente de la condición de “no habido”.— 7.6 Imposibilidad de alegar la nulidad del procedimiento de cobranza coactiva como consecuencia de la recepción del acuse del valor por una “persona desconocida”.— 7.7 Imposibilidad de alegar la nulidad del procedimiento de cobranza coactiva indicando que el acuse de los valores contiene “firmas falsas”.— 7.8 Nulidad del procedimiento de cobranza coactiva como consecuencia de omisiones en el acuse de notificación por Cedulón.— VIII. CONCLUSIONES.— IX. RECOMENDACIONES.*

## I. INTRODUCCIÓN

La actividad de la Administración Pública en general gira en torno a la emisión de actos administrativos, sin embargo se han realizados pocos estudios en los cuales analice los efectos que genera la comunicación de los mismos sobre los administrados.

Antes de empezar nuestro análisis, debemos tener en claro que los actos de notificación son considerados “actos instrumentales” ya que los mismos se encuentran al servicio del acto administrativo que es objeto de comunicación. En consecuencia, carecen de contenido material propio, al ser meros instrumentos para comunicar el contenido de otro acto.

Quizás por este motivo es que, en materia tributaria, se ha estudiado poco acerca de la nulidad de las comunicaciones efectuadas por la Administración a particulares y su incidencia en los procedimientos administrativos, ya que más importancia se le ha dado al análisis de los supuestos de hecho gravados que generan la emisión de los valores<sup>1</sup>, sin considerar de que de nada sirve que la emisión de los mismos se encuentre acorde a Derecho, cuando el acto por el que se comunica al contribuyente su existencia adolece de defectos, vulnerándose el derecho de defensa del administrado y el debido procedimiento.

La realidad nos muestra que actualmente las notificaciones “fallidas” pueden llegar a ser tan frecuentes en la práctica como también la sensación de impotencia del destinatario de la comunicación. Sin embargo, a mi parecer este problema tiene su origen

---

<sup>1</sup> Con el término “valores” me refiero a las resoluciones de determinación, resoluciones de multa, órdenes de pago, y demás documentos que contengan una deuda tributaria que pueda ser exigible en cobranza coactiva.

en un hecho cierto; es decir, que la nulidad de la notificación no provoca la nulidad del acto objeto de notificación, lo cual implica que dicho vicio puede ser subsanado, existiendo la posibilidad que se pueda volver a efectuar la diligencia.

No obstante, si partimos de dicho enfoque dejamos de lado el hecho que la notificación válida es condición indispensable para la eficacia del acto administrativo y por tanto para la ejecución de la deuda tributaria impaga; lo que supone que sólo a partir de su correcta notificación es posible que se pueda computar el plazo para dictarse medidas cautelares o iniciarse su ejecución forzada<sup>2</sup>.

Por lo tanto, al producirse la notificación indebida del valor que contiene la deuda exigible en cobranza coactiva, se producen diversas situaciones que varían en función del momento en que éstas se efectúan. Es por este motivo que las notificaciones de los valores en el procedimiento de cobranza coactiva lejos de representar meras formalidades, son consideradas piezas claves del engranaje que lo constituyen<sup>3</sup>.

Bajo este marco que se va a desarrollar la temática del presente artículo, mediante el cual se busca resaltar la relevancia que generan las omisiones en la notificación de los valores como condición previa de la deuda exigible en cobranza coactiva, y a partir de ello concluir si efectivamente nos encontramos frente a un procedimiento coactivo indebido o es que dicho procedimiento

---

<sup>2</sup> Conforme el artículo 117 del TUO del Código Tributario, el Procedimiento de Cobranza Coactiva es iniciado por el Ejecutor Coactivo mediante la notificación al deudor tributario de la Resolución de Ejecución Coactiva, que contiene un mandato de cancelación de las 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.

<sup>3</sup> Como así lo indica la doctrina en materia de Derecho Procesal, tal es el caso del autor español Ramos Mendez, el cual indica que la comunicación es “el dato que hace caminar el juicio pasando de una actuación a la siguiente”. RAMOS MENDEZ, F. *El sistema procesal español*. Barcelona: Bosh, 7ma edición, 2005, p. 31.

nunca existió y por ende, tampoco las consecuencias generadas por la exigibilidad de los valores por los que se inició el mismo.

## II. UN BREVE ANÁLISIS SOBRE LA NATURALEZA DE LAS NOTIFICACIONES EN MATERIA TRIBUTARIA Y LA “RELATIVIZACIÓN” DE LA RECEPCIÓN PERSONAL: ¿HASTA DÓNDE PUEDE LLEGAR?

Los actos administrativos sólo pueden ser observados en la medida en que son conocidos por los administrados. Es por esta razón que la esencia de la notificación se encuentra en hacer conocido dicho acto, y dicha premisa la encontramos al analizar el término “notificar” el cual etimológicamente proviene del latín *notificare*, derivado, a su vez, de *notus*, que significa “conocido”, y de *facere*, que quiere decir “hacer”.

Desde el punto de vista del Derecho Administrativo, la notificación es un hecho administrativo y no un acto administrativo<sup>4</sup>. Esta aclaración es necesaria porque si bien podemos utilizar el término “actos de notificación”, debemos considerar que los mismos son actuaciones materiales de la Administración Pública, dependientes o no de leyes, reglamentos o actos administrativos, conducentes o no a la obtención de un determinado resultado.

El numeral 1 del artículo 16 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, indica que la eficacia de los actos administrativos depende de la notificación administrativa. Esta disposición implica que el acto administrativo por notificar no podrá afectar la esfera jurídica de los sujetos no notificados, pues no obstante ser válido, el contenido del acto administrativo no será exigible, es decir, no alcanzará ejecutividad; lo que implica que no se empezarán a computar los plazos para interponer recursos impugnatorios ni otros plazos o condiciones que el acto disponga. En consecuencia, el mencionado artículo constituye una garantía **tanto para el administrado como para la propia Administración**

---

<sup>4</sup> MORÓN URBINA, Juan Carlos. *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. 6a. edición. Lima: Gaceta Jurídica, 2007. p. 178.

**Tributaria** y se encuentra vinculado con la seguridad jurídica que todo acto público debe garantizar.

**La notificación no es un requisito de validez pero sí de eficacia del acto administrativo<sup>5</sup> ya que consiste en una actuación administrativa de información a los particulares por medio de la cual pueden conocer el contenido del mencionado acto y desde ese momento ajustar su conducta a lo que en ellos se establece o cuestionar su validez a través de un recurso impugnatorio<sup>6</sup>.**

En materia tributaria algunos autores indican que la importancia de la notificación radica en la certeza de la fecha en la cual se efectúa dicha actuación<sup>7</sup>, y ello porque el artículo 106 del Código Tributario<sup>8</sup> indica que las notificaciones surtirán efecto desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según sea el caso, independientemente que la diligencia se haya efectuado en día inhábil<sup>9</sup>, por lo que podemos inferir

---

<sup>5</sup> Téngase en cuenta que el artículo 15 de la Ley N° 27444 señala que los vicios incurridos en la ejecución de un acto administrativo, o en su notificación, son independientes de su validez.

<sup>6</sup> El artículo 137 del Código Tributario, indica que el plazo para interponer un recurso de reclamación es de veinte (20) días hábiles computados desde el día hábil siguiente a aquél en que se notificó el acto o resolución recurrida; indicando además que, de no interponerse las reclamaciones dentro del plazo antes citado, dichas resoluciones y actos quedarán firmes.

<sup>7</sup> Como indica Robles Moreno, la notificación no es una mera puesta en conocimiento del particular de una resolución, sino que debe expresar la certeza, la certidumbre de la fecha en la cual se efectúa la notificación, esto es la **fecha en la cual el administrado o contribuyente toma conocimiento del acto que se notifica**, de tal manera que éste pueda o cumplir el acto que se le notifica dentro del plazo establecido, o a su juicio interponer los recursos impugnatorios que considere convenientes, también dentro del plazo correspondiente. En: ROBLES MORENO, Carmen y HUAPAYA GARRIAZO, Pablo. "Algunos apuntes sobre la naturaleza de la Notificación en Materia Tributaria." En: *Revista Actualidad Empresarial*, N° 182, primera quincena, mayo 2009, p. I-4.

<sup>8</sup> Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, publicado el 22 de junio de 2013.

<sup>9</sup> Criterio establecido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 926-4-2001, la cual es precedente de observancia obligatoria.

como regla general que en materia tributaria la notificación surte efecto al día siguiente de su recepción, con las precisiones indicadas en la citada norma, tal es el caso de las notificaciones efectuadas por publicación<sup>10</sup>; ya que éstas surtirán efectos a partir del día hábil siguiente al de su incorporación en la página web de la Administración Tributaria o su publicación en el Diario Oficial, en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o en uno de mayor circulación de dicha localidad, aun cuando la entrega del documento en el que conste el acto administrativo notificado que hubiera sido materia de publicación, se produzca con posterioridad

Sin embargo, una excepción a la mencionada regla es el caso de las resoluciones que ordenan trabar medidas cautelares, requerimientos de exhibición de libros, registros y documentación sustentatoria de operaciones de adquisiciones y ventas que se deban llevar conforme a las disposiciones pertinentes y en los demás actos que se realicen en forma inmediata de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario; ya que en estos casos la notificación surtirá efectos desde el momento de su recepción<sup>11</sup>.

El artículo 104 del Código Tributario enumera las formas en que la Administración Tributaria está facultada a notificar, precisando además que puede servirse de cualquiera de ellas, es decir no existe un orden de prelación respecto a la modalidad por las que se puede efectuar. Si bien a partir de lo estipulado en dicho artículo, algunos autores desarrollan **una clasificación larga de notificaciones según la forma en que se efectúan, a mi entender**

---

<sup>10</sup> Conforme el inciso e) del artículo 104 del Código Tributario, éstas se realizan cuando el contribuyente tenga la condición de no hallado o no habido o cuando el domicilio del representante de un no domiciliado fuera desconocido y la Administración Tributaria opte por notificar. En ese sentido, también se encuentran las notificaciones efectuadas de acuerdo con el artículo 105 de la mencionada norma.

<sup>11</sup> Tal como lo indica el artículo 106 del Código Tributario.

**dicha clasificación se circunscribe a dos: Notificación personal<sup>12</sup> y no personal<sup>13</sup>.**

**Esta regulación condiciona a que la notificación deba cumplir con los parámetros, establecidos en la mencionada norma, para que dicha diligencia haya sido efectuada conforme a ley y por tanto los valores que son comunicados por medio del mismo sean exigibles en cobranza coactiva<sup>14</sup>.**

A partir de esta premisa podemos afirmar que la notificación se configura como una obligación de carácter formal ya que es a través de su realización siguiendo el procedimiento legalmente establecido, que se logra la puesta en conocimiento o la presunción del mismo, por parte del administrado.

La formalidad por la cual se desarrolla es la base por la cual el legislador ha “relativizado” el concepto de notificación personal, y esto porque en el Código Tributario ese “dar a conocer” no es

---

<sup>12</sup> Conforme a lo indicado en los incisos a), b) y c) del artículo 104 del Código Tributario, es decir: 1. La efectuada 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; 2. La realizada por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía; y 3. La desarrollada por constancia administrativa, cuando por cualquier circunstancia el deudor tributario, su representante o apoderado, se haga presente en las oficinas de la Administración Tributaria.

<sup>13</sup> De acuerdo a lo estipulado en los incisos d), e) y f) del artículo 104 del Código Tributario, es decir: 1. La notificación efectuada mediante la publicación en la página web de la Administración Tributaria, en los casos de extinción de la deuda tributaria por ser considerada de cobranza dudosa o recuperación onerosa; 2. La realizada mediante acuse de recibo o mediante publicación en la página web de la SUNAT, o en su defecto en el Diario Oficial, o en el diario encargado de los avisos oficiales, o en uno de mayor circulación de la localidad cuando el contribuyente tenga la condición de no hallado o no habido o cuando el domicilio del representante de un no domiciliado fuera desconocido; y 3. La desarrollada por Cedulón cuando en el domicilio fiscal no hubiera persona capaz alguna o estuviera cerrado, dejándose los documentos en sobre cerrado, bajo la puerta, en el domicilio fiscal.

<sup>14</sup> Tal como lo indica el artículo 115 del Código Tributario.

entendido en sentido literal o estricto, es decir, que el mismo sea efectuado indefectiblemente de manera directa al contribuyente.

Afirmar lo contrario implicaría que el procedimiento tributario no pueda continuar hasta que no se compruebe que el valor ha llegado materialmente a manos del interesado, lo que podría suponer una paralización excesiva en detrimento del interés general, equivalente a dejar el desarrollo del procedimiento tributario a la voluntad del contribuyente, lo cual tampoco es correcto. Por este motivo es que se explica la existencia de las formas de notificación no personal, desarrolladas en los incisos d), e) y f) del artículo 104 del Código Tributario.

No obstante, el hecho de que exista esta forma de notificación no deja al libre albedrío a la Administración Tributaria para poder efectuar dichas diligencias sin observar lo establecido en el ordenamiento legal, lo cual atentaría contra el principio de legalidad. Sobre ello, la doctrina procesal española<sup>15</sup> ha indicado que, si bien los actos de comunicación se pueden efectuar a través de presunciones, no se debe olvidar que el aspecto fundamental del régimen jurídico de las notificaciones administrativas, en general, es pues la “constancia”, es decir, la prueba de que se efectuó la diligencia ya que la Administración debe emplear un medio de notificación que le permita demostrar posteriormente que la notificación fue efectuada conforme a ley, lo cual se presume cuando quien notifica es el órgano público, salvo prueba en contrario<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> GAMERO CASADO. *Los Medios de Comunicación en el Procedimiento Administrativo Común*. Andalucía: Tirant lo Blanch, 2001, p. 355.

<sup>16</sup> Sin dejar de lado el principio de Facilidad Probatoria, el cual señala que no puede imponerse al administrado la práctica de probar un hecho negativo (que la notificación no ha sido efectuada o no ha sido efectuada correctamente) cuando la Administración pueda fácilmente probar el hecho positivo (que la notificación si ha sido correctamente efectuada). ROBLES MORENO, Carmen y HUAPAYA GARRIAZO, Pablo. “Algunos apuntes sobre la naturaleza de la Notificación en Materia Tributaria.” En: *Revista Actualidad Empresarial*, N° 182, primera quincena, mayo 2009, p. I-6.

### III. LA RELEVANCIA DE LA VALIDEZ DE LA NOTIFICACIÓN DE LOS VALORES COMO PRESUPUESTO DEL INICIO DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA: EL PUNTO DE PARTIDA PARA SU EXIGIBILIDAD

El procedimiento de cobranza coactiva no es una potestad exclusiva de la Administración Tributaria ya que no es la única entidad estatal que puede desarrollarla<sup>17</sup>, no obstante la esencia de sus marcos regulatorios es la misma porque su fundamento se encuentra en la autotutela ejecutiva la cual se define como la capacidad que tiene la Administración para proteger directamente sus intereses, pudiendo incluso exigir por sí misma el cumplimiento de sus actos.

Esta delimitación conceptual ya ha sido efectuada por el Tribunal Constitucional en el fundamento 46 de la Sentencia asignada al Expediente N° 0015-2005-AI/TC el cual señala lo siguiente:

*“Como bien lo señala la demandante, la Administración Pública tiene la capacidad para proteger directamente sus intereses, pudiendo incluso*

---

<sup>17</sup> Actualmente casi todas las entidades públicas, como los Ministerios, la Controlaría General de la República, SUNAT, los municipios provinciales y distritales, ESSALUD, entre otros, cuentan con personal que se desempeña en las funciones de Ejecutor Coactivo y Auxiliar Coactivo. Dichos funcionarios actúan al amparo de dos regímenes legales que se aplican paralelamente: a) La Ley 26979, Ley de Ejecución Coactiva, su Reglamento y modificatorias, y b) El Texto Único Ordenado del Código Tributario. El primer conjunto de las normas antes citadas constituye el marco regulatorio de la ejecución coactiva que de las obligaciones de carácter no tributario de todas las entidades del Estado y de carácter tributario pero sólo de los gobiernos locales. Por otro lado, las normas contenidas en el Código son aplicables a la cobranza coactiva de deudas tributarias del gobierno central cuya administración está a cargo de la SUNAT. En realidad no existe una razón válida para dicha diferenciación. Si bien la ejecución coactiva de dichos órganos estatales tiene ciertas particularidades que podrían distinguirla de una cobranza de deuda tributaria, la cobranza coactiva como institución es única y el sujeto activo de la relación, que es el Estado, también lo es, así como es idéntica la naturaleza de las deudas que éste último pretende cobrar por dicha vía, por lo que también único debería ser el procedimiento a aplicarse a todo nivel del Estado, independientemente de si la autoridad pertenece al gobierno central o local.

*exigir por sí misma el cumplimiento de sus actos. Sin embargo, esta facultad de autotutela de la Administración Pública de ejecutar sus propias resoluciones, sustentada en los principios de presunción de legitimidad y de ejecución de las decisiones administrativas, implica la tutela de los derechos fundamentales de los administrados que pueden verse amenazados o vulnerados por la actividad de la Administración, como son los derechos al debido procedimiento y a la tutela judicial efectiva, conforme se ha desarrollado a lo largo de la presente sentencia”<sup>18</sup>.*

Considerando lo observado, podemos definir al procedimiento de cobranza coactiva como aquel mediante el cual la Administración Tributaria puede obtener por sí misma el cumplimiento forzoso de la deuda tributaria exigible<sup>19</sup>, el cual es iniciado por ejecutor coactivo mediante notificación al deudor tributario de la Resolución de Ejecución Coactiva (en adelante REC), que contiene un mandato de cancelación de la Órdenes de Pago o Resoluciones en cobranza (tal es el caso de las Resoluciones de determinación o resoluciones de multa) dentro de 7 días hábiles, luego de los cuales podrán disponerse se traben las medidas cautelares para poder hacer efectiva dicha acreencia bajo apercibimiento de ejecutarlas para lograr tal fin<sup>20</sup>.

**Sin embargo el inicio de dicho procedimiento se encuentra condicionado a la existencia de una deuda exigible en cobranza coactiva, conforme lo indicado en el artículo 115 del Código Tributario el cual menciona, entre otros supuestos<sup>21</sup>:**

---

<sup>18</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0015-2005-AI/TC, publicada en el diario oficial El Peruano el 19 de enero de 2006.

<sup>19</sup> La deuda exigible en cobranza coactiva es distinta de la obligación exigible ya que ésta es un momento anterior que aquella, en donde la Administración Tributaria se encuentra facultada a la emisión de Órdenes de Pago para perseguir su cancelación, así como el cobro de intereses correspondientes a la mora en el pago de la misma.

<sup>20</sup> Artículo 117 del Código Tributario.

<sup>21</sup> La norma también indica como deuda exigible en cobranza coactiva a las costas y los gastos en que la Administración hubiera incurrido en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, y en la aplicación de sanciones no pecuniarias de conformidad con las normas vigentes. Igualmente señala que son exigibles

*“a) La establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa o la contenida en la Resolución de pérdida del fraccionamiento notificadas por la Administración y no reclamadas en el plazo de ley. En el supuesto de la resolución de pérdida de fraccionamiento se mantendrá la condición de deuda exigible si efectuándose la reclamación dentro del plazo, no se continúa con el pago de las cuotas de fraccionamiento.*

*b) La establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa reclamadas fuera del plazo establecido para la interposición del recurso, siempre que no se cumpla con presentar la Carta Fianza respectiva conforme con lo dispuesto en el Artículo 137.*

*c) La establecida por Resolución no apelada en el plazo de ley, o apelada fuera del plazo legal, siempre que no se cumpla con presentar la Carta Fianza respectiva conforme con lo dispuesto en el Artículo 146, o la establecida por Resolución del Tribunal Fiscal.*

*d) La que conste en Orden de Pago notificada conforme a ley”.*

Como podemos apreciar, el carácter de deuda exigible en cobranza coactiva supone la existencia previa de un acto administrativo válido que determine el importe de lo debido, pero además debe haber sido puesto a conocimiento del particular para darle la oportunidad de proceder al pago voluntario de la deuda o, en caso de disconformidad, para permitirle la impugnación de la legalidad de dicho acto<sup>22</sup>.

---

coactivamente, los gastos incurridos en las medidas cautelares previas trabadas al amparo de lo dispuesto en los artículos 56 al 58 del Código Tributario siempre que se hubiera iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva conforme con lo dispuesto en el primer párrafo del Artículo 117, respecto de la deuda tributaria comprendida en las mencionadas medidas. Nuestro análisis no comprenderá estos supuestos, ya que los mismos no están directamente relacionados a la obligación tributaria que posteriormente será exigible, sino a la conclusión del procedimiento de cobranza coactiva.

<sup>22</sup> DANÓS ORDOÑEZ, Jorge. “El procedimiento de Cobranza Coactiva como manifestación de la potestad de la administración pública de ejecución forzosa de sus actos”. En: *Themis* N° 32, Revista de Derecho, Lima, 1995, p. 48.

En ese orden de ideas, podemos diferenciar la existencia de dos presupuestos que determinan la existencia de una deuda exigible en cobranza coactiva: Un **presupuesto material o sustantivo** y un **presupuesto formal o procedimental**. El primero de ellos supone la certeza de la existencia y la cuantía de la deuda tributaria, las cuales se encuentran recogidas en actos administrativos válidos y firmes<sup>23</sup>, tal es el caso de las Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, Órdenes de Pago y las Resoluciones de pérdida de fraccionamiento.

En el caso que dichos valores hayan sido materia de reclamo y resueltos por la Administración Tributaria mediante una Resolución de Intendencia que declare infundada la reclamación, se entiende que la deuda tributaria contenida en la misma también es exigible coactivamente cuando no son apeladas dentro del plazo<sup>24</sup> o son apeladas sin otorgar la garantía establecida en la norma.

En cambio el presupuesto formal consiste en la realización del acto de comunicación para informar al contribuyente sobre la existencia de dichos valores, el cual debe realizarse conforme a los parámetros establecidos en el artículo 104 del Código Tributario, sea que la misma se realice en forma personal o no personal.

El Tribunal Fiscal ha considerado la existencia de ambos presupuestos los cuales son determinantes para la existencia de una deuda exigible en cobranza coactiva, conforme lo podemos observar por ejemplo, en la **Resolución N° 013650-3-2009**<sup>25</sup> que **señaló lo siguiente:**

---

<sup>23</sup> Como hemos indicado, una vez vencido el plazo de 20 días hábiles para reclamar establecido en el artículo 137 del Código Tributario, y no interponerse recurso alguno dentro del plazo antes citado; o vencido el plazo, que se interponga el mismo y no se otorgue la garantía indicada en la norma, dichos actos quedarán firmes.

<sup>24</sup> Conforme el Código Tributario, el plazo para apelar establecido en el artículo 146 de la citada norma es de 15 días hábiles, vencido el cual, el contribuyente deberá otorgar una garantía para interponer el mismo.

<sup>25</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 013650-3-2009 emitida el 18 de diciembre de 2009.

“[...] [S]e tiene que la Administración Tributaria, a efectos de iniciar la cobranza coactiva de una deuda, debe previamente emitir y notificar los valores que contenga dicha deuda, los que podrán ser impugnados por el contribuyente, y sólo en el caso que se cumpla con los requisitos establecidos por el Código Tributario para considerar la deuda exigible en cobranza coactiva podrá indicar tal procedimiento, notificando al contribuyente con la resolución correspondiente”.

No es mi intención detenerme en las implicancias que generan los vicios en los valores<sup>26</sup> que posteriormente se convierten en exigibles coactivamente, ello porque tanto para la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal es claro que no se puede partir de éstos para iniciar el procedimiento coactivo.

Sin embargo, es el incumplimiento del presupuesto formal que genera la deuda exigible en cobranza coactiva (y por el cual posteriormente se inicia el procedimiento de cobranza coactiva) el que a mi entender genera los problemas que comúnmente se conocen<sup>27</sup>, vulnerándose los principios del debido procedimiento y el derecho de defensa que tiene el administrado frente los actos emitidos por la Administración Tributaria.

Si revisamos la redacción del Código Tributario, no encontramos de manera taxativa las implicancias generadas por el incumplimiento del presupuesto formal, a diferencia de lo establecido en el inciso d) del artículo 16.1 de la Ley N° 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, el cual señala que sólo el ejecutor deberá suspender el procedimiento de ejecución coactiva, bajo responsabilidad, cuando se haya omitido la notificación al obligado del acto administrativo que sirve de título para la ejecución.

Igualmente el inciso b) del artículo 22 de la Ley en mención, señala que sin perjuicio de la responsabilidad penal y/o administrativa que corresponda, tanto el Ejecutor como el Auxiliar y la

---

<sup>26</sup> Me refiero a aquellos valores no cumplen los requisitos establecidos en el artículo 77 y 78 del Código Tributario.

<sup>27</sup> Tal es el caso del levantamiento indebido de medidas cautelares.

Entidad, serán responsables solidarios civilmente por el perjuicio que se cause cuando se inicie un Procedimiento sin que el acto o resolución administrativa que determine la obligación hubiese sido debidamente notificado.

En ese marco, a diferencia de otras regulaciones<sup>28</sup> en donde se ve reflejada la relevancia del presupuesto formal para la existencia de una deuda exigible en cobranza coactiva, en el Código Tributario no encontramos una referencia clara sobre el mismo, hecho que debería ser el punto de partida para una reforma sobre dicha regulación en la mencionada norma.

#### IV. ¿QUÉ IMPLICANCIAS GENERA LA NULIDAD DE LA NOTIFICACIÓN DEL VALOR QUE CONTIENE LA DEUDA EXIGIBLE EN COBRANZA COACTIVA?

Del acápite anterior hemos podido notar la existencia de dos causales que generan la existencia de una deuda exigible en cobranza coactiva, la primera de ellas es la emisión de un valor que contenga una deuda tributaria cierta y la segunda es su correcta notificación, sin embargo no es cierto afirmar que en principio ambas causales estén ligadas indefectiblemente.

Como señala Morón Urbina, ambos tienen vidas jurídicas independientes, la notificación es un acto ulterior al acto administrativo que tiene como objetivo que el mismo tenga eficacia, lo que implica una garantía para el deudor tributario en defensa de sus derechos frente a la Administración Tributaria<sup>29</sup>.

En ese orden de ideas, al parecer la notificación del valor que contiene a la deuda tributaria que se convertirá en deuda exigible en cobranza coactiva, no tendría una relevancia respecto al cuestionamiento de la validez del acto propiamente dicho.

No obstante, de la lectura del artículo 115 del Código Tributario, se puede observar que es en base a la notificación válida

---

<sup>28</sup> Tal es el caso de la Ley N° 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, conforme lo indicado en los párrafos anteriores.

<sup>29</sup> MORÓN URBINA, Juan Carlos. Ob. cit., p. 166.

de los mencionados valores, que posteriormente se van a emitir otros actos dentro del procedimiento coactivo como la REC, el levantamiento de medidas cautelares, la acumulación de resoluciones coactivas, etc.

Conforme a ello, una consecuencia inmediata de la verificación de la invalidez de la notificación de los citados valores que generan la deuda exigible, será que el procedimiento de cobranza coactiva se retrotraerá para esperar que la Administración Tributaria nuevamente efectúe la notificación de los mismos y se genere válidamente la deuda exigible en cobranza coactiva conforme el mencionado artículo.

Es por este motivo que podemos afirmar que la consecuencia de la notificación inválida del valor que contiene la deuda exigible en cobranza coactiva no es la nulidad del valor que contiene la mencionada deuda, sino la conclusión del procedimiento de cobranza coactiva producto de la inexistencia del carácter de deuda exigible en cobranza coactiva, ya que el valor que contiene al mismo ha perdido eficacia.

Como hemos indicado anteriormente, si revisamos en el Código Tributario, no vamos a encontrar este supuesto de manera taxativa, y ello tiene su explicación en el hecho que es a partir de la notificación de la REC, que el procedimiento de cobranza coactiva se vuelve una facultad exclusiva del Ejecutor Coactivo. En ese marco el primer párrafo del artículo 119 de la mencionada norma, indica lo siguiente:

“Ninguna autoridad ni órgano administrativo, político, ni judicial podrá suspender o concluir el Procedimiento de Cobranza Coactiva en trámite con excepción del Ejecutor Coactivo (...)”.

No obstante el ejecutor deberá sujetarse a lo dispuesto en los supuestos por los que se puede concluir el procedimiento, los cuales se encuentran tipificados en el inciso b) de la citada norma.

Si revisamos los supuestos contenido en dicho inciso, no vemos ninguna referencia que indique que el ejecutor deberá concluir el procedimiento de cobranza coactiva por la nulidad de la notificación del valor que lo genera, aunque de manera

indirecta los numerales 1 y 9 refieren a la oportunidad en que el contribuyente interpone un recurso impugnatorio partiendo de una notificación que se entiende que debió haber sido efectuada válidamente:

*“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.*

(...)

*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 137 o 146”.*

Es por este motivo que si un contribuyente pretende alegar la nulidad del procedimiento de cobranza coactiva por existir vicios en la notificación del valor que lo originó, el Ejecutor Coactivo en principio no podrá amparar su solicitud ya que a pesar de lo evidente del tema, dicho supuesto no se encuentra tipificado en el inciso b) del artículo 119 del Código Tributario. La explicación de ello tal vez se encuentre en el hecho que el legislador ha querido indicar que la potestad que tiene el ejecutor coactivo para dar por concluido el procedimiento de cobranza coactiva está referida únicamente a la certeza de la existencia de un cuestionamiento del presupuesto material por el que se considera deuda exigible<sup>30</sup>. Sin embargo dicha potestad no llega hacia el cuestionamiento del presupuesto formal o procedimental.

Es importante acotar además que si bien el numeral 1 del artículo 116 del Código Tributario, menciona que el ejecutor coactivo tiene la potestad de verificar la exigibilidad de la deuda tributaria a

---

<sup>30</sup> Conforme los numerales 1 y 9 del artículo 119° del Código Tributario, motivo por el cual el ejecutor puede dar por concluido el procedimiento de cobranza coactiva.

fin de iniciar el procedimiento de cobranza coactiva (lo cual como hemos visto, resulta de la verificación del presupuesto formal), ello no implica afirmar que posee facultades resolutorias sobre controversias respecto a la validez de la notificación efectuada ya que su revisión sólo es a nivel formal, tal como lo ha indicado el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 01380-1-2006<sup>31</sup>.

Entonces, es conveniente revisar cuál es el mecanismo adecuado por medio del cual el contribuyente puede solicitar la conclusión del procedimiento coactivo como consecuencia de los vicios en la notificación de los valores por los que se iniciaron.

## V. LA QUEJA COMO “INSTRUMENTO IDÓNEO” PARA PODER ALEGAR LA NULIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

La queja es un medio excepcional de naturaleza procedimental. Esta naturaleza tiene sentido porque busca subsanar los errores de tramitación incurridos en el procedimiento tributario. Por lo tanto, la misma es definida como 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.

Es importante mencionar que la queja tiene como característica el ser una vía residual, es decir si el asunto controvertido se está ventilando en un procedimiento de reclamación, no es conveniente que paralelamente se esté discutiendo el aspecto procedimental

---

<sup>31</sup> En ese sentido, en la mencionada resolución el Tribunal Fiscal ha indicado: *“Lo expuesto no implica que el ejecutor coactivo se esté atribuyendo facultades resolutorias o que a través de una vía distinta se esté discutiendo materia propia del procedimiento contencioso administrativo tributario, pues en este caso la verificación se limitaría a un tema formal como es la validez de las notificaciones de los valores o resoluciones para efectos de determinar la validez del procedimiento de cobranza coactiva cuestionado, lo que como se ha explicado líneas arriba, deriva de las normas que regulan la materia y que tiene justificación en el derecho a un debido proceso que tienen los administrados.”*

a través de la queja, por cuanto ello podría generar fallos contradictorios en dos instancias independientes.

Como ya hemos venido señalando, al efectuarse una notificación inválida del valor por el cual se genera el procedimiento de cobranza coactiva se genera un vicio procedimental y la queja viene a ser un mecanismo práctico ante estos supuestos, no sólo por su propia naturaleza sino por el hecho que puede ser resuelto en un tiempo menor que un procedimiento contencioso tributario<sup>32</sup>. Es por este motivo que la queja constituye un instrumento idóneo respecto al cuestionamiento de una notificación inválida, ya que si bien en el procedimiento contencioso puede se puede ofrecer mayores garantías de defensa — al no discutirse únicamente aspectos procedimentales sino sustanciales — utilizar dicho mecanismo no resulta una opción práctica, por el tiempo que puede ameritar en resolverse por dicha vía.

Es importante acotar que el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N° 01380-1-2006<sup>33</sup>, la cual es precedente de observancia obligatoria, indicó que procede en vía de queja pronunciarse sobre la validez de la notificación de los valores y/o resoluciones emitidos por la Administración, cuando la deuda tributaria materia de queja se encuentre en cobranza coactiva.

Sobre el particular, podemos observar en el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2006-09 del 15 de marzo de 2006 —por medio del cual se emitió la mencionada resolución— que el Tribunal Fiscal justificó la adopción de dicho criterio, indicando que lo contrario implicaría que el ejecutado quede en una situación de indefensión, no sólo porque deberá esperar que concluya el procedimiento contencioso administrativo para determinar la validez de la notificación, sino que además podría suceder que se prosiga con la cobranza coactiva de una deuda tributaria

---

<sup>32</sup> Recuérdese que la queja se presenta ante el Tribunal Fiscal quien la deberá resolver en el lapso de 20 días hábiles, ello en comparación con el plazo que tiene la Administración Tributaria para resolver un recurso de reclamo, en general, el cual es de 9 meses, conforme el artículo 127 del Código Tributario.

<sup>33</sup> La cual fue publicada en el Diario El Peruano el 22 de marzo de 2006.

que nunca resultó exigible por no haberse notificado válidamente y por tanto tampoco pueda ejercerse el derecho para contradecirla. Además, debe tenerse en cuenta que en estos supuestos, no habría causal para suspender aun temporalmente la cobranza coactiva.

A través de este criterio el Tribunal Fiscal dejó en claro la opción que posee el contribuyente respecto a la utilización de la queja para poder dar por concluido el procedimiento de cobranza coactiva como consecuencia de vicios en la notificación de los valores lo cual implicará la nulidad de los actos posteriores que se generaron como consecuencia del mismo.

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10499-3-2008<sup>34</sup> que también constituye precedente de observancia obligatoria, se ha indicado que corresponde al Tribunal Fiscal ordenar a la Administración Tributaria la devolución de los bienes embargados cuando se determine que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido y se declare fundada la queja, aplicándose este criterio únicamente cuando se trate de devolución de dinero que fue objeto de embargo en forma de retención y que luego haya sido imputado por la Administración a las cuentas deudoras del contribuyente.

## **VI. LA PREFERENCIA DE LA NOTIFICACIÓN PERSONAL COMO PRESUPUESTO DE LA DEUDA EXIGIBLE EN COBRANZA COACTIVA ¿DERECHO O GARANTÍA?**

Un aspecto adicional que debemos señalar es que tanto la regulación en el Código Tributario como los pronunciamientos del Tribunal Fiscal, han indicado la prevalencia de la notificación personal sobre la notificación edictal o también conocida como notificación por publicación.

Por este motivo, si bien de la redacción del artículo 104 del Código Tributario, se entiende que la Administración Tributaria en teoría puede utilizar cualquier medio para poner en conocimiento del interesado un acto o resolución administrativa por el que quede

---

<sup>34</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 10499-3-2008, emitida el 2 de setiembre de 2008 y publicada el 11 de abril de 2008.

constancia de la práctica de notificación<sup>35</sup>, será siempre preferible la realización previa de la notificación personal, sin dejar de lado las estipulaciones señaladas en la citada norma.

Dicha lógica ha sido entendida por el Tribunal Fiscal, conforme lo podemos observar en la Resolución N° 16001-11-2012<sup>36</sup>, por medio de la cual ha señalado que la notificación mediante publicación es de carácter excepcional y procede siempre que no pueda realizarse la notificación por correo certificado o por mensajero en el domicilio fiscal del deudor tributario.

La doctrina procesal<sup>37</sup> entiende que este supuesto es consecuencia de afirmar que el contribuyente tiene derecho a no sufrir indefensión, lo cual implica que se debe obligar al legislador y al intérprete a privilegiar la notificación personal. Ello porque esta forma de notificación se ajusta más a las exigencias constitucionales que cualquier otra, por lo que la notificación por publicación debe ser considerada como último recurso.

Por ello, dado el carácter de “ficción jurídica” que tienen este tipo de notificaciones, es necesario, primero, entenderlos como una excepción, y segundo, con base a tal carácter, interpretar muy estrictamente su posible aplicación<sup>38</sup>.

Bajo este marco en España se ha desarrollado lo que se conoce como el “test de la legitimidad constitucional del procedimiento edictal”<sup>39</sup>, por medio de la cual el Tribunal Constitucional Español establece un criterio para valorar la legitimidad de dicha comunicación, la cual debe quedar sometida a condiciones rigurosas:

---

<sup>35</sup> Recuérdese que el primer párrafo de la mencionada norma establece que: “La notificación de los actos administrativos se realizará por *cualquiera* de las siguientes formas”.

<sup>36</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 16001-11-2012, emitida el 25 de setiembre de 2012.

<sup>37</sup> YELAMOS BAYARRI, Estela. *Nulidad procesal y comunicaciones fallidas. La urgencia de un replanteamiento*. Barcelona: Atelier, 2006, p. 187.

<sup>38</sup> YELAMOS BAYARRI, Estela. Ob. cit., p. 190.

<sup>39</sup> Conforme la Sentencia del Tribunal Constitucional Español N° 135/1997 del 21 de julio de 1997. Fundamento jurídico N° 5.

“a) Haber agotado antes otras modalidades de citación con más garantías.

Constancia formal de haberse intentado la práctica de los medios ordinarios de citación, y,

Que la resolución judicial de considerar al denunciado como persona en ignorado paradero o con domicilio desconocido se funde en un criterio de razonabilidad que lleve a la convicción de la ineficacia de aquellos otros medios normales de comunicación”.

Como hemos indicado anteriormente existe por parte de la Administración Tributaria la obligación de dar a conocer a los administrados los actos que afecten su esfera de derechos e intereses, no obstante la notificación personal es la manera más idónea de conseguir tal fin.

Sin embargo, a mi parecer dicha afirmación no debe implicar que la notificación personal sea considerada como un derecho del contribuyente. Si afirmamos lo contrario, el contribuyente estaría en la posibilidad de poder dilatar innecesariamente el momento por medio del cual se considere recepcionado el acto de comunicación y no obstante que posteriormente pueda tener conocimiento del acto — a través de la notificación tácita —, ello no tendría eficacia ya que la notificación personal constituiría un derecho.

Como contraparte, sí podemos afirmar que la notificación como presupuesto de la deuda exigible en cobranza coactiva constituye una garantía para tutelar derechos, ello porque al ser notificado válidamente, el contribuyente se encontrará en una posición distinta respecto del nuevo acto (el acto notificado) y se desenvolverá como crea conveniente respecto de esa nueva posición, sea utilizando algún medio de extinción de la obligación tributaria o interponiendo un recurso impugnatorio para cuestionar su validez, hechos que generan la conclusión del procedimiento de cobranza coactiva conforme el inciso b) del artículo 119 del Código Tributario. De lo contrario, se puede generar la

“indefensión material”<sup>40</sup> del mismo, frente a la posibilidad que tiene de poder cuestionar la validez de la deuda tributaria que se le impone a través de un valor.

En nuestra regulación, el sustento de este planteamiento encuentra su explicación en el hecho que la Administración Pública en general tiene un “deber especial de protección” de los derechos fundamentales de la persona, los cuales pueden generarse como consecuencia del incumplimiento de formalidades u omisiones, tal como lo ha indicado el Tribunal Constitucional en la STC N° 5637-2006-PA/TC<sup>41</sup>:

“Los poderes públicos, en general, tienen un *deber especial de protección de los derechos fundamentales de la persona*. Tal deber de protección exige la actuación positiva de aquéllos. Tratándose de órganos administrativos, tal función comprende todas aquellas actuaciones positivas que la Constitución o las leyes le atribuyen para la protección de los derechos fundamentales, tanto frente a actos del propio Estado como respecto a los provenientes de particulares. En consecuencia, si un órgano administrativo omite el cumplimiento de la actuación positiva destinada a la protección de derechos fundamentales de la persona frente a actos del propio Estado o de particulares, habrá incurrido en la omisión de su deber de protección de derechos fundamentales y, en consecuencia, los habrá afectado. Como se aprecia, la lesión de derechos fundamentales del órgano administrativo tiene lugar aquí no como consecuencia de una acción, sino por la “omisión de una actuación positiva”.

---

<sup>40</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional Expediente N° 09537-2006-AA/TC del 12 de noviembre de 2007. Fundamento Jurídico N° 2.

La falta de notificación, además de constituir un vicio que puede terminar con la nulidad de un acto procesal, en determinados casos puede tener relevancia constitucional; en particular cuando produce un estado de indefensión material, es decir, en aquellos supuestos en que el justiciable se ve impedido, de modo injustificado, de argumentar a favor de sus derechos e intereses legítimos, con el consiguiente perjuicio para tales derechos o intereses.

<sup>41</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional Expediente N° 5637-2006-PA/TC, publicada el 4 de agosto de 2007.

## VII. ALGUNOS CRITERIOS APLICADOS POR EL TRIBUNAL FISCAL RESPECTO A LA NULIDAD DE LA NOTIFICACIÓN DURANTE EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

En nuestra investigación hemos podido observar algunos criterios aplicados por el Tribunal Fiscal respecto al tema materia de análisis, partiendo quejas por medio de las cuales el contribuyente ha alegado la nulidad del procedimiento coactivo como consecuencia de la invalidez de la notificación del acto por el cual se originó la deuda exigible en cobranza coactiva. En aplicación del criterio que hemos expuesto el Tribunal ha resuelto casos en los que la deuda exigible se encontraba en cobranza coactiva, ordenándose la nulidad del procedimiento y el levantamiento de medidas cautelares, tal como podemos ver a continuación:

### **7.1 Imposibilidad de alegar la nulidad del procedimiento de cobranza coactiva por considerar que el acuse de notificación del valor no es el "instrumento idóneo"**

Existen casos por medio de los cuales el contribuyente ha intentado interponer medios probatorios para desvirtuar el momento en que se realizó la diligencia por parte del notificador, sin embargo la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01296-7-2009<sup>42</sup> ha indicado al respecto que, de acuerdo a reiterada jurisprudencia como las RTFs. N° 6743-1-2006 y 3126-4-2008, la constancia de notificación que obra en los archivos de la Administración Tributaria es el documento idóneo que acredita la fecha de realización de la diligencia, siendo responsabilidad de la entidad y de sus funcionarios el verificar la veracidad de la información contenida en él, por lo que corresponde al Tribunal Fiscal merituar dichos documentos a fin de emitir pronunciamiento.

---

<sup>42</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 01296-7-2009 emitida el 12 de febrero de 2009.

## **7.2 Nulidad del procedimiento de cobranza coactiva por inconsistencias en el número del DNI consignado en el acuse de notificación del valor por el que se generó**

Podemos observar supuestos en los cuales se ha declarado la nulidad del procedimiento de cobranza coactiva cuando el acuse de notificación del valor que lo generó contiene inconsistencias en la información consignada en ella referida al Documento Nacional de Identidad (DNI).

Sobre el particular, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06877-4-2006<sup>43</sup>, respecto a un cargo de notificación de una Resolución de Multa, indicó que si bien en la misma se consignó el nombre de la persona que la recibió a nombre del quejoso señalándose su número de DNI, así como que el vínculo con el obligado y su firma; sin embargo, de la copia del DNI se observa que el número del mismo y la firma son distintos a los consignados en el referido cargo.

En este caso al no indicarse observación alguna del notificador refiriéndose a que presentó un documento distinto al DNI al cual corresponde el número consignado o que se negaron a presentar el mismo, se concluyó que el notificador no actuó diligentemente, comprobándose inconsistencias en la información que obra en la constancia, hecho que le restó fehaciencia al acto de notificación, criterio que también fue recogido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s 06871-5-2005<sup>44</sup>, 7575-5-2005<sup>45</sup>, 7284-1-2005<sup>46</sup> y 4253-1-2005<sup>47</sup>.

En consecuencia la multa que contenía el cuestionado acuse no resultaba exigible coactivamente, y por tanto la Administración Tributaria emitió indebidamente la REC que dio inicio al procedimiento de cobranza coactiva, lo que generó que se declarara

---

<sup>43</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 06877-4-2006 del 15 de diciembre de 2006.

<sup>44</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 06871-5-2005 del 11 de noviembre de 2005.

<sup>45</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 7575-5-2005 del 6 de mayo de 2008

<sup>46</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 7284-1-2005 del 13 de octubre de 2009.

<sup>47</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 4253-1-2005 del 9 de febrero de 2011.

fundada la queja, y se ordene a la Administración Tributaria dejar sin efecto el procedimiento iniciado indebidamente, así como levantar las medidas cautelares trabadas al interior del mismo.

### **7.3 Nulidad del procedimiento de cobranza coactiva como consecuencia de la utilización indebida de la presunción del domicilio fiscal indicada en el artículo 12 del Código Tributario**

En otro caso vemos como se resolvió una queja respecto de la notificación de un valor cuando el deudor tributario aparentemente no fijó un domicilio fiscal y la Administración Tributaria, notificó el valor en el domicilio del DNI del quejoso.

Sobre el particular, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07785-2-2005<sup>48</sup> desarrolla un caso en el que un contribuyente cuestionó la notificación de los valores que se emitieron como resultado de una fiscalización, señalando que tomó conocimiento de la existencia del procedimiento de cobranza coactiva con la notificación de diversas resoluciones coactivas mediante las cuales la Administración Tributaria dispuso trabar embargos sobre sus bienes muebles e inmuebles.

La Administración Tributaria consideró aplicar lo estipulado en el artículo 12 del Código Tributario el cual señala que cuando las personas naturales no fijen un domicilio fiscal, se presume como tal, sin admitir prueba en contrario, cualquiera de los siguientes lugares: a) el de su residencia habitual, presumiéndose ésta cuando exista permanencia en un lugar mayor a seis (6) meses, b) aquel donde desarrolla sus actividades civiles o comerciales, c) aquél donde se encuentran los bienes relaciones con los hechos que generan las obligaciones tributarias, d) El declarado ante el Registro Nacional de Identificación y Estado Civil (RENIEC); agregando que, en caso de existir más de un domicilio fiscal en el sentido de dicho artículo, el que elija la Administración Tributaria.

---

<sup>48</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 07785-2-2005 del 22 de diciembre de 2005.

En ese orden de ideas, el Tribunal Fiscal observó que en las constancias de notificación se consignó el domicilio que se encuentra registrado en la RENIEC, sin embargo indicó que asumir dicha presunción no es suficiente, ya que es importante la verificación previa por parte de los funcionarios de la Administración, de constatar que el domicilio a notificar haya sido previamente informado y el mismo figure en el Comprobante de Información Registrada, por lo que en este caso se consideró que la Administración Tributaria no notificó los valores materia de cobranza conforme a ley, y que la deuda comprendida en los mismos no tenía el carácter de exigible coactivamente, por lo que se declaró fundada la queja, ordenándose a la Administración Tributaria dejar sin efectos el procedimiento de cobranza coactiva y levantar las medidas cautelares trabadas.

#### **7.4 Nulidad del procedimiento de cobranza coactiva como consecuencia de la notificación conjunta de la Orden de Pago y la Resolución de Ejecución Coactiva**

Un caso particular es el de la notificación conjunta de las órdenes de pago y las RECs, ello porque si bien se puede efectuar válidamente la notificación de la orden de pago, el hecho que se efectúe de manera paralela a la notificación de la REC vulnera el debido procedimiento y el derecho de defensa en sede administrativa.

Conforme a ello, el Tribunal Fiscal emitió en la Resolución N° 04973-1-2007<sup>49</sup> la cual recoge los criterios establecidos en la Sentencia Tribunal Constitucional de fecha 5 de marzo de 2007 recaída en el Expediente N° 03797-2006-PA/TC<sup>50</sup>.

En la mencionada sentencia, el Tribunal Constitucional modificó su criterio en relación con la validez de la notificación conjunta de los citados valores, indicando que: "(...) Aunque se trate de

---

<sup>49</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 04973-1-2007 del 12 de junio de 2007.

<sup>50</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional N° 03797-2006-PA/TC, publicada en el diario oficial El Peruano el 16 de mayo de 2007.

una deuda exigible de acuerdo con la legislación tributaria, ello no implica que la Administración, abusando de sus facultades, notifique en un mismo acto (léase procedimiento coactivo) 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.

En tal sentido, la referida resolución agrega que: (...) de esta última sentencia se deduce que la notificación conjunta de una orden de pago y de su resolución de ejecución coactiva implica una vulneración del debido procedimiento y del derecho de defensa en sede administrativa”.

Por lo que procedió a amparar la queja presentada y disponer que la Administración Tributaria de por concluido el procedimiento de cobranza coactiva de las deudas contenidas en los valores por los que se inició el procedimiento y se levanten las medidas cautelares que se hubieran trabado respecto de dichas deudas.

No obstante este criterio, es importante mencionar que el Tribunal Fiscal ha indicado en la Resolución N° 11257-3-2008<sup>51</sup>, por medio de la cual un contribuyente apeló una resolución de intendencia que declaró inadmisibile su reclamo contra una orden de pago, alegando la notificación conjunta del valor y la REC; que este hecho no guarda relación con la orden de pago sino con su procedimiento de cobranza coactiva por lo que no corresponde a dicha instancia (léase resolución de intendencia) pronunciarse al respecto, por ser la materia de grado la inadmisibilidad.

### **7.5 Nulidad del procedimiento de cobranza coactiva como consecuencia de la imposición indebida al contribuyente de la condición de “no habido”**

El tema se origina con la obligación que tienen los contribuyentes y responsables de declarar y mantener actualizada la dirección de su domicilio fiscal, tal como lo establece el numeral

---

<sup>51</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N°11257-3-2008 del 19 de setiembre de 2008.

1 del artículo 87 del Código Tributario, el cual indica que, de efectuarse cambios en el domicilio fiscal del contribuyente, éstos se deben comunicar a la SUNAT dentro del plazo de un (1) día hábil de producido el hecho.

En un caso en particular la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00090-1-2009<sup>52</sup>, ha precisado el procedimiento por el cual un contribuyente puede adquirir la condición de no hallado conforme al numeral 4.1 del artículo 4 del Decreto Supremo N° 041-2006-EF<sup>53</sup>, el cual indica que se adquirirá tal condición, si al notificársele los documentos mediante correo certificado o mensajero o al efectuarse la verificación del domicilio fiscal, se presente alguna de las siguientes situaciones: 1) la negativa de recepción de la notificación o negativa de recepción de la constancia de verificación del domicilio fiscal por cualquier persona capaz ubicada en el domicilio fiscal, 2) la ausencia de persona capaz en el domicilio fiscal o éste se encuentre cerrado, y 3) la inexistencia de la dirección declarada como domicilio fiscal.

El Tribunal Fiscal precisa, conforme a lo tipificado en la citada norma, que para determinar la condición de no hallado las situaciones señaladas en los numerales 1 y 2, deben producirse en tres (3) oportunidades en días distintos, considerando para este último cómputo todas las situaciones que se produzcan, aun cuando pertenezcan a un solo numeral o a ambos, independientemente del orden en que se presenten y que las situaciones señaladas deberán ser anotadas en el acuse de recibo o en el acuse de la notificación a que se refieren los incisos a) y f) del artículo 104 del Código Tributario.

En ese sentido conforme artículo 6 del mencionado decreto supremo, la SUNAT procederá a requerir al deudor tributario que adquirió la condición de no hallado para que cumpla con declarar o confirmar su domicilio fiscal hasta el último día hábil del mes en el que se le efectúa el requerimiento, bajo apercibimiento de

---

<sup>52</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 00090-1-2009 del de 7 de enero de 2009.

<sup>53</sup> Norma que regula las condiciones de no hallado y de no habido para efectos tributarios respecto de la SUNAT, publicada el 12 de abril de 2006.

asignarle la condición de “no habido”, por tanto, los deudores tributarios que no cumplan con declarar o confirmar su domicilio fiscal dentro de dicho plazo, adquirirán tal condición en la fecha en que se efectuó la publicación a que se refiere el numeral 8.1 del artículo 8 de la citada norma, sin que para ello sea necesario la emisión y notificación de acto administrativo adicional alguno. Entonces es a partir de la condición de no habido que la Administración Tributaria tiene expedito el camino para efectuar la notificación por publicación conforme lo señalado en el inciso e) del artículo 104 del Código Tributario.

En nuestro caso particular, el Tribunal Fiscal analizó el acuse de notificación de una resolución de intendencia que resolvió el reclamo de los valores que dieron inicio a la cobranza coactiva de la deuda contenida en resoluciones de determinación y resoluciones de multa, y se observó que en la misma se consignó que fue notificada en el domicilio fiscal del quejoso con fecha 26 de agosto de 2008; sin embargo, de la documentación que remitió la Administración Tributaria, se observó que el contribuyente tenía la condición de no habido desde el 31 de octubre de 2007, por lo que correspondía que se le notificara mediante publicación en el página web de la Administración Tributaria, lo que implicó que el Tribunal considerara que dicha diligencia no se realizó conforme a ley; por lo que no se le amparó la queja presentada en este extremo;

En otro caso similar, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03212-4-2008<sup>54</sup> nos indica un supuesto en el cual el Ejecutor Coactivo impuso una medida cautelar de embargo en forma de retención sobre las cuentas bancarias de un contribuyente y el mismo alegó la nulidad de notificación de los valores que generaron el procedimiento de cobranza coactiva indicando que las mismas fueron notificadas por publicación indebidamente.

En este caso el Tribunal Fiscal analizó los acuses de notificación e indicó que conforme con lo establecido en las Resoluciones

---

<sup>54</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 03212-4-2008 del 12 de marzo de 2008.

N° 03606-4-2006<sup>55</sup>, 5024-4-2006<sup>56</sup> y 02979-4-2007<sup>57</sup>, no resulta suficiente el hecho de haber consignado en la constancia “se mudó de domicilio”, habiendo correspondido que la Administración hubiera consignado la negativa de recepción.

Ello porque, conforme a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07212-5-2003 del 12 de diciembre de 2003 y N° 00850-5-2004, del 18 de febrero de 2004, el hecho que en las constancias de los actos de notificación se haya consignado que el contribuyente se mudó del lugar señalado como domicilio fiscal no implica que el domicilio fiscal haya variado, toda vez que mientras no se haya comunicado a la Administración su cambio, dicho domicilio fiscal conservará su validez, por lo que en tales casos la notificación debe efectuarse de acuerdo a lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario. Por dicha razón se declaró fundada la queja en dicho extremo y se ordenó el levantamiento de los embargos.

Otro caso es el indicado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04685-2-2006<sup>58</sup>, en la que para levantar el embargo en forma de retención, el Tribunal analizó el acuse de notificación del valor que generó la deuda exigible en cobranza coactiva, observando que en el mismo se indicó “destinatario desconocido”, motivo por el cual la Administración Tributaria efectuó la notificación por publicación.

En ese sentido, el Tribunal indicó, conforme lo señalado en las Resoluciones N° 04685-2-2009 del 29 de agosto de 2006 y N° 06906-5-2006 del 19 de diciembre de 2006, que el hecho que se haya consignado como resultado de la diligencia de notificación que el destinatario era desconocido, no supone que el contribuyente y el domicilio fiscal en el que ésta se realizó tengan la condición de “no hallado” o “no habido”, toda vez que tales circunstancias no impiden que los referidos actos de la Administración fueran notificados conforme con los procedimientos establecidos por los

---

<sup>55</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 03606-4-2006 del 28 de junio de 2006.

<sup>56</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 5024-4-2006 del 15 de setiembre de 2006.

<sup>57</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 02979-4-2007 del 28 de mayo de 2007.

<sup>58</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 04685-2-2006 del 29 de agosto de 2006

incisos a) o f) del artículo 104 del Código Tributario, en virtud de los cuales debió dejarse constancia del acuse de recibo, la negativa de recepción o mediante cedulón, en el caso que no hubiera persona capaz en el domicilio fiscal o éste se encontrara cerrado, por lo que no debió efectuarse la notificación por publicación.

Se indicó además que el hecho que se haya marcado la opción preimpresa “destinatario desconocido” como motivo de la no entrega, no implica que el resultado de la diligencia haya sido la negativa a la recepción ya que este último supuesto debe ser señalado expresamente. Como consecuencia de ello se declaró fundada la queja en dicho extremo.

### **7.6 Imposibilidad de alegar la nulidad del procedimiento de cobranza coactiva como consecuencia de la recepción del acuse del valor por una “persona desconocida”**

En muchos casos los contribuyentes han intentado cuestionar la validez de la notificación del valor indicando que lo recibió una “persona desconocida”. Sobre el particular, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00771-3-2010<sup>59</sup>, se observó la constancia de notificación de la orden de pago por el que se inició la cobranza coactiva, indicando que fue efectuada el 19 de octubre de 2007 en el domicilio fiscal del contribuyente bajo la modalidad de acuse de recibo, verificándose el nombre y firma de la persona que lo recibió e incluso que no exhibió su documento de identidad; por lo que la diligencia fue efectuada conforme a lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

En ese sentido, respecto a lo alegado por el contribuyente sobre que no conoce a la persona con la que se llevó a cabo la notificación, el Tribunal Fiscal indicó que ello resulta irrelevante para efecto de la validez legal de la diligencia, ya que el Código Tributario permite que las notificaciones se efectúen con la persona que se encuentre en el domicilio fiscal del contribuyente, conforme al criterio establecido por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N°

---

<sup>59</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 00771-3-2010 del 22 de enero de 2010.

04697-5-2009<sup>60</sup> y 02957-3-2009<sup>61</sup>, 04763-4-2009<sup>62</sup>, entre otras; por lo que se concluyó que la deuda contenida en la orden de pago era exigible coactivamente en los términos del inciso c) del artículo 115 del Código Tributario, declarándose infundada la queja.

### **7.7 Imposibilidad de alegar la nulidad del procedimiento de cobranza coactiva indicando que el acuse de los valores contiene “firmas falsas”**

En algunas ocasiones los contribuyentes han alegado la invalidez de la notificación del valor que contiene la deuda exigible en cobranza coactiva, indicando que la firma que se encuentra consignada en el acuse del valor no coincide con la que se encuentra registrada en la RENIEC.

En este caso la Resolución del Tribunal Fiscal N° 17003-7-2010<sup>63</sup> la cual es precedente de observancia obligatoria, ha establecido que no procede que el Tribunal analice y se pronuncie sobre la autenticidad de las firmas consignadas en los cargos de notificación relacionados con actos emitidos por la Administración Tributaria y la fehaciencia de la diligencia de notificación, en tanto no exista resolución judicial firme o mandato judicial concediendo una medida cautelar que pronuncie sobre la falsificación de firmas.

### **7.8 Nulidad del procedimiento de cobranza coactiva como consecuencia de omisiones en el acuse de notificación por Cedulón**

Existen casos por los cuales, si bien se efectuó la notificación por Cedulón conforme lo establecido en el artículo 104 del Código Tributario, se generaron situaciones que originaron la invalidez del acuse de notificación al no acatar lo estipulado en el inciso f) del artículo 104 del Código Tributario. Recuérdese que esta modalidad

---

<sup>60</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 04697-5-2009 del 21 de mayo de 2009.

<sup>61</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 02957-3-2009 del 31 de marzo de 2009.

<sup>62</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 04763-4-2009 del 21 de mayo de 2009.

<sup>63</sup> Publicada en el diario oficial El Peruano el 30 de diciembre de 2010

se realiza cuando en el domicilio fiscal no hubiera persona capaz alguna o estuviera cerrado, fijándose el mismo en dicho domicilio y dejándose los documentos en sobre cerrado, bajo la puerta.

Sobre el particular, en un caso por medio del cual el contribuyente cuestionó la notificación de una resolución de multa por el que le inició el procedimiento coactivo, el Tribunal Fiscal indicó por medio de la Resolución N° 02759-1-2007<sup>64</sup> que si bien en la constancia de notificación del valor figura que el notificador visitó el domicilio fiscal del quejoso el día 4 de enero de 2006 encontrándolo cerrado, motivo por el cual efectuó la notificación por Cedulón; en el mismo no se hizo mención a si el documento a notificar fue dejado en sobre cerrado bajo la puerta del domicilio, como lo exige el artículo 104 del Código Tributario, por lo que no se encuentra acreditado que la notificación se efectuó en la forma que se establece en el inciso f) del mencionado artículo. Por lo que se declaró fundada la queja en dicho extremo.

En otro caso, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11621-4-2012<sup>65</sup>, si bien no se cuestionó de manera directa el procedimiento de cobranza coactiva, el Tribunal indicó que de la revisión del cargo de notificación del referido valor, este habría sido efectuado mediante Cedulón, y sin embargo no se consignó el motivo por el que se utilizó esta modalidad de notificación, motivo por el cual la misma no se efectuó conforme a lo dispuesto en el artículo 104 del Código Tributario. Por ello, no se acreditó que la deuda contenida en tal valor fuera exigible coactivamente al amparo del inciso a) del artículo 115 del Código Tributario, por lo que la Administración Tributaria no se encontraba habilitada a iniciar la cobranza coactiva respecto de dicha deuda.

## VIII. CONCLUSIONES

De acuerdo a lo que hemos venido afirmando a lo largo del presente estudio, podemos concluir que la posibilidad del

---

<sup>64</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 02759-1-2007 del 23 de marzo de 2007.

<sup>65</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 11621-4-2012 del 13 de julio de 2012.

ejercicio del derecho de defensa dentro del procedimiento de cobranza coactiva presupone que quienes participan en el mismo tengan el conocimiento, previo y oportuno, de los diferentes actos administrativos que los pudieran afectar como consecuencia de su exigibilidad, tal es el caso de las medidas cautelares dictadas como consecuencia del vencimiento del plazo que otorga la REC.

Esto quiere decir que, independientemente que los vicios en el acuse de notificación del valor generen que la deuda tributaria no sea exigible coactivamente, no debe perderse de vista que dicho hecho además origina la nulidad de la REC por la cual se inició el procedimiento.

En ese orden de ideas, considero que no es acertado afirmar que el procedimiento de cobranza coactiva, iniciado como consecuencia de la notificación indebida del valor que genera la deuda exigible, sea denominado como “indebido”, cuando lo correcto es afirmar que nunca existió dicho procedimiento como hecho jurídico ya que nunca se configuró el presupuesto de deuda exigible establecido en el artículo 115 del Código Tributario, que faculta a la Administración Tributaria a la emisión de una REC y posterior imposición de medidas cautelares.

Es por este motivo que la respuesta de la Administración Tributaria como del Tribunal Fiscal ante estos casos debe ser única y uniforme, lo cual incluye a la potestad que debería tener el Ejecutor Coactivo para poder declarar la conclusión del procedimiento coactivo en base a dicho supuesto. No obstante, por el hecho de que su potestad sólo se basa en “verificar” la exigibilidad<sup>66</sup> y no de resolver respecto a este tipo de controversias, que es la queja y no el recurso de reclamación, la vía procedimental adecuada para poder declarar la nulidad del procedimiento de cobranza coactiva como consecuencia de la notificación indebida del valor que contenía la deuda exigible.

## IX. RECOMENDACIONES

---

<sup>66</sup> Conforme el numeral 1 del artículo 116 del Código Tributario.

Se debería establecer de manera taxativa en el numeral 1 del artículo 116 del Código Tributario, que la potestad de “verificación” de la exigibilidad que tiene el Ejecutor Coactivo, comprende el análisis y valoración del presupuesto material (la correcta emisión del valor) y el presupuesto formal (la correcta notificación del valor) de la deuda exigible en cobranza coactiva; lo cual cerraría toda posibilidad de interpretación de que su labor sólo consiste en una mera verificación de si se emitieron o no los mismos.

Se debería incluir dentro de los supuestos por los cuales el Ejecutor Coactivo deba concluir del procedimiento de cobranza coactiva, establecidos en el inciso b) del artículo 119 del Código Tributario, el hecho que no se haya efectuado una correcta notificación del valor que genera la deuda exigible e cobranza coactiva.

No se debe dejar de lado el hecho que el Ejecutor Coactivo también tiene la potestad de revocar sus propios actos a través de la emisión de una Resolución Coactiva, cuando detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia; o declarar su nulidad, cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, como lo indican los artículos 108 y 109 del Código Tributario. La implementación de una regulación que permita una gestión adecuada de los procedimientos coactivos, generará que se aligere la carga procesal que actualmente tiene el Tribunal Fiscal como consecuencia de la interposición de quejas por parte de los contribuyentes.

## BIBLIOGRAFÍA

- DANÓS ORDOÑEZ, Jorge: “El procedimiento de Cobranza Coactiva como manifestación de la potestad de la administración pública de ejecución forzosa de sus actos.” En: Themis N° 32, Revista de Derecho, Lima, 1995, pp.43 a 50.
- DROMI, José Roberto: Derecho Administrativo. Lima: Gaceta Jurídica, 2005, II.
- GAMERO CASADO: Los Medios de Comunicación en el Procedimiento Administrativo Común. Andalucía: Tirant lo Blanch, 2001.

- MORÓN URBINA, Juan Carlos: *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. 6a. edición. Lima: Gaceta Jurídica, 2007.
- RAMOS MENDEZ, Francisco: *El sistema procesal español*. Barcelona: Bosh, 7ma edición, 2005.
- ROBLES MORENO, Carmen et al.: *Código Tributario: Doctrina y Comentarios*, Lima: Instituto Pacífico S.A.C, 2 Ed, 2009.
- ROBLES MORENO, Carmen y HUAPAYA GARRIAZO, Pablo: "Algunos apuntes sobre la naturaleza de la Notificación en Materia Tributaria." En: *Revista Actualidad Empresarial*, N° 182, primera quincena, mayo 2009, pp. I-4 a I-8.
- RUBIO CORREA, Marcial, et. al.: *Los Derechos Fundamentales en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Análisis de los artículo 1, 2 y 3 de la Constitución*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2011.
- YELAMOS BAYARRI, Estela: *Nulidad procesal y comunicaciones fallidas. La urgencia de un replanteamiento*. Barcelona: Atelier, 2006.



# La deuda exigible en cobranza coactiva como garantía del debido procedimiento

*Jorge Sarmiento Díaz*

*Abogado por la Universidad de Lima. Maestría en Derecho Tributario por la Universidad de Barcelona. Docente y Conferencista: Congreso de la República, Poder Judicial, Ministerios, SUNAT, SAT de la Municipalidad de Lima, ESSALUD, Consejo del Notariado, Centro de Altos Estudios Nacionales – CAEN, Cámara de Comercio de Lima, CONACO, Colegios de Abogados, de Contadores y de Economistas, de Lima y del interior del país, docente universitario y del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, con sede en Panamá Actualmente es Vocal del Tribunal Fiscal.*

**SUMARIO:** I. DERECHO AL DEBIDO PROCESO Y DEBIDO PROCEDIMIENTO: Antecedentes - Sede jurisdiccional y sede administrativa.— II. PRINCIPIO DEL DEBIDO PROCEDIMIENTO - CONTENIDO: Debido procedimiento - Legislación aplicable - Procedimiento administrativo.— III. DEBIDO PROCEDIMIENTO EN EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA: El procedimiento de cobranza coactiva y el debido procedimiento administrativo - Protección del administrado.— IV. LA DEUDA EXIGIBLE COMO PARTE DEL DEBIDO PROCEDIMIENTO EN COBRANZA COACTIVA: La deuda exigible en cobranza coactiva como garantía del debido procedimiento.— 4.1 Validez y eficacia de las órdenes de pago, resoluciones de determinación y multa.— 4.2 Exigibilidad coactiva de resoluciones de determinación, multa y órdenes de pago - Plazo.— 4.3 Exigibilidad coactiva en la apelación de resoluciones que resuelven reclamaciones de resoluciones de determinación, multa y órdenes de pago - Plazo.— V. CONCLUSIONES.



## I. DERECHO AL DEBIDO PROCESO Y DEBIDO PROCEDIMIENTO

### Antecedentes - Sede jurisdiccional y sede administrativa

En Londres, el 15 de junio de 1215, se aprobó la Carta Magna<sup>1</sup> durante el reinado de Juan I de Inglaterra<sup>2</sup>, quien fue forzado a suscribir esta cédula como consecuencia de las quejas de los Barones —nobles ingleses— ante los problemas sociales y conflictos externos del reino.

Este documento es reconocido como un importante precedente de reconocimiento de libertades individuales<sup>3</sup>; en él se dispuso expresamente el principio que establece que *la ley está por encima de los gobernantes*. Una sección<sup>4</sup> de la Carta señala:

*“Ningún hombre libre podrá ser detenido o encarcelado o privado de sus derechos o de sus bienes, ni puesto fuera de la ley ni desterrado o privado de su rango de cualquier otra forma, ni usaremos de la fuerza*

---

<sup>1</sup> Escrita en latín y denominada: *Carta Magna Libertatum*, que puede ser traducida como *Gran Carta de Libertades*.

<sup>2</sup> Conocido como *Juan sin Tierra*.

<sup>3</sup> Siendo un punto culminante la *Declaración de los Derechos del Hombre* del 26 de agosto de 1789, el que constituye uno de los documentos fundamentales de la Revolución Francesa.

<sup>4</sup> Se le identifica como la *Cláusula N° 39* aunque el texto original fue realizado de corrido, la separación en cláusulas es posterior.

*contra él ni enviaremos a otros que lo hagan, sino en virtud de sentencia judicial de sus pares y con arreglo a la ley del reino”*<sup>5</sup>.

Este texto es considerado origen y antecedente del principio de legalidad<sup>6</sup> <sup>7</sup>, del derecho de defensa<sup>8</sup> y del derecho al debido proceso<sup>9</sup>, principio este último que ha sido desarrollado en la doctrina constitucional y procesal moderna teniendo como ante-

---

<sup>5</sup> “No freemen shall be taken or imprisoned or disseised or exiled or in any way destroyed, nor will we go upon him nor send upon him, except by the lawful judgment of his peers or by the law of the land.”

<sup>6</sup> El profesor español PÉREZ LUQUE, Antonio, en la página 192 de su libro *La Provisión y Pérdida de los Puestos de Trabajo de las Corporaciones Locales*, texto tomado de Books.google.com.pe señala sobre este principio: “En el aspecto positivo resalta la idea de creación, de nacimiento, y bajo esa idea quiere decir que todo nace de la ley. En otras palabras rige el imperio de la ley.”

<sup>7</sup> Principio del derecho público del que se desprende el principio tributario del mismo nombre recogido en el primer párrafo del artículo 74 de nuestra Constitución Política de 1993 que señala: “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades (...)”.

<sup>8</sup> Nuestra Constitución Política de 1993 recoge en el numeral 14 del artículo 139: “El principio de no ser privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso. Toda persona será informada inmediatamente y por escrito de la causa o las razones de su detención. Tiene derecho a comunicarse personalmente con un defensor de su elección y a ser asesorada por éste desde que es citada o detenida por cualquier autoridad.”

<sup>9</sup> Nótese que el debido proceso y el derecho de defensa tienen un fuerte punto de contacto, así en la página 192 de la *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica Andrés Bello de Venezuela*, artículo de URDANETA SALAZAR, Carlos Alberto, denominado “Introducción al Análisis Sistemático de las Medidas Cautelares Atípicas del Código de Procedimientos Civil Venezolano”, texto tomado de Books.google.com.pe, se cita la sentencia N° 05, de 24 de enero de 2001, de la Sala Constitucional del Tribunal de Justicia Supremo venezolano que señala: “El derecho al debido proceso ha sido entendido como el trámite que permite oír a las partes, de la manera prevista en la ley, y que ajustado a derecho otorga a las partes el tiempo y los medios adecuados para imponer sus defensas. En cuanto al derecho a la defensa, la jurisprudencia ha establecido que el mismo debe entenderse como la oportunidad para el encausado o presunto agraviado de que se oigan y analicen oportunamente sus alegatos y pruebas (...)”.

cedente legislativo directo la *Quinta Enmienda de la Constitución Americana*<sup>10 11</sup> que señala en traducción al español:

*“Nadie (...) será privado de la vida, libertad o propiedad sin un debido proceso<sup>12</sup> de ley (...)”*

Actualmente, como parte de la normativa aplicable en nuestro sistema jurídico, tenemos la *Convención Americana sobre Derechos Humanos*<sup>13</sup> conocida también como *Pacto de San José de Costa Rica*, en la que 25 estados americanos<sup>14</sup> pertenecientes a la *Organización de Estados Americanos* –OEA se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar el libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna, estableciendo como medios de protección de estos derechos y libertades, dos órganos como son la *Comisión Interamericana de Derechos Humanos* y la *Corte Interamericana de Derechos Humanos*, esta última, instancia jurisdiccional que aplica la Convención en caso se alegue que uno de los Estados partes ha violado un derecho o libertad protegidos por ésta, siendo necesario que se hayan agotados los procedimientos previstos en la misma, tales como el agotamiento de la jurisdicción interna<sup>15</sup>.

---

<sup>10</sup> *“No person shall be held to answer for a capital, or otherwise infamous crime, unless on a presentment or indictment of a Grand Jury, except in cases arising in the land or naval forces, or in the Militia, when in actual service in time of War or public danger; nor shall any person be subject for the same offense to be twice put in jeopardy of life or limb; nor shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself, nor be deprived of life, liberty, or property, without due process of law; nor shall private property be taken for public use, without just compensation.”*

<sup>11</sup> Enmienda incorporada en 1787.

<sup>12</sup> Subrayado nuestro.

<sup>13</sup> Suscrita en San José de Costa Rica el 22 de noviembre de 1969, en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos y que entró en vigencia el 18 de julio de 1978.

<sup>14</sup> En calidad de suscribientes o en calidad de adheridos. Perú es suscribiente de este documento.

<sup>15</sup> La presentación de la página web de la Corte, [www.corteidh.or.cr](http://www.corteidh.or.cr), señala *“La Corte Interamericana de Derechos Humanos, con sede en San José Costa Rica, es una institución judicial autónoma de la Organización de los Estados Americanos cuyo objetivo es la aplicación e interpretación de la Convención Americana sobre Derechos*

El artículo 8 de la Convención, denominado *Garantías Judiciales*, establece una serie de derechos del sujeto del proceso, como el contenido en el numeral 1 que señala:

*“Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.”*

Este numeral, así como otros del citado artículo 8 de la Convención, contiene el desarrollo de las garantías correspondientes al derecho al debido proceso, así como otras garantías, algunas relacionadas con la presunción de inocencia, doble instancia, derecho de defensa, entre otras; sobre el particular, y en atención a los objetivos del presente estudio, será interesante referirnos a una de las sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos<sup>16</sup> citada del siguiente modo en el Fundamento 12 de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 2050-2002-AA/TC:

*“(…) cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, (la que) tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal, en los términos del artículo 8 de la Convención Americana.”*

*“(…) si bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula ‘Garantías Judiciales’, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, sino al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a efectos de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos.” (párrafo 69). “(…) Cuando la Convención*

---

*Humanos y de otros tratados concernientes al mismo asunto y fue establecida en 1979. Está formada por juristas de la más alta autoridad moral y reconocida competencia en materia de derechos humanos elegidos a título personal”.*

<sup>16</sup> Caso Tribunal Constitucional Vs. Perú, Sentencia de 31 de enero de 2001 (Fondo, reparaciones y costas), párrafo 71.

*se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un “juez o tribunal competente” para la “determinación de sus derechos”, esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de las personas.” (Párrafo 71)”*

De las citas precedentes podemos reconocer que para la Corte Interamericana de Derechos Humanos las garantías del artículo 8 de la Convención, entre las que se encuentran las del debido proceso, no sólo deben ser aplicadas en procesos judiciales sino también en otras instancias relacionadas con actos emanados del Estado.

Como lo afirma el Tribunal Constitucional en el referido fundamento de la sentencia:

*“(...) es doctrina consolidada de este Colegiado que el derecho reconocido en el inciso 3) del artículo 139<sup>17</sup> de la Constitución no sólo tiene una dimensión, por así decirlo, “judicial”, sino que se extiende también a sede “administrativa”.”*

Y en esta otra sentencia que recayó en el expediente N° 01412-2007-PA/TC que en sus Fundamentos 8 y 9 señala:

*“(...) Queda claro, entonces, que la cláusula fundamental contenida en el artículo 139.3 de la Constitución Política del Perú, no es “patrimonio” exclusivo de los procesos jurisdiccionales, sino que el respeto del contenido del debido proceso se hace extensivo a los procesos administrativos públicos.*

*9. En reciente jurisprudencia el Tribunal Constitucional ha precisado que “el fundamento principal por el que se habla de debido proceso administrativo encuentra su sustento en el hecho de que tanto la jurisdicción como la administración están indiscutiblemente vinculadas a la Constitución Política del Estado, de modo que si ésta resuelve asuntos de interés para los administrados, y lo hace a través de procedimientos internos, no existe razón alguna para desconocer las categorías invocables ante el órgano jurisdiccional” (STC 8495-2006-PA/TC).”*

---

<sup>17</sup> El numeral 3 del artículo 139 señala que son principios y derechos de la función jurisdiccional: “La observancia del debido proceso (...)”

En consecuencia, aun teniendo en cuenta que nuestra Constitución Política de 1993 sólo establece expresamente la observancia del debido proceso como un principio y derecho de la función jurisdiccional, es decir, de aplicación expresa por el Poder Judicial, el Tribunal Constitucional — valorando la Convención Americana sobre Derechos Humanos y la jurisprudencia supranacional a cargo de la Corte Interamericana de Derechos Humanos — confirmó reiteradamente la aplicación del derecho al debido proceso en el ámbito administrativo.

## II. PRINCIPIO DEL DEBIDO PROCEDIMIENTO - CONTENIDO

### *Debido procedimiento - Legislación aplicable - Procedimiento administrativo*

Con la vigencia de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, nuestra legislación recoge expresamente el *derecho al debido procedimiento*, conforme se establece en el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar:

*“Principio del debido procedimiento. — Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal Civil es aplicable sólo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo.”*

Notar que la terminología usada no está referida al *debido proceso* sino al *debido procedimiento*, siguiendo la convención jurídica que ha reservado el término “*proceso*” para los aspectos jurisdiccionales<sup>18</sup> y el término “*procedimiento*” para aspectos estrictamente administrativos.

---

<sup>18</sup> Según una mayoritaria doctrina, existe *procedimiento administrativo* en el Estado (Poder Ejecutivo, Legislativo y Judicial) cuando éste realice funciones administrativas y habrá *proceso* cuando el Poder Judicial ejerza su función jurisdiccional.

O como dice Morón Urbina<sup>19</sup>:

*“El principio del debido procedimiento, consiste en la aplicación en sede administrativa de una regla esencial de convivencia en un Estado de Derecho: el debido proceso”*

Asimismo, el artículo 29 de la referida Ley del Procedimiento Administrativo General define el procedimiento administrativo:

*“Se entiende por procedimiento administrativo al conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades, conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados.”*

Como podemos apreciar, el procedimiento administrativo comprende una serie de actos preparatorios cuya finalidad es la producción de un acto administrativo que incide sobre los intereses del administrado.

Por ello, para que el procedimiento que comprende este conjunto de actos previos a la emisión del acto administrativo sea debido, es necesario, conforme al citado numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que el administrado exponga en éste sus argumentos, ofrezca y produzca pruebas y obtenga una decisión motivada y conforme a Derecho, lo que implica que durante el transcurso del anotado procedimiento, se realicen todas las actuaciones que las normas respectivas han previsto y que, con la participación activa del administrado si así la Administración o él lo requiriesen, concluyan con la emisión del acto o actos administrativos respectivos.

---

<sup>19</sup> MORÓN URBINA, Juan Carlos. *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Octava edición, Lima: Gaceta Jurídica, 2009, p. 63.

### III. DEBIDO PROCEDIMIENTO EN EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA<sup>20</sup>

#### *El procedimiento de cobranza coactiva y el debido procedimiento administrativo - Protección del administrado*

El artículo 114 del Código Tributario<sup>21</sup>, sobre la cobranza coactiva como facultad de la administración tributaria, establece que:

*“La cobranza coactiva de las deudas tributarias es facultad de la Administración Tributaria, se ejerce a través del Ejecutor Coactivo, quien actuará en el procedimiento de cobranza coactiva con la colaboración de los Auxiliares Coactivos.*

*El procedimiento de cobranza coactiva de la SUNAT se regirá por las normas contenidas en el presente Código Tributario.*

*La SUNAT aprobará mediante Resolución de Superintendencia la norma que reglamente el Procedimiento de Cobranza Coactiva respecto de los tributos que administra o recauda.”*

En efecto, como es de observarse, el procedimiento de cobranza coactiva se rige por las normas contenidas en el Código Tributario<sup>22</sup> y, adicionalmente para la SUNAT, por las normas de su reglamento<sup>23</sup>, el que señala en el literal a) de su artículo 2:

*“El presente Reglamento es de aplicación para el 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.”*

Como se observa, el procedimiento de cobranza coactiva es un procedimiento llevado a cabo por la Administración, de ahí su carácter administrativo, que comprende una serie de actos destinados a cobrar la deuda tributaria exigible del administrado;

---

<sup>20</sup> Los alcances del presente estudio se circunscriben al procedimiento de cobranza coactiva regulado por el Código Tributario, en tal sentido, no se analiza el procedimiento regulado en la Ley N° 26979, aplicable a Municipalidades.

<sup>21</sup> Decreto Supremo N° 133-2013-EF que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario.

<sup>22</sup> Particularmente los artículos 114 al 123.

<sup>23</sup> Aprobado por Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT.

sin embargo, cabe anotar que éste constituye un procedimiento especialísimo, en la medida que comprende el ejercicio de la facultad coercitiva de la que dispone la Administración para la recuperación de la deuda tributaria impaga.

Sobre este procedimiento cabe señalar que éste constituye un procedimiento de ejecución, y por lo tanto en él no se cuestiona la deuda, sino sólo se realiza la cobranza de ésta, la que consta en un título<sup>24</sup> que la acredita.

Sobre el particular, un debido procedimiento de cobranza coactiva comprende que sean realizadas todas las actuaciones de la forma que las disposiciones<sup>25</sup> prevén, siendo que en caso de existir alguna vulneración, son mecanismos de protección, previstos en el Código Tributario, que el Administrado puede utilizar:

- **Queja**, contemplada por el artículo 155 del Código Tributario que señala que ésta se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en el código, debiendo ser resuelta por el Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de presentada, tratándose de recursos contra la Administración Tributaria y siempre que el procedimiento de cobranza no haya concluido; y
- **Apelación**, conforme al artículo 122 del código, que establece que sólo después de terminado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, el ejecutado podrá interponer recurso de apelación ante la Corte Superior dentro de un plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la resolución que pone fin al procedimiento de cobranza coactiva. Al resolver la Corte Superior examinará únicamente si se ha cumplido el Procedimiento de Cobranza Coactiva conforme a ley, sin que pueda entrar

<sup>24</sup> Como una orden de pago, resolución de determinación o de multa.

<sup>25</sup> Contenidas en el Código Tributario, el Reglamento de Cobranza Coactiva o en disposiciones supletorias como las del Código Procesal Civil o la Ley del Procedimiento Administrativo General, conforme a la regla de supletoriedad de la Norma IX del Código Tributario.

al análisis del fondo del asunto o de la procedencia de la cobranza.

Debe reconocerse que la apelación prevista en el artículo 122 del referido código se interpone sólo después de terminado el Procedimiento de Cobranza Coactiva; por lo que mientras no esté concluido dicho procedimiento, *el mecanismo de protección* es la queja. En tal sentido, la queja se constituye como única defensa<sup>26</sup> prevista en el Código Tributario ante infracciones al debido procedimiento durante el procedimiento de cobranza coactiva.

#### IV. LA DEUDA EXIGIBLE COMO PARTE DEL DEBIDO PROCEDIMIENTO EN COBRANZA COACTIVA

##### *La deuda exigible en cobranza coactiva como garantía del debido procedimiento*

El artículo 115 del Código Tributario establece:

*“La deuda exigible dará lugar a las acciones de coerción para su cobranza (...)”*

Conforme se aprecia, la deuda exigible es el punto de partida y sustento del procedimiento de cobranza coactiva de la deuda tributaria de la Administración; asimismo, es punto de llegada

---

<sup>26</sup> Ciertamente existe otro mecanismo denominado “Queja por defectos de tramitación” prevista en el artículo 158 de la Ley del Procedimiento Administrativo General que señala que *“En cualquier momento, los administrados pueden formular queja contra los defectos de tramitación y, en especial, los que supongan paralización, infracción de los plazos establecidos legalmente, incumplimiento de los deberes funcionales u omisión de trámites que deben ser subsanados antes de la resolución definitiva del asunto en la instancia respectiva”*, norma que sirve de antecedente para la específica regulación que la SUNAT realiza a través de la Resolución de Superintendencia N° 073-2002/SUNAT sobre: *“Establecen disposiciones para la presentación y atención de quejas y sugerencias ante la SUNAT”*; sin embargo, este canal de queja ante la misma SUNAT no suele tener en la práctica los efectos y resultados de la queja contemplada por el artículo 155 del código Tributario, que se interpone ante el Tribunal Fiscal.

del procedimiento, pues la culminación de éste ocurre con la cobranza de la deuda exigible, en suma, *sin deuda exigible no hay procedimiento de cobranza*.

Como consecuencia, por ser la deuda exigible parte fundamental en el procedimiento, una vulneración de las disposiciones que la regulan – dentro del procedimiento de cobranza coactiva – constituirá una grave amenaza al debido procedimiento<sup>27</sup>.

Ahora bien, con respecto de la deuda exigible, es importante precisar que ésta no es tan sólo la deuda tributaria que se ha generado luego del vencimiento de la obligación tributaria<sup>28</sup>, sino que conforme al artículo 115 del Código Tributario, es deuda exigible la que consta, entre otros supuestos, en una resolución de determinación<sup>29</sup>, resolución de multa<sup>30</sup> u orden de pago<sup>31</sup>.

---

<sup>27</sup> Cabe señalar que mediante la queja no se cuestiona aspectos de fondo, como los relacionados con la validez de los valores, sino aspectos meramente procedimentales, constituyendo un medio de defensa contra el indebido procedimiento.

<sup>28</sup> Conforme al artículo 29 del Código Tributario.

<sup>29</sup> El artículo 76 del Código Tributario señala que la Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria. Este tipo de resoluciones se generan normalmente como resultado de los procedimientos de fiscalización de la Administración Tributaria, en los que se establece la existencia de una deuda o, inclusive, un crédito tributario, es decir, un monto a favor del deudor tributario.

<sup>30</sup> Es el resultado de la aplicación de una sanción económica a una infracción cometida por el deudor tributario. Para el caso de tributos internos de la SUNAT, se ha aprobado las Tablas anexas I, II y III del Código Tributario que señalan las sanciones aplicables a las infracciones contenidas en los artículos 173 al 178 del propio Código.

<sup>31</sup> El artículo 78 del Código Tributario señala que la Orden de Pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente la Resolución de Determinación.

#### 4.1 Validez y eficacia de las órdenes de pago, resoluciones de determinación y multa

Debe notarse que la resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago son denominados también *valores*, los que constituyen por sí mismos actos administrativos<sup>32</sup> producidos con independencia del procedimiento de cobranza coactiva; por lo que gozan, al igual que otros actos de la Administración, de:

- Validez, y
- Eficacia,

La validez de los actos administrativos está relacionada con el principio de ejecutoriedad, vale decir, con la capacidad de hacer valer las obligaciones que contienen. La Ley del Procedimiento Administrativo General establece:

*“Artículo 192. – Ejecutoriedad del acto administrativo*

*Los actos administrativos tendrán carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que estén sujetos a condición o plazo conforme a ley.”*

Sobre la **validez**, la misma ley señala:

*“Artículo 9. – Presunción de validez*

*Todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda.”*

Es decir, por la validez del acto administrativo, éste goza de la presunción de haber sido correctamente emitido, siendo ejecu-

---

<sup>32</sup> Los actos administrativos son actos jurídicos y como tales constituyen una manifestación de voluntad a la cual el ordenamiento jurídico le otorga la facultad de crear, regular, modificar o extinguir relaciones jurídicas (v. art. 40. del Código Civil); son producidos por la Administración y en consecuencia regulados específicamente por el Derecho Administrativo. Sobre el concepto del acto administrativo, el artículo 1 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, establece que *“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 (...)”*.

torio, por lo que la Administración tiene la facultad de cumplirla y hacerla cumplir. Sobre el particular, veamos la siguiente cita:

*“La ejecutoriedad habilita a la propia Administración a coaccionar al obligado para alcanzar su cumplimiento, siendo el título de ejecución la propia resolución administrativa y, en su apoyo, puede emplear los medios de ejecutoriedad<sup>33</sup> que establece el artículo 196 de la Ley N° 27444”.*<sup>34</sup>

Con respecto de la *eficacia*, que corresponde con un principio que la doctrina conoce como ejecutividad<sup>35</sup>, la Ley del Procedimiento Administrativo General establece, como regla general, en el numeral 16.1 de su artículo 16:

*“Eficacia del acto administrativo*

*16.1 El acto administrativo es eficaz a partir de que la notificación legalmente realizada produce sus efectos, conforme a lo dispuesto en el presente capítulo.”*

Teniendo en cuenta ambas características, podemos afirmar, como en la siguiente cita:

*“La regla general es que una vez que un acto administrativo queda perfeccionado (por contener todos sus requisitos de validez), la circunstancia que los convierte en eficaces es su notificación. Antes de ella (notificación), el acto puede ser válido; sin embargo, el hecho que les da eficacia será su notificación. La doctrina suele diferenciar dos conceptos, sobre el particular, la ejecutividad y la ejecutoriedad. La primera consiste en que, una vez perfeccionado el acto, éste produce todos sus efectos; la segunda, es la facultad de la Administración para ejecutar por si misma el acto (...)”*<sup>36</sup>

<sup>33</sup> Pie de página nuestro: Ejecución coactiva, ejecución subsidiaria, multa coercitiva, compulsión sobre las personas.

<sup>34</sup> MORÓN URBINA, Juan Carlos. *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Octava edición. Gaceta Jurídica 2009, p. 551.

<sup>35</sup> Capacidad de ejecución de un acto administrativo.

<sup>36</sup> GAMBÁ VALEGA, César. *Manual de los Procedimientos y Procesos Tributarias*. Ara Editores 2007, varios autores, p. 138.

En este sentido, si bien la validez del acto administrativo es importante para la existencia del acto en sí, debiendo tener requisitos tales como haber sido emitida por funcionario competente o estar adecuadamente motivada y sustentada en deuda del administrado, sin embargo, la eficacia del acto recae en definitiva en una correcta notificación.

Por lo tanto, conforme a lo indicado en apartado anterior sobre que el procedimiento de cobranza coactiva es un procedimiento de ejecución, en el que no procede cuestionar la deuda, por lo que en consecuencia no cabe analizar la validez de los valores; sin embargo, en tanto este procedimiento se sustenta en un título que la acredita, es decir, en los valores, sí corresponde verificar que éstos sean eficaces, por tanto, que estén debidamente notificados.

Debe precisarse que el cuestionamiento por la falta de requisitos de validez del valor debe realizarse en la vía correspondiente, como lo es el procedimiento de impugnación tributaria: reclamación y apelación.

A este respecto, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 15607-5-2010 que resuelve una queja en contra del procedimiento de cobranza coactiva de la SUNAT, estableció con carácter de observancia obligatoria<sup>37</sup>:

*“No procede que en la vía de la queja se evalúe la validez de una orden de pago, según el artículo 78 del Código Tributario, a efecto de verificar la legalidad de su cobranza coactiva, cuando ésta es iniciada al amparo de dicho código.”*

Asimismo, con respecto de las resoluciones de determinación y de multa, el Tribunal Fiscal en reiterados pronunciamientos, como en el siguiente caso, ha señalado de manera similar<sup>38</sup>:

*“Que el quejoso sostiene que formula queja por cuanto se ha transgredido el debido proceso al haberse iniciado procedimiento de cobranza coactiva respecto de un acto administrativo inválido y nulo como es*

---

<sup>37</sup> En cumplimiento de los acuerdos recogidos en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2010-17 del Tribunal Fiscal de 2 de diciembre de 2010.

<sup>38</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 22216-9-2012.

*la Resolución de Multa N° 083-002-0045495 por cuanto no cometió la infracción y que al no existir ninguna infracción el referido valor es inexigible, por lo que debe suspenderse el procedimiento de cobranza coactiva, y agrega diversos alegatos de fondo destinados a cuestionar el valor materia de cobranza (...)*

*Que estando a lo expuesto, en cuanto a los argumentos de fondo destinados a cuestionar el valor materia de cobranza (...), cabe señalar que estos, de considerarlo conveniente, deben ser formulados por el quejoso mediante los correspondientes recursos impugnatorios de reclamación o de apelación, por lo que la queja formulada en tal extremo resulta improcedente.”*

En tal sentido, teniendo en cuenta que la queja es el mecanismo de defensa del debido procedimiento de cobranza coactiva, debe precisarse que en ella no caben cuestionamientos de fondo sobre los valores, siendo sólo procedente la verificación de la notificación de éstos.

El numeral 1 del artículo 116 del Código Tributario señala que la Administración Tributaria, a través del Ejecutor Coactivo, ejerce las acciones de coerción para el cobro de las deudas exigibles a que se refiere el artículo anterior. Para ello, el Ejecutor Coactivo tendrá, entre otras, la facultad de:

*“1. Verificar la exigibilidad de la deuda tributaria a fin de iniciar el Procedimiento de Cobranza Coactiva.”*

Nótese que corresponde al Ejecutor Coactivo<sup>39</sup> verificar la exigibilidad de la deuda tributaria, es decir, si la deuda tributaria constituye *deuda exigible*, deuda sobre la que ya hemos señalado –conforme al artículo 115 del Código Tributario– está conformada por una resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, es decir *valores*.

Por tanto, en atención a lo señalado con anterioridad, sobre que dentro del debido procedimiento de cobranza coactiva debe

---

<sup>39</sup> Conforme al artículo 114 del Código Tributario, la cobranza coactiva de las deudas tributarias es facultad de la Administración Tributaria y se ejerce a través del Ejecutor Coactivo.

verificarse la notificación (eficacia) de los respectivos valores y no la validez de éstos, constituirá competencia del ejecutor, conforme al numeral 1 del artículo 116 del Código Tributario precedentemente citado, verificar la correcta notificación de las respectivas resoluciones de determinación, resoluciones de multa u órdenes de pago.

Como consecuencia, se afecta el debido procedimiento de cobranza coactiva cuando la notificación de los valores<sup>40</sup> es realizada deficientemente. Los siguientes considerandos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1380-1-2006, inciden en la obligación del ejecutor de verificar la correcta notificación de los valores, y en el procedimiento de queja como canal de protección de la notificación de estos valores como parte del debido procedimiento:

*“(...) una deuda tributaria sólo será exigible para efectos del procedimiento de cobranza coactiva, siempre que hubiera sido notificada conforme a ley, aspecto que compete verificar al ejecutor coactivo por mandato expreso del artículo 116 del Código Tributario citado. También le compete al ejecutor, verificar la validez de la notificación del acto administrativo que contiene la deuda tributaria para efecto de establecer si existe un recurso impugnativo en trámite conforme con los plazos de ley y proceder a la conclusión o suspensión del procedimiento de cobranza coactiva, según corresponda, conforme con lo previsto por el artículo 119 del citado Código Tributario (...).*

*En el caso que dicho ejecutor no cumpla con efectuar la verificación que le compete y prosiga con la cobranza coactiva de una deuda tributaria que no es exigible por no haber sido notificada válidamente o por existir causales de suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva, entre otras, las vinculadas a la validez del acto de notificación,*

---

<sup>40</sup> También se afecta el debido procedimiento cuando otras notificaciones de actos del procedimiento de cobranza coactiva no son notificadas correctamente, como por ejemplo tratándose de la Resolución de Ejecución Coactiva – REC, la que conforme al artículo 117 del Código Tributario inicia el procedimiento de cobranza coactiva y 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.

*es derecho del ejecutado presentar un recurso de queja ante el Tribunal Fiscal, entidad que conforme con lo previsto por el artículo 155 del Código Tributario debe pronunciarse respecto de las actuaciones de la Administración que afecten indebidamente al deudor, lo que incluye el emitir pronunciamiento sobre la validez de la notificación del acto administrativo que contiene la deuda tributaria cuya cobranza coactiva se pretende y que justamente es cuestionada por el ejecutado (...)*<sup>41</sup>

Esta misma resolución del Tribunal presenta un supuesto en el que los valores pierden eficacia por defecto de notificación, y sus consecuencias.

*“Que de la revisión del acuse de recibo de los citados valores se advierte que la Administración ha realizado la referida diligencia en el domicilio ubicado en el Jirón Huancavelica N° 278 – Departamento N° 501 – Cercado de Lima, que de acuerdo con la información consignada en los mencionados valores no corresponde al domicilio fiscal de la quejosa, el cual se ubica en el Jirón Huancavelica N° 279 – Departamento N° 501 – Cercado de Lima;*

*Que como es de verse, la notificación de la Resolución de Determinación N° 00489-2005 y de la Resolución de Multa N° 00491-2005, no se ha realizado de conformidad con lo dispuesto por el citado artículo 104, por lo que procede declarar fundada la queja interpuesta, debiendo el ejecutor coactivo de la Administración suspender el procedimiento iniciado respecto de dichos valores, y de ser el caso, levantar las medidas cautelares que se hubieren trabado.”*

Observar que la notificación se realizó en un domicilio diferente al domicilio fiscal de la quejosa, por lo que la notificación no fue realizada correctamente, no teniendo eficacia los valores respectivos, y por lo tanto el procedimiento de cobranza coactiva no contiene deuda exigible al no tener el sustento de los valores,

---

<sup>41</sup> Estos considerandos son una transcripción que la resolución realiza del Acta de Reunión de Sala Plena del Tribunal Fiscal N° 2006-09 de 15 de marzo de 2006.

motivo por el que no procede continuar<sup>42</sup>, sino concluir, el procedimiento de cobranza coactiva.

Otro caso de notificación defectuosa, contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1380-1-2006.

*“Que respecto a los Expedientes (...) a través de los cuales se inició la cobranza coactiva de las Órdenes de Pago (...), Resoluciones de Multa (...) cabe señalar que de sus respectivas constancias de notificación (fojas 106 a 143), se advierte que el encargado de la diligencia de notificación consignó como motivo de la no entrega “Se mudó de domicilio”, lo que no se encuentra considerado dentro de las modalidades de notificación establecidas en el artículo 104 del Código Tributario (...); en consecuencia, no se ha acreditado que los referidos valores hayan sido notificados con arreglo a ley y que, por ende, sean exigibles.*

*Que por lo expuesto en el considerando precedente, corresponde amparar la queja en dicho extremo y declararla fundada, debiendo la Administración levantar o reducir, según sea el caso, las medidas cautelares que se hubieran trabado (...)*”

En este caso, la Administración no consignó algunas de las formas de notificación válidas, las que se encuentran establecidas en el artículo 104 y 105 del Código Tributario<sup>43</sup>, pues “se mudó” no

---

<sup>42</sup> Conforme a la terminología empleada en el procedimiento de cobranza coactiva de deudas municipales, se denomina *suspensión* definitiva a la culminación del procedimiento.

<sup>43</sup> Son principales formas de notificación, las contempladas en el artículo 104 del Código Tributario, como la que se realiza: a) Por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo, siendo que el acuse de recibo deberá contener, como mínimo: i. Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, ii. Número de RUC del deudor tributario o número del 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, v. Fecha en que se realiza la notificación, considerándose válida mientras el deudor tributario no haya comunicado el cambio del mencionado domicilio; b) Notificación con certificación de la negativa a la recepción, la que se entiende realizada cuando el deudor tributario o tercero a quien está dirigida la notificación o cualquier persona mayor de edad y capaz que se encuentre en el domicilio fiscal del destinatario rechace la recepción del documento que se pretende notificar o, recibéndolo, se niegue a suscribir

corresponde con ninguna de ellas, conforme se puede confirmar de la revisión respectiva.

Otro caso de deficiente notificación, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 22141-11-2012.

*“Que al respecto, si bien la Administración ha señalado, de foja 80, que el 24 de octubre de 2006 publicó que el quejoso tenía la condición de no hallado en vista a que no pudo realizarse la notificación del Formulario N° 2607 – Confirmación de domicilio en 3 oportunidades consecutivas, de la revisión del cargo de notificación de dicho formulario de foja 75/ vuelta, se aprecia que consigna que los días 26, 27 y 28 de setiembre de 2004 acudió el notificador al domicilio fiscal del quejoso, siendo atendido por una persona menor de edad, dejando constancia de tal circunstancia; sin embargo, no se observa que haya procedido a fijar el cedulón conforme con lo previsto por el inciso f) del artículo 104 del Código Tributario, por lo que dichas notificaciones no se han realizado conforme a ley por lo que la Administración Tributaria no se encontraba habilitada para efectuar notificaciones por publicación al quejoso.*

*Que en tal sentido, la deuda contenida en las Órdenes de Pago N° 073-001-0136040 a N° 073-001 – 0136043 no es exigible coactivamente en los términos del inciso d) del artículo 115 del Código Tributario, por lo que no procedía que se iniciara su cobranza, motivo por el cual corresponde declarar fundada la queja presentada, y en consecuencia disponer que la Administración de por concluido el procedimiento de cobranza coactiva materia de queja.”*

En este caso, tenemos que la notificación que se realiza a un menor de edad, debe ser efectuada conforme el literal f) del artículo 104 del Código Tributario, que establece:

*“Cuando en el domicilio fiscal no hubiera persona capaz alguna o estuviera cerrado, se fijará un Cedulón en dicho domicilio. Los documentos a notificarse se dejarán en sobre cerrado, bajo la puerta, en el domicilio fiscal.”*

---

la constancia respectiva y/o no proporciona sus datos de identificación, sin que sea relevante el motivo de rechazo alegado.

Asimismo, los deudores tributarios que hayan incurrido en la situación de no hallados o no habidos<sup>44</sup>, pueden ser notificados conforme al numeral 2 del literal e) del anotado artículo 104:

*“Cuando se tenga la condición de no hallado o no habido o cuando el domicilio del representante de un no domiciliado fuera desconocido, la SUNAT podrá realizar la notificación por cualquiera de las formas siguientes (...)*

*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.”*

Por ello, en primer lugar, la notificación a un menor de edad debe cumplir con los requisitos del citado literal f), entre otros, fijar el cedulón en el domicilio fiscal, lo que no ocurrió en el caso propuesto, motivo por el que las notificaciones no se realizaron debidamente.

Por último, las tres notificaciones realizadas de esta forma, con las que la Administración dio la categoría de no hallado al deudor tributario, realizando seguidamente notificaciones por publicación, no fueron realizadas de modo correcto, no estando conforme a ley tampoco las referidas notificaciones por publicación.

---

<sup>44</sup> El Decreto Supremo N° 102-2002-EF y el Decreto Supremo N° 041-2006-EF, establecen las normas sobre la condición de “no habido” para efectos tributarios, disponiendo que la Administración debe proceder a requerir al deudor tributario, mediante una publicación, para que dentro del plazo de 5 días hábiles cumpla con declarar su nuevo domicilio fiscal o confirmar el declarado en el RUC, según el caso, cuando no hubiera sido posible notificarle los valores o comunicaciones, mediante correo certificado o mensajero, y siempre que se hubiera producido negativa de recepción de la notificación por cualquier persona capaz ubicada en el referido domicilio y/o ausencia de persona capaz en tal domicilio o éste se encuentre cerrado, debiéndose haber producido ambos supuestos en 3 oportunidades consecutivas, en días distintos y sin considerar el orden en que estas situaciones se presenten, y cuando no existía la dirección declarada de dicho domicilio.

## 4.2 Exigibilidad coactiva de resoluciones de determinación, multa y órdenes de pago - Plazo

El artículo 115 del Código Tributario establece que se considera deuda exigible:

*“a) La establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa (...)”<sup>45</sup> notificadas por la Administración y no reclamadas en el plazo de ley.”*

Asimismo, añade:

*“b) La establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa reclamadas fuera del plazo establecido para la interposición del recurso (...)”<sup>46</sup>”.*

En concordancia con el artículo 137 del citado código:

*“(...) Tratándose de reclamaciones contra Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa (...), éstas se presentarán en el término improrrogable de veinte (20) días hábiles computados desde el día hábil siguiente a aquél en que se notificó el acto o resolución recurrida.”*

Se aprecia que tratándose de resoluciones de determinación y resoluciones de multa, estos valores constituirán deuda exigible siempre que no se hubieran reclamado en el plazo de veinte días hábiles o se hubieran reclamado extemporáneamente, es decir, su exigibilidad está supeditada al transcurso del plazo de veinte días sin verificarse impugnación de los referidos valores.

Sin embargo, el caso de las órdenes de pago, no es igual. Veamos otro literal del referido artículo 115 que señala que también se considera deuda exigible:

*“d) La que conste en Orden de Pago notificada conforme a ley.”*

---

<sup>45</sup> También la contenida en la Resolución de pérdida del fraccionamiento En el supuesto de la resolución de pérdida de fraccionamiento se mantendrá la condición de deuda exigible si efectuándose la reclamación dentro del plazo, no se continúa con el pago de las cuotas de fraccionamiento.

<sup>46</sup> Siempre que no se cumpla con presentar la Carta Fianza respectiva conforme con lo dispuesto en el Artículo 137 del Código Tributario.

Con respecto de la exigibilidad de las órdenes de pago, cabe notar que algunas de las causas por las que se emite una orden de pago, conforme se señala en el artículo 78 del Código Tributario, suceden cuando la Administración Tributaria verifica, en el caso de tributos autoliquidados, que el deudor tributario realiza un pago parcial o ningún pago, pese a declarar un monto a pagar mayor; o cuando la Administración detecta un error material o de cálculo que genera una diferencia no pagada, como en los casos de aplicación equivocada de saldos a favor, deducciones o créditos; es decir, la emisión de la orden de pago se produce en casos en los que – conforme al deudor tributario y sus propias declaraciones – existe una deuda tributaria impaga<sup>47</sup>.

Es por ello que, conforme a su naturaleza, las órdenes de pago son exigibles con la sola circunstancia de su notificación, como se establece en el citado literal d) del artículo 115 del Código Tributario<sup>48</sup>.

Debido a esta exigibilidad inmediata de las órdenes de pago, fue práctica de la Administración la notificación conjunta de es-

---

<sup>47</sup> Artículo 78.- ORDEN DE PAGO

La Orden de Pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente la Resolución de Determinación, en los casos siguientes:

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. Para determinar el monto de la Orden de Pago, la Administración Tributaria considerará la base imponible del período, los saldos a favor o créditos declarados en períodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos.

Para efectos de este numeral, también se considera el error originado por el deudor tributario al consignar una tasa inexistente.

<sup>48</sup> A diferencia de las resoluciones de determinación, las que normalmente son el resultado de un procedimiento de fiscalización en las que la Administración cuestiona las declaraciones y/o información del deudor tributario, siendo ello una circunstancia de potencial desacuerdo y litigio, por lo que el legislador otorga el plazo de 20 días para realizar la impugnación respectiva (reclamación).

tos valores y de la resolución de ejecución coactiva que iniciaba el procedimiento de cobranza coactiva, no obstante, sobre este mecanismo de cobranza, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 21937-1-2012 señaló:

*“Que con relación a la notificación conjunta de los actos administrativos señalados anteriormente, cabe indicar que este Tribunal ha emitido la Resolución N° 04973-1-2007, en la que se ha dejado establecido que en la sentencia de 5 de marzo de 2007 recaída en el Expediente N° 03797-2006-PAITC, el Tribunal Constitucional ha modificado su criterio en relación con la validez de la notificación conjunta de la orden de pago y de la resolución de ejecución coactiva, al señalar que “(...) Este Tribunal considera que aunque efectivamente en el presente caso se trate 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 (léase procedimiento coactivo) 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”, en tal sentido, la referida resolución agrega que “(...) de esta última sentencia se deduce que la notificación conjunta de una orden de pago y de su resolución de ejecución coactiva implica una vulneración del debido procedimiento y del derecho de defensa en sede administrativa”.*

*Que cabe precisar que mediante resolución del 5 de setiembre de 2007, recaída respecto del citado Expediente N° 03797-2006-PAITC, que declaró improcedente la solicitud de aclaración formulada por SUNAT, el Tribunal Constitucional, luego de ratificar el criterio hasta ahora expuesto, ha señalado que “(...) 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”.*

*Que en tal sentido, dado que Resoluciones de Ejecución Coactiva (...) que dieron inicio a la cobranza de las Órdenes de Pago (...) fueron notificadas en la misma fecha que estas últimas, lo que de acuerdo con el último criterio del Tribunal Constitucional afecta los derechos del contribuyente en sede administrativa, procede declarar fundada la queja presentada en este extremo y disponer que se dejen sin efecto los*

*procedimientos de cobranza coactiva referidos a los indicados valores, levantando o reduciendo, según el caso, la medidas cautelares que se hubieran trabado respecto a dichos valores."*

Conforme se observa, la notificación conjunta de la orden de pago y la resolución de ejecución coactiva que inicia el procedimiento de cobranza coactiva afecta el debido procedimiento, debiendo concluirse éste; siendo un efecto que la orden de pago permanece correctamente notificada, no así la resolución de ejecución coactiva, por lo que la Administración deberá notificar nuevamente esta última a fin de iniciar válidamente el procedimiento.

Por lo tanto, se puede afirmar que la notificación del inicio de la cobranza coactiva con la resolución de ejecución coactiva, tratándose de órdenes de pago, debe realizarse siempre con posterioridad a la notificación de la orden de pago, teniendo en cuenta que la notificación surte sus efectos al día siguiente, conforme lo señala el artículo 106 del Código Tributario.

Con relación a la exigibilidad de las órdenes de pago, vale la pena citar el numeral 3 del inciso a) del artículo 119 del Código Tributario, que señala que ninguna autoridad ni órgano administrativo, político, ni judicial podrá suspender o concluir el Procedimiento de Cobranza Coactiva en trámite con excepción del Ejecutor Coactivo quien deberá actuar conforme a lo siguiente:

*"a) El Ejecutor Coactivo suspenderá temporalmente el Procedimiento de Cobranza Coactiva, en los casos siguientes:*

*(...)*

*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. En este caso, la Administración deberá admitir y resolver la reclamación dentro del plazo de noventa (90) días hábiles, bajo responsabilidad del órgano competente. La suspensión deberá mantenerse hasta que la deuda sea exigible de conformidad con lo establecido en el artículo 115."*

Notar que a pesar de la inmediata exigibilidad de la orden de pago establecida en el referido literal d) del artículo 115 del Código Tributario, la disposición del precitado artículo 119 plantea una excepción, si se dan los siguientes supuestos:

Cuando medien circunstancias que evidencien que la cobranza pudiera ser improcedente.

Que la reclamación se hubiera interpuesto dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la Orden de Pago.

Es decir, la exigibilidad de la orden de pago será similar a la de las resoluciones de determinación y multa, siempre que medien circunstancias de improcedencia de la cobranza.

Sin embargo, a pesar de la excepción prevista, es un problema de aplicación de esta norma, que aunque el deudor tributario interponga su reclamación en el plazo de veinte días hábiles de notificada la orden de pago —arguyendo la existencia de circunstancias de improcedencia de la cobranza—, durante el plazo de noventa días que tiene la Administración para resolver la exigibilidad de la orden de pago la cobranza puede continuar, dictándose y ejecutándose medidas cautelares, evidenciándose una circunstancia injusta e incoherente si con posterioridad se diera la razón al deudor tributario, al declarar fundada su reclamación.

Con el fin de regular este supuesto y evitar la exigibilidad de la orden de pago cuando el deudor tributario interponga su reclamación en el plazo de ley y alegue la existencia de “*circunstancias*”, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 15607-5-2010 estableció con carácter de observancia obligatoria<sup>49</sup>:

*“No procede que en la vía de la queja se evalúe la existencia de circunstancias que evidencien que la cobranza de una orden de pago podría ser improcedente, al amparo del numeral 3 del inciso a) del artículo 119 del Código Tributario”. “Procede que el Tribunal Fiscal ordene la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva si con posterioridad a la interposición del recurso de reclamación se hubiera continuado con dicho procedimiento sin que se haya notificado previamente la*

<sup>49</sup> En cumplimiento de los acuerdos recogidos en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2010-17 del Tribunal Fiscal, de 2 de diciembre de 2010.

*resolución que declare inadmisibile dicha reclamación por no haberse acreditado el pago previo”.*

Se observa que si bien se establece que no procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie en vía de queja sobre la existencia de *circunstancias*<sup>50</sup>, no obstante se precisa que en vía de queja el Tribunal puede ordenar la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva si este procedimiento continúa sin que la Administración hubiera resuelto la reclamación del deudor tributario, arreglando con ello la falta de pronunciamiento en tanto la Administración cuenta con noventa días para resolver, conforme al Código Tributario. Se entiende que si la Administración resuelve declarando la inadmisibilidad del recurso de reclamación, la exigibilidad de la orden de pago continúa siendo inatacable.

En consecuencia, a pesar de la exigibilidad inmediata de la orden de pago, esta exigibilidad puede verse suspendida si se da el supuesto de reclamación en plazo, pero si prosigue el procedimiento de cobranza coactiva y no se resuelve la reclamación, corresponde la interposición de una queja ante el Tribunal Fiscal quien ordenará la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva si la Administración no ha resuelto declarando la inadmisibilidad.

#### **4.3. Exigibilidad coactiva en la apelación de resoluciones que resuelven reclamaciones de resoluciones de determinación, multa y órdenes de pago – Plazo**

El literal c) del artículo 115 del Código Tributario establece que se considera deuda exigible:

*“La establecida por Resolución no apelada en el plazo de ley, o apelada fuera del plazo legal (...)”<sup>51</sup>*

---

<sup>50</sup> Pues ello corresponde ser dilucidado en el procedimiento contencioso tributario (reclamación y apelación).

<sup>51</sup> Siempre que no se cumpla con presentar la Carta Fianza respectiva conforme con lo dispuesto en el Artículo 146, o la establecida por Resolución del Tribunal Fiscal.

Concordada con el artículo 146 del anotado código que señala:

*“La apelación de la resolución ante el Tribunal Fiscal deberá formularse dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a aquél en que se efectuó su notificación (...). Tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, el plazo para apelar será de treinta (30) días hábiles siguientes a aquél en que se efectuó su notificación certificada.”*

En efecto, la apelación de las resoluciones que resuelven reclamaciones de resoluciones de determinación, multa y órdenes de pago, deben ser realizadas en el plazo de 15 días, de lo contrario, la deuda tributaria contenida en ellas se tornará en exigible.

Con respecto de las órdenes de pago, es importante tomar en cuenta la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05464-4-2007 que en calidad de observancia obligatoria<sup>52</sup> establece:

*“Procede la cobranza coactiva de una orden de pago cuya reclamación ha sido declarada inadmisibile por la Administración, aun cuando el deudor tributario haya interpuesto recurso de apelación en el plazo de ley.”*

En tal sentido, la orden de pago que era exigible antes de la resolución que declaró la inadmisibilidad de la reclamación en contra de ésta, permanecerá –como lógica consecuencia– exigible, sin perjuicio de haber sido apelada.

Igual tratamiento se da en el caso de las resoluciones de determinación y multa cuyas reclamaciones son declaradas inadmisibles por ser interpuestas fuera del plazo de ley, pues en ellas se mantiene su exigibilidad, aunque sean apeladas en el plazo de ley. En este sentido, va la precisión del último párrafo del artículo 119 del Código Tributario:

*“En cualquier caso que se interponga reclamación 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.”*

---

<sup>52</sup> En cumplimiento de los acuerdos recogidos en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2006-24 del Tribunal Fiscal.

## V. CONCLUSIONES

Con la vigencia de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, nuestra legislación recoge expresamente el *derecho al debido procedimiento*, conforme se establece en el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar:

El procedimiento de cobranza coactiva constituye un procedimiento de ejecución, y por lo tanto en él no se cuestiona la deuda, sino sólo se realiza la cobranza de ésta, la que consta en un título que la acredita.

Con respecto del debido procedimiento de cobranza coactiva, son mecanismos de protección, previstos en el Código Tributario, la Queja, contemplada por el artículo 155 del Código Tributario, y la Apelación, conforme al artículo 122 del código, debiendo reconocerse que la apelación prevista en el artículo 122 del referido código se interpone sólo después de terminado el Procedimiento de Cobranza Coactiva; por lo que, mientras no esté concluido dicho procedimiento, *el mecanismo de protección* es la queja

La “Queja por defectos de tramitación” prevista en el artículo 158 de la Ley del Procedimiento Administrativo General y la específica regulación que la SUNAT realiza a través de la Resolución de Superintendencia N° 073-2002/SUNAT “Establecen disposiciones para la presentación y atención de quejas y sugerencias ante la SUNAT”; no suele tener en la práctica los efectos y resultados de la queja contemplada por el artículo 155 del código Tributario, que se interpone ante el Tribunal Fiscal.

Debe precisarse que el cuestionamiento por la falta de requisitos de validez del valor debe realizarse en la vía correspondiente, como lo es el procedimiento de impugnación tributaria: reclamación y apelación.

Teniendo en cuenta que la queja es el mecanismo de defensa del debido procedimiento de cobranza coactiva, debe precisarse que en ella no caben cuestionamientos de fondo sobre los valores, siendo sólo procedente la verificación de la notificación de éstos.

Algunos casos de notificación defectuosa: notificación realizada en un domicilio diferente al domicilio fiscal; la mención “*se mudó*” en el cargo de notificación no corresponde con ninguna de

las formas de notificación; la notificación que se realiza a un menor de edad, debe ser efectuada conforme el literal f) del artículo 104 del Código Tributario, es decir, notificación por cédula; notificación conjunta de la orden de pago y la resolución de ejecución coactiva que inicia el procedimiento de cobranza coactiva.

En aplicación del numeral 3 del literal a) del artículo 119 del Código Tributario, no procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie en vía de queja sobre la existencia de *circunstancias*, pero puede ordenar la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva si este procedimiento continúa sin que la Administración hubiera resuelto la reclamación del deudor tributario en el plazo de noventa días.

Si la Administración resuelve declarando la inadmisibilidad del recurso de reclamación de la orden de pago, la exigibilidad de la orden de pago continúa siendo inatacable.

Las resoluciones de determinación y multa cuyas reclamaciones son declaradas inadmisibles por ser interpuestas fuera del plazo de ley, mantienen su exigibilidad, aunque sean apeladas en el plazo de ley.



# Aspectos jurídicos de la medida cautelar en materia tributaria

*José Jorge Nava Tolentino*

*Abogado colegiado y titulado en la Universidad de Lima. Con estudios de Maestría de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú. Con amplia experiencia en materia tributaria. Docente y conferencista del curso Código Tributario en diversas Universidades y eventos académicos. Autor de artículos publicados en materia tributaria en la Revista Análisis Tributario AELE y coautor de libros: "Cobranza Coactiva". ¿Y Después de la Deuda Tributaria Qué? "Tratado de Derecho Procesal Tributario".*

**SUMARIO:** I. NATURALEZA JURÍDICA DE LA MEDIDA CAUTELAR.— II. MEDIDA CAUTELAR AL ESTADO.— III. SUPUESTOS DE ADOPCIÓN DE LA MEDIDA CAUTELAR EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO PERUANO.— 3.1 Comportamiento como sustento para Medida Cautelar o Delito Tributario.— 3.2 Razones que ameritan la adopción de la Medida Cautelar.— IV. CADUCIDAD DE LA MEDIDA CAUTELAR.— V. LA NO EJECUCIÓN DE LA MEDIDA CAUTELAR.— VI. TIPOS DE EMBARGOS EN LA MEDIDA CAUTELAR.— VII. RESPONSABILIDAD CIVIL Y PENAL EN LA ADOPCIÓN DE LA MEDIDA CAUTELAR.— VIII. CONCLUSIONES.



## I. NATURALEZA JURÍDICA DE LA MEDIDA CAUTELAR

La Medida Cautelar como institución procesal es incorporada en el Código Tributario en los artículo 56 y siguientes, denominada "Medida Cautelar Previa". La denominación previa se entiende por ser anterior a un procedimiento de cobranza coactiva, caso contrario la palabra previa resultaría ser una tautología por cuanto una medida cautelar es siempre anterior a un fallo o resolución final. Esta medida cautelar tiene por finalidad lo que persigue en esencia un procedimiento cautelar: Buscar la eficacia del proceso definitivo o que éste no resulte ineficaz ya que el resultado de un proceso administrativo o judicial en el que la pretensión principal sea inejecutable poco sirve al demandante.

A decir de Calamandrei<sup>1</sup> las medidas cautelares nunca constituyen un fin por sí mismas, sino que están ineludiblemente pre ordenadas a la emanación de una ulterior providencia definitiva y al resultado práctico que aseguran preventivamente. Más que a hacer justicia contribuyen a garantizar el eficaz funcionamiento de la justicia.

En otras palabras, en materia tributaria, si en el procedimiento de determinación de deuda que involucra una fiscalización parcial o definitiva de la Administración Tributaria, no será eficiente su resultado si éste no es asegurado preventivamente, si no resulta eficaz al momento en que la deuda tributaria se haga exigible luego de un procedimiento impugnatorio. El aseguramiento preventivo sustenta el que se adopte la medida cautelar.

---

<sup>1</sup> CALAMANDREI, Piero. *Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares*. Editorial El Foro, 1997, p.44-45.

A su vez, la medida cautelar, debe ser evaluada considerando el pronunciamiento del Tribunal Constitucional<sup>2</sup> que señala que una medida cautelar no puede decretarse de manera automática ante la sola petición del solicitante. Se debe tener en cuenta, por lo menos, dos requisitos mínimos, a saber: (i) verosimilitud del derecho y (ii) peligro en la demora.

El primer elemento para el otorgamiento de la medida cautelar es la Verosimilitud del Derecho o el "*fumus bonis iuris*", es decir debe darse o acreditarse la apariencia del derecho invocado, en el caso de la Administración Tributaria, significaría que el proceso de determinación de deuda tributaria debe denotar una apariencia de deuda debidamente determinada, existiendo un alto grado de probabilidad de que la resolución definitiva que se diera en la vía administrativa confirme la deuda determinada en la fiscalización. La certeza se dará en la resolución final del Tribunal Fiscal, en segunda instancia administrativa, cuando la deuda sea impugnada y si no es impugnada cuando pase a una etapa de cobranza coactiva conforme al artículo 118 del Código Tributario.

El segundo elemento de toda medida cautelar y que refiere el Tribunal Constitucional es el Peligro en la demora "*periculum in mora*". Al respecto, el Tribunal citando a María Ángeles Jové<sup>3</sup>, señala que la constatación de un peligro de daño jurídico, derivado del propio retraso en la administración de justicia, es el fundamento indiscutible de la tutela cautelar. La autora afirma que este requisito se ve configurado por dos elementos: la demora en la obtención de una sentencia definitiva y el daño marginal que se produce precisamente a causa de este retraso.

En el caso de las deudas tributarias determinadas en una fiscalización, podrán estar contenidas en resoluciones de determinación, así como las resoluciones de multas por las infracciones detectadas. Estos documentos son susceptibles de ser impugnados a través del recurso de reclamación que conforme al artículo 142 del Código Tributario debe ser resuelto en el plazo máximo de 9 meses y contra dicho fallo es posible interponer el recurso de

---

<sup>2</sup> En su Expediente N° 015-2005-AI/TC

apelación el cual será resuelto por el Tribunal Fiscal dentro del plazo de 12 meses, conforme lo prevé el artículo 150 del Código Tributario.

Es decir sí los plazos se cumplieran estrictamente una impugnación de la deuda tributaria determinada podría tener como plazo 21 meses o casi dos años de tiempo transcurrido, en otra palabras esa sería la demora en la sentencia o resolución final en materia administrativa y el daño que se podría generar en el proceso de recaudación o ingreso al tesoro público del pago de dicha deuda tributaria, lo cual haría ineficiente e ineficaz el procedimiento de determinación y pago de deuda tributaria.

En tanto no exista la verosimilitud del derecho y un peligro procesal por la demora, no será posible que se pueda adoptar una Medida Cautelar en materia tributaria y así lo confirma el Código Procesal Civil en el artículo 611 al afirmar que el Juez, dictará la medida cautelar en la forma solicitada o la que considere adecuada atendiendo a la naturaleza de la pretensión principal siempre que de lo expuesto y prueba anexa considere verosímil el derecho invocado y necesaria la decisión preventiva por constituir peligro la demora del proceso, o por cualquier otra razón justificable.

La primera interrogante que surge es si estos requisitos resultan aplicables cuando la medida cautelar debe aplicarse al Estado, tema que se revisará a continuación.

## II. MEDIDA CAUTELAR AL ESTADO

El requisito de la verosimilitud del derecho es inherente a toda medida cautelar. En el caso del Estado como deudor tributario, la exigencia o no del requisito del “peligro en la demora” subyace en el artículo 616 del Código Procesal Civil cuando prescribe que **no resulta aplicable las Medidas Cautelares a los Entes del Sector Público**.

El tema a evaluar es si existe peligro procesal en caso que el deudor sea el Estado. Es decir: ¿Podría existir un riesgo o daño en la pretensión del demandante por la demora de tal forma que la demanda judicial de pago de soles o indemnizatoria? Resulta

claro que no se cumple con el requisito, por cuanto el Estado no va a desaparecer y el Presupuesto Estatal permitirá el cumplimiento de sus obligaciones internas.

Este aspecto de no adoptar medidas cautelares contra el Estado, es una situación sustancialmente distinta a la embargabilidad de los bienes del Estado cuando hay un fallo definitivo, en materia tributaria cuando se le haya iniciado un procedimiento de cobranza que tiene la misma finalidad de ejecución de los actos administrativos (deuda tributaria) y en la cual no hay una finalidad cautelar o de garantía de la acreencia, sino una finalidad de ejecución de los embargos para el recupero de la acreencia.

Sobre la embargabilidad de los bienes del Estado dentro de un procedimiento de cobranza coactiva, no de medida cautelar previa, el Tribunal Constitucional en el Expediente N° Acumulados N° 015-2001-AI-TC, 016-2001-AI-TC; 004-2002-AI/TC, de fecha 29 de enero del 2004, ha expresado que la inexistencia de una ley especial que determine qué bienes del Estado son embargables, no supone que el juez de ejecución y el órgano administrativo correspondiente no puedan dictar o ejecutar embargos sobre bienes del Estado. Agrega también el Tribunal que ante el vacío de legislación que precise qué bienes estatales pueden ser embargados, el principio general es que al juez le corresponde pronunciar el carácter embargable de un determinado bien, analizando, en cada caso concreto, si el bien sobre el que se ha trabado la ejecución forzosa está o no relacionado con el cumplimiento de las funciones del órgano público, y si está o no afecto a un uso público y mediante Decreto Supremo<sup>3</sup> 007-2008-Vivienda se establecieron qué bienes inmuebles son considerados de dominio público.

---

<sup>3</sup> La norma establece como bienes de dominio público a aquellos bienes estatales destinados al uso público como playas, plazas, parques, infraestructura vial, vías férreas, caminos y otros cuya administración, conservación y mantenimiento corresponde a una entidad; aquellos que sirven de soporte para la prestación de cualquier servicio público como los palacios, sedes gubernativas e institucionales, escuelas, hospitales, estadios, aportes reglamentarios, bienes afectados y reservados en uso a la defensa nacional, establecimientos penitenciarios, museos, cementerios,

Como primer punto se puede afirmar que en materia tributaria solo es posible se adopten medidas cautelares siempre que existan como requisitos la verosimilitud del derecho y el peligro en la demora, requisitos establecidos por el Tribunal Constitucional y por la normatividad procesal peruana, no cumpliéndose el requisito del peligro en la demora en caso que el deudor tributario sea el Estado.

En esa medida todo ciudadano tiene derecho a ejercer su derecho de contradicción o defensa en caso que la adopción de la medida cautelar no cumpla estrictamente con dichos requisitos. Para tal efecto, el artículo 155 del Código Tributario prevé el recurso de Queja que permitirá que el procedimiento se encause debidamente.

Al respecto, el Tribunal Fiscal ha señalado con relación a la queja en Resolución de Observancia Obligatoria N° 15607-5-2010 lo siguiente:

*“La queja está dirigida a encauzar la actuación de la Administración Tributaria que afecte o pueda afectar en forma indebida los derechos de los deudores tributarios cuando estos no tengan otra vía para corregir la actuación de la Administración Tributaria, no siendo la vía para cuestionar los actos emitidos por aquella que son susceptibles de serlo a través del procedimiento contencioso tributario regulado por el Código Tributario como ha sido previsto para el caso de la nulidad de los valores que emita la Administración”*

A su vez ya en Sala Plena N° 2003-24, el Tribunal Fiscal define a la queja de la siguiente manera:

*“Remedio procesal ante la afectación o posible vulneración de los derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración o por la sola contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria, permite corregir las actuaciones y reencauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido en las nor-*

---

puertos y aeropuertos y otros destinados al cumplimiento de los fines de responsabilidad estatal, o cuya concesión compete al Estado. Tiene el carácter de inalienables e imprescriptibles. Sobre ellos, el Estado ejerce su potestad administrativa, reglamentaria y de tutela conforme a Ley.

*mas correspondientes, alejándose del carácter de recurso impugnativo de los actos administrativos, como son los recursos regulados en los artículos 137 y 145 del citado Código, no resultándose procedente cuando existan adicionalmente otros procedimientos o vía idóneas para conocer dichos casos”.*

### III. SUPUESTOS DE ADOPCIÓN DE LAS MEDIDAS CAUTELARES EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO PERUANO

La regulación de la Medida Cautelar en los artículos 56 y siguientes del Código Tributario a diferencia del Código Procesal Civil, no afirma de manera expresa como requisitos la verosimilitud del derecho y el peligro en la demora, sin embargo a tenor de lo señalado por el máximo intérprete constitucional son requisitos sine quanom para la adopción de dicha medida cautelar.

Es en esa línea que una auditoría o fiscalización tributaria debidamente realizada es la que sustentará la verosimilitud del derecho, a su vez las demoras o plazos que consignan los artículos 142 y 150 del Código Tributario constituyen el peligro procesal que podrían determinar la ineficacia de la determinación y el riesgo del no pago de la deuda tributaria.

Es así que la norma tributaria inicia su regulación afirmando que la adopción de la medida cautelar es excepcional, considerando dos situaciones que la sustentan: (i) Por las conductas del deudor tributario ii) Cuando existan razones que hagan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa. Ambas situaciones son las que subyacen en el peligro procesal que exige el Tribunal constitucional.

El artículo 56 del Código Tributario establece como finalidad de la medida cautelar “asegurar el pago de la deuda tributaria” ya que la cobranza o el pago de la deuda tributaria determinada podría resultar ineficaz por el peligro procesal referido.

El Código Tributario si tiene un error técnico normativo al afirmar en el artículo referido que se podrá trabar la medida cautelar aun cuando la deuda sea exigible coactivamente, ya que la medida cautelar siempre es anticipada y pretende hacer eficaz

el fallo definitivo. Cuando hay deuda exigible coactivamente ella es firme y el inicio de su cobranza coactiva es equivalente a una sentencia o acto administrativo firme, si la deuda es exigible coactivamente se está frente a un procedimiento de cobranza y los embargos adoptados no tienen la función de “cautelar” o garantizar un fallo, sino su finalidad es exclusivamente de ejecución de empezar a hacer efectivo el cobro o pago de la acreencia tributaria.

La medida cautelar es posible cuando la deuda no es exigible coactivamente, por ello lo técnico sería que el procedimiento se denomine “Medida Cautelar” y No “Medida Cautelar Previa” y que la norma omita el referir que procede “aun cuando la deuda no sea exigible coactivamente” porque ahí es donde se cumple la función cautelar resultando ser tal afirmación una tautología.

### **3.1 Comportamiento como sustento para medida cautelar o delito tributario**

La norma tributaria regula 11 supuestos consideradas como comportamientos que hacen indispensable adoptarse una medida cautelar por cuanto subyace en él un peligro procesal que podría conllevar a un no pago de la deuda tributaria.

Los literales a) y b) del artículo 56 establecen como comportamientos “Presentar declaraciones, comunicaciones o documentos falsos, falsificados o adulterados que reduzcan total o parcialmente la base imponible, así como *Ocultar total o parcialmente activos, bienes, ingresos, rentas, frutos, productos, pasivos, gastos o egresos, total o parcialmente falsos*”.

Esta conducta es bastante similar a la que regula el artículo 2 de la Ley Penal Tributaria en el Decreto Legislativo N° 813 y modificatorias, como modalidad de Defraudación Tributaria: a) *Ocultar total o parcialmente activos, bienes, ingresos, rentas o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar*”.

Como se advierte los comportamientos que regula del Código Tributario como aquel amerita adoptarse una medida cautelar es el mismo que tipifica la Ley penal tributaria como defraudación, la diferencia es que en los delitos el elemento esencial para su

configuración es el “dolo”, es decir la conciencia y voluntad de querer realizar el acto típico y antijurídico, a diferencia de los comportamientos en materia administrativa que podrían conllevar a infracciones tributarias<sup>4</sup>, o además como en este caso advertir un peligro o riesgo en la recuperación de la deuda tributaria, peligro que es procesal por la demora que podría conllevar el que se cuente con el fallo definitivo, que normativamente demoraría 21 meses en caso sea impugnada la deuda tributaria, siendo que dicho plazo en términos reales podría superarse.

Se verifica que el comportamiento resulta ser bastante grave y podría conllevar además del proceso administrativo de medida cautelar a un proceso penal por defraudación tributaria siempre que se pruebe el dolo en la acción típica y antijurídica.

Con relación al ocultamiento de ingresos el Tribunal Fiscal<sup>5</sup> ha señalado que la emisión de comprobantes con retrasos de hasta seis meses no es ocultamiento de ingresos sino “Diferimiento”, así también que la Cesión de Posición Contractual, Informada con Formulario 820 pero no incluida en su Declaración Jurada Anual de renta, no resulta suficiente efectuar reparos para considerar que hubo ocultamiento de ingresos; asimismo que quien contabiliza gastos que no cumplen con el Principio de causalidad (verb. compra de materiales de construcción) significa que el hecho de ser gastos no deducibles no implica ocultamiento de ingresos.

Un tercer comportamiento que regula la norma peruana es “No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieran efectuado *al vencimiento del plazo* que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes”.

Al respecto, la Ley Penal Tributaria tipifica como modalidad de Defraudación Tributaria “b) *No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieran*

---

<sup>4</sup> El artículo 178 del Código Tributario sanciona el declarar cifras o datos falsos que corresponde a la determinación de la deuda tributaria.

<sup>5</sup> En las Resoluciones N°s 9781-4-2001, 02339-2-2005, 02360-2-2007.

*efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes”.*

Y para concluir esta concordancia normativa el literal g) del artículo 56 establece como comportamiento que sustenta la Medida Cautelar “Obtener exoneraciones tributarias, reintegros o devoluciones de tributos de cualquier naturaleza o cualquier otro beneficio tributario simulando la existencia de hechos que permitan gozar de tales beneficios” y la Ley Penal Tributaria regula como Delito de Defraudación Tributaria con pena privativa de la libertad de 8-12 años cuando “a) *Se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de tales beneficios.*

Nuevamente se regulan comportamientos bastante graves que tiene consecuencia en el ámbito sancionador y en materia cautelar a fin que el acreedor tributario asegure el pago de la deuda tributaria.

### **3.2 Razones que ameritan la adopción de la medida cautelar**

El artículo 56 del Código Tributario señala como segunda gran causal las **razones que** permitan presumir que la cobranza devendría en infructuosa.

La Jurisprudencia del Tribunal Fiscal<sup>6</sup> ha establecido que resulta ser una razón **que** permiten presumir que la cobranza devendría en infructuosa cuando el Patrimonio Neto, de acuerdo a su Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta presentada o el consignado en el balance presentado con la ocasión de la solicitud de modificación del coeficiente del pago a cuenta del Impuesto a la Renta, es superado en 25% por la deuda determinada:

*“Que en ese sentido se encuentra acreditada la existencia de razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa debido a que la deuda determinada por la Administración excede en más del 25% el patrimonio neto declarado por la quejosa en su Declaración*

---

<sup>6</sup> En las Resoluciones N°s 18453-8-2011, 08689-3-2012.

*Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, siendo además que la quejosa no ha acreditado que estuviera en condiciones de hacer frente a sus obligaciones, en tal sentido las medidas cautelares ordenadas mediante resoluciones coactivas el 19 y 22 de julio del 2011, ed. fojas 291 a 294 y 312, se encuentran arregladas a Ley, por lo que no procede amparar la queja presentada, en este extremo”.*

Por otro lado, hay Jurisprudencia del Tribunal Fiscal<sup>7</sup> contradictoria en el tema de la vinculación del patrimonio neto con la deuda tributaria determinada que habilite una razón para adoptarse la medida cautelar:

*“La existencia de una desproporción entre la deuda tributaria atribuida al responsable solidario al quejoso y el patrimonio del mismo, no constituye una causal habilitante para trabar medidas cautelares previas, en consecuencia o resulta arreglo a Ley que la Administración se sustente en dicha razón para trabar medidas cautelares previas”*

Sin embargo, este último pronunciamiento no señala los motivos del porque la desproporción entre la deuda tributaria y el patrimonio no es un causal habilitante, no se encuentra una explicación al respecto a diferencia de la anterior Jurisprudencia que advierte que superar en 25% a deuda respecto del patrimonio hace visualizar un déficit patrimonial de solvencia para afrontar la deuda tributaria determinada, agregándose que la quejosa no acreditó capacidad de pago para enfrentar sus obligaciones; lo cual hace notar que los ratios de liquidez o solvencia son elementos que razonablemente pueden determinar la capacidad del deudor tributario poder enfrentar una deuda tributaria y a partir de ello técnicamente se evalúe el requisito de la razón para la adopción de una Medida Cautelar en la que subyace el peligro en la demora.

En todo caso, la norma tributaria es genérica y los criterios o ratios de liquidez, de solvencia, así como la vinculación específica del patrimonio neto con la deuda tributaria deben ser analizados de manera objetiva de forma tal que razonablemente se cumpla el requisito del peligro en la demora que exige toda medida cautelar.

---

<sup>7</sup> En la Resolución N° 08407-4-2012.

#### IV. CADUCIDAD DE LA MEDIDA CAUTELAR

Como afirma el artículo 2003 del Código Civil, la caducidad extingue la acción y el derecho, es decir la posibilidad de recurrir o accionar en un ente o ante ente administrativo o jurisdiccional una pretensión que ya no existe más, y es que la caducidad es conceptualizada la extinción de un derecho por su falta de ejercicio durante un plazo temporal prefijado y que no es susceptible de ser interrumpido.

Bajo esa premisa conceptual, la adopción de una medida cautelar como institución procesal también está sujeta a plazos de caducidad.

El artículo 625 del Código Procesal Civil al regular la medida cautelar establece que toda medida cautelar caduca a los dos años de consentida (no impugnada) o ejecutoriada (impugnada hasta su resolución final) la decisión que amparó la pretensión garantizada con ésta. Señala también que la caducidad opera de pleno derecho, es decir no es requisito que las partes intervinientes del proceso la soliciten, la caducidad operará por el transcurso del tiempo, siendo inimpugnables los actos procesales destinados a hacerla efectiva

La norma procesal prescribe además que toda medida cautelar caduca a los cinco años contados desde la fecha de su ejecución. Agrega finalmente que si el proceso principal no hubiera concluido, puede el Juez, ha pedido de parte, disponer la reactualización de la medida y que esta decisión requiere de nueva ejecución cuando implica inscripción registral

El Código procesal civil estable un plazo de caducidad de la medida cautelar, no obstante señala una posibilidad de reactualización a partir de una nueva ejecución de la medida cautelar.

En materia tributaria, el artículo 57 del Código Tributario establece algunos plazos de caducidad de la medida cautelar. El primero de ellos es que una vez adoptada la medida cautelar que garantiza una deuda tributaria la norma señala un plazo de 45 días hábiles a efectos que se notifique la Resolución de Ejecución Coactiva que da inicio al procedimiento de cobranza. De no iniciarse la cobranza la medida cautelar adoptada caducará. La norma señala

excepcionalmente una prórroga de 30 días para dicho inicio del procedimiento de cobranza, siempre que exista casusa justificada.

Un segundo plazo de caducidad es aquella situación en que la deuda tributaria es impugnada oportunamente y en consecuencia no es exigible coactivamente. En esa situación la medida cautelar tiene una vigencia de un (01) año desde el momento en que fue adoptada. Si se resuelve el recurso de reclamación confirmándose la deuda tributaria y no se apela el fallo, se inicia el procedimiento de cobranza y la medida cautelar se convierte en una medida definitiva luego de transcurridos los siete (7) días de notificada la Resolución de inicio del procedimiento de cobranza.

Si el deudor tributario obtiene resolución favorable de su recurso de reclamación antes del plazo de un año, la Administración Tributaria deberá levantar la medida cautelar, devolviendo los bienes embargados de corresponder.

Si la resolución desestima la reclamación del deudor tributario la medida cautelar se amplía por dos (02) años adicionales. Culminado este segundo plazo la caducidad operará con lo cual la medida cautelar ordenada y trabada deberá ser levantada.

La interrogante a plantear es si resulta posible que la Administración Tributaria adopte una nueva medida cautelar si opera la caducidad de la medida cautelar adoptada.

El Código Procesal Civil prescribe que resulta posible una reactualización de la medida. La norma tributaria no regula el tema, siendo posible la aplicación supletoria del Código Procesal Civil conforme señala su Primera Disposición Final. En tal caso, se estaría planteando una reactualización de la medida cautelar en materia tributaria.

Una interpretación posible es que la medida cautelar ya adoptada caducó por el transcurso del tiempo y como menciona el Código Civil extingue el derecho de acción y el derecho contenido en la pretensión, con lo cual la posibilidad de adopción de una nueva medida cautelar debe basarse en causal distinta a la que generó la primera medida. Otra interpretación posible es que la medida cautelar ya adoptada es posible reactualizarla si la misma causal se mantiene o es reforzada con el reclamo que es declarado

infundado, con lo cual refuerza la casual de la adopción, para lo cual es posible se adopte una nueva (o reactualizada), con la misma causal adoptada en la primigenia considerando los hechos actuales de la nueva medida; esta interpretación no excluye la posibilidad de la primera interpretación porque no la contradice, sino que la complementa.

El Tribunal Fiscal<sup>8</sup> evaluando el tema de la caducidad optaría por la segunda interpretación al afirmar lo siguiente:

*“Que la nueva medida cautelar genérica dispuesta mediante la citada resolución coactiva N° 0610070027587 se sustenta en la deuda determinada por la cual se emitieron los valores 062003000879, 062003000880, 0620020001306, valores cuya reclamación fue declarada infundada por la Administración y la Apelación resuelta por el Tribunal Fiscal mediante Resolución N° 13703-4-2009 (...) confirmando que el contribuyente consignó gastos o egresos falsos y por ende tiene una deuda pendiente de cancelar, resultando claro que no solo se mantienen sino refuerzan las razones por las cuales es pertinente la adopción de una medida cautelar previa conforme a las normas del Código Tributario, con lo que además de referirse a la solicitud de la División de Auditoría de la Libertad y el informe N° 068-2007-SUNAT-2K0200 que sustentó una anterior medida cautelar previa, la resolución coactiva se refiere a los hechos actuales, por lo que se encuentra debidamente sustentada y fundamentada”*

Para tener una interpretación armónica de las normas procesales y tributarias debe considerarse que caduca la medida cautelar resultaría posible la adopción de una nueva, debiéndose levantar la medida de embargo primigenia conforme lo exige el Código Tributario. La nueva Medida Cautelar podría basarse en razones distintas a las que sustentó la primera, o podría basarse en las mismas razones reforzadas cuando el reclamo es declarado infundado, con lo cual refuerza la casual de la adopción.

El Informe N° 225-2007 – SUNAT 2B0000, establece que la caducidad de la Medida Cautelar Previa afecta únicamente a ella y no a la facultad de recaudación de la Administración Tributa-

---

<sup>8</sup> En la Resolución N° 03734-10-2011.

ria y la pretensión de cobro de la deuda tributaria se mantiene vigente en tanto no sea cancelada en su integridad y en consecuencia puede proteger la cobranza de dicha deuda que no haya sido afectada por la caducidad. El informe agrega que no existe impedimento para que, una vez caducada una Medida Cautelar Previa, la Administración Tributaria adopte otra Medida Cautelar Previa, pero que no obstante, para la adopción de la nueva Medida Cautelar Previa, la Administración Tributaria deberá evaluar si en la oportunidad de su emisión el contribuyente se encuentra comprendido en alguna de las causales previstas en los artículos 56 y 58 del Código Tributario, señalando que no se trata de una prórroga de la medida que ha caducado sino de la adopción de una nueva.

Es decir, para la adopción de una nueva medida cautelar el informe no distingue si es posible considerar la misma causal de la medida caduca o debe ser una nueva causal para su adopción, establece que por su propia facultad tributaria puede adoptar una nueva medida cautelar para garantizar la deuda tributaria.

## V. LA NO EJECUCIÓN DE LA MEDIDA CAUTELAR

Otro aspecto a revisar es si es posible la ejecución o el inicio de una ejecución de la Medida Cautelar, lo cual en principio resulta contradictorio considerando la naturaleza jurídica de la medida cautelar que no implica la ejecución o hacer efectiva la medida cautelar, ya que ella solo es posible en el procedimiento de cobranza coactiva.

Una interrogante a plantear es el supuesto en que la medida cautelar está constituida por un embargo en forma de retención bancaria y posteriormente la Administración tributaria solicita el monto retenido y lo consigna en el Banco de la Nación. En este aspecto, el Tribunal Fiscal<sup>9</sup> en una resolución de Observancia obligatoria deja claramente establecido que ello no implica una ejecución de la medida cautelar:

---

<sup>9</sup>

En la Resolución de Observancia Obligatoria N° 0527-3-2005

*“La entrega de fondos del deudor tributario realizado 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 orden de la AT y este 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”.*

Otra interrogante a plantear es que sucede si resulta posible el remate público en caso que la medida cautelar recaiga sobre bienes perecederos y estos están en peligro de deterioro, descomposición, vencimiento, expiración o fenecimiento. Resulta evidente que si no se venden vía remate público los bienes llegarían a perderse y por otro lado que el remate es un principio de ejecución que en condiciones normales concluye con el pago de la deuda tributaria con el producto del bien rematado y siempre dentro de un procedimiento de cobranza coactiva.

El Código Tributario establece una regulación al respecto acorde a la solución normativa que ya tenía el Código Procesal Civil. Esta última norma establece que si la medida cautelar anticipada se hubiere ejecutado sobre bienes perecibles o cuyo valor se deteriore por el transcurso del tiempo u otra causa, el Juez, a pedido de parte, puede ordenar su enajenación, previa citación a la contraria y que el dinero obtenido mantiene su función cautelar, pudiendo solicitarse su conversión a otra moneda si se acreditara su necesidad.

Es decir, la norma procesal precisa que la ejecución de un bien por ser perecible no transforma su naturaleza cautelar, ya que el monto obtenido no estará destinado al pago de la acreencia, sino seguirá teniendo su función de garantizar el pago de la pretensión principal.

Los artículos 56 y 58 del Código Tributario regulan la posibilidad del remate de los bienes perecederos que sustentan la medida cautelar, para tal efecto primero señala que la Administración Tributaria requiera al deudor a fin que este sustituya dicho bien por otro que no corra el riesgo de deterioro o pérdida y en caso

ello no ocurra podrá rematar los bienes y el dinero se consignará en el Banco de la Nación manteniendo su función cautelar, en otras palabras el bien mueble pasa a ser dinero pero la finalidad cautelar inmersa en él se mantiene hasta el pronunciamiento del recurso impugnatorio que determinará si la deuda pasa a cobranza o se extingue. Si la impugnación es fundada se devolverá el dinero consignado y si es infundada vencido el plazo de siete (7) días el Ejecutor podrá disponer el pago de la deuda tributaria.

Esta acción de remate y consignación del monto obtenido no implican ejecución de la medida cautelar ya que la función cautelar del dinero se mantiene.

## VI. TIPOS DE EMBARGOS EN LA MEDIDA CAUTELAR

Sobre el concepto del embargo, el Código Procesal civil establece en el artículo 642 que: “Cuando la pretensión principal es apreciable en dinero, se puede solicitar embargo. Este consiste en la afectación jurídica de un bien o derecho del presunto obligado, aunque se encuentre en posesión de tercero, con las reservas que para este supuesto señala la ley.”

Con relación a los tipos de embargos que pueden darse en procedimiento de Medida Cautelar, el Código Tributario no las menciona en los artículos 56 al 58, si las desarrolla en el artículo 118 cuando regula el procedimiento coactivo. Si bien la norma tributaria referida señala de manera expresa que vencido el plazo de siete (7) días el Ejecutor Coactivo podrá disponer se traben Medidas Cautelares, es importante precisar que los embargos desarrollado en dicho articulado no tiene una función cautelar de garantizar la deuda tributaria, conforme se ha analizado en el presente documento, sino que la finalidad del embargo es el inicio de la ejecución de los bienes y derechos del deudor tributario a efectos de satisfacer la acreencia tributaria, con lo cual los embargos son medidas de Ejecución y No medidas Cautelares.

Al respecto, González y Nava<sup>10</sup> afirman que “El embargo como medida de ejecución cumple un rol distinto al de la medida cautelar, ya que no busca garantizar una acreencia para que el proceso no resulta ineficaz, sino que en esta etapa lo que pretende la medida de embargo es empezar la ejecución forzada para el cobro efectivo de la acreencia porque ya se está en una etapa final del procedimiento como si fuera una sentencia en última instancia”.

Es así que los embargos como medida cautelar puede manifestarse en los diferentes tipos de embargo que se regulan en el Código Tributario y de manera supletoria en el Código Procesal Civil. Con relación a los diversos tipos de embargo que aplicarían a la Medida Cautelar, Nava<sup>11</sup> afirma que pueden clasificarse como típicas o atípicas, siendo que las primeras serán aquellas que están reguladas de manera expresa en las normas tributarias y las segundas aquellas que no estando regulada de manera expresa, la realidad de los hechos y la Jurisprudencia ha permitido su existencia bajo el alcance de la medida cautelar genérica. Al respecto, las medidas de embargo típicas son:

- Embargo en forma de Depósito sin Extracción y con Extracción o Secuestro,
- Embargo en forma de Inscripción,
- Embargo en forma de Retención: Entidades Bancarias y Terceros Retenedores,
- Embargo de Intervención en: Información, Recaudación y Administración.

Las medidas de Embargo Atípicas o no previstas normativamente, son:

- Medida Cautelar Genérica,
- Embargo de las Devoluciones de tributos y deudas no tributarias,
- Embargo de bienes comisados,
- Embargo de Montos a devolver por Drawback.

---

<sup>10</sup> GONZALEZ GUERRERO, Roxana y NAVA TOLENTINO, José. *Cobranza Coactiva. Y Después de la Deuda tributaria qué*. Lima: Jurista Editores, 2010, p. 216.

<sup>11</sup> NAVA TOLENTINO, José. *Tratado de Derecho Procesal Tributario*. Lima: Pacífico Editores, 2011, p. 671.

La pregunta es si sobre esta gama de posibilidades de Medidas cautelares, existe algún orden de prelación en los embargos que regula el articulado del Código Tributario al referirse al procedimiento de cobranza. Si bien, la norma tributaria no hace tal distinción, confundiendo incluso la denominación de medida cautelar para los procesos cautelares y de ejecución, si es importante evaluar si conforme a la naturaleza de la medida cautelar la Administración Tributaria puede adoptar las medidas que considere necesarias siempre que asegure en forma más adecuada el pago de la deuda tributaria.

El Código Tributario, al regular los tipos de embargos dentro de un procedimiento de cobranza indica que el Ejecutor coactivo puede adoptar los que considere necesarios y al referirse a la medida cautelar genérica refiere que se adoptará siempre que asegure de la forma más adecuada el pago de la deuda tributaria.

En el caso de la medida cautelar, por su propia finalidad de garantizar la eficacia del cobro de la acreencia tributaria, es posible se adopten los embargos suficientes para dicho fin. No obstante, al existir una finalidad de garantía que no conlleva a la ejecución del embargo, el acreedor tributario al tener alternativas que permitan garantizar la deuda tributaria debe procurar adoptar la menos dañosa en la operatividad del deudor tributario, más aún si la deuda aún no es firme por estar en etapa impugnatoria. En otras palabras, si por ejemplo el deudor tributario cuenta con un inmueble que garantiza la deuda tributario, no sería necesario que la Administración Tributaria usando su facultad de adoptar medidas cautelares adopte embargo sobre las cuentas bancarias o cuentas por cobrar afectando la liquidez u operatividad de la empresa, cuando con activos fijos resultaría suficiente para ello.

## **VII. RESPONSABILIDAD CIVIL Y PENAL EN LA ADOPCION DE LA MEDIDA CAUTELAR**

La Administración Tributaria al ejercer la facultad de adoptar medidas cautelares debe actuar bajo el criterio o Principio de razonabilidad, a decir de la Ley N° 27444, es decir la adopción

de la medida debe adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción del cometido cautelar.

Así también deben respetarse las garantías del debido proceso. Para tal efecto, la motivación de las resoluciones, el cumplimiento de requisitos de la medida cautelar así como los hechos que sustentan los comportamientos o las razones deben estar debidamente acreditadas.

De no existir ello y si la adopción de la medida cautelar genera un daño existiendo una relación de causalidad entre la medida cautelar adoptada y el daño patrimonial ocasionado el acreedor Estatal podría incurrir en responsabilidad civil.

De igual forma, el artículo 376 del Código Penal, prescribe que "El funcionario público que, abusando de sus atribuciones, comete u ordena en perjuicio de alguien, un acto arbitrario cualquiera, será reprimido con pena privativa de la libertad no mayor de dos años. Cuando los hechos deriven de un procedimiento de cobranza coactiva, la pena no será no menor de dos años ni mayor de cuatro años".

Es por ello que el Ejecutor coactivo, como director del procedimiento de Medida Cautelar, debe actuar dentro del límite de sus funciones, aplicando el principio de razonabilidad y respetando el debido proceso. Al respecto, el Poder Judicial en un proceso penal<sup>12</sup> señaló lo siguiente:

*"No se configura el delito de abuso de autoridad, cuando el procesado se limitó a cumplir con sus deberes de función, ejercitando sus atribuciones y autoridad dentro de los límites y con los procedimientos que señala la Ley". Sala Penal. Exp. 604-91.Lima*

La Administración Tributaria, a través del Ejecutor coactivo cuando adopte una medida cautelar debe ejercerla considerando los requisitos de verosimilitud del derecho y peligro en la demora

---

<sup>12</sup> CODIGO PENAL. Jurista Editores Lima, 2009, p. 260.

que señala el Tribunal Constitucional y el Código Procesal Civil, los comportamientos y/o razones debidamente acreditados en hechos, considerando el principio de razonabilidad y respetando el debido proceso. De no ejercerse así generando daños y perjuicios al deudor tributario, éste puede ejercer las acciones administrativas, civiles y penales de tal forma que el procedimiento se reencause en el canal correspondiente dentro del marco legal y constitucional.

### VIII. CONCLUSIONES

En materia tributaria solo es posible se adopten medidas cautelares cuando se acredita la verosimilitud del derecho y el peligro en la demora, no cumpliéndose el segundo requisito en caso que el deudor tributario sea el Estado. En consecuencia todo ciudadano tiene derecho a ejercer su derecho de contradicción o defensa en caso que la adopción de la medida cautelar no cumpla estrictamente con dichos requisitos, para tal efecto el artículo 155 del Código Tributario prevé el recurso de Queja que permitirá que el procedimiento se encause debidamente.

Los comportamientos que ameritan adoptar una medida cautelar en algunos casos resultan ser graves y podría conllevar además del proceso administrativo de medida cautelar a un proceso penal por defraudación tributaria siempre que se pruebe el dolo en la acción típica y antijurídica. Con relación a las razones que ameritan adoptar una medida cautelar, la norma tributaria es genérica y los criterios o ratios de liquidez, de solvencia, así como la vinculación específica del patrimonio neto con la deuda tributaria, deben ser analizados de manera objetiva de tal forma que razonablemente se cumpla el requisito del peligro en la demora que exige toda medida cautelar.

En el caso de la caducidad de la medida cautelar, resulta posible la adopción de una nueva medida cautelar, sin mantener la anterior que debe ser levantada. Esta nueva Medida Cautelar podría basarse en razones distintas a las que sustentó la primera, o podría basarse en las mismas razones reforzadas cuando el

reclamo es declarado infundado, con lo cual refuerza la casual de la adopción.

En el caso de la medida cautelar, por su propia finalidad de garantizar la eficacia del cobro de la acreencia tributaria, resulta posible se adopten embargos suficientes para dicho fin. No obstante, dada la finalidad de garantía el acreedor tributario debe procurar adoptar la medida cautelar suficiente pero menos dañosa en la operatividad del deudor tributario, máxime si la deuda aún no es exigible coactivamente por estar en etapa impugnatoria.

El Ejecutor coactivo cuando adopte una medida cautelar debe ejercerla considerando los requisitos de verosimilitud del derecho y peligro en la demora. Los comportamientos y/o razones deben estar acreditados en hechos, considerando el principio de razonabilidad y respetando el debido proceso. De no ejercerse de esta forma y se generen daños y perjuicios al deudor tributario, éste puede ejercer las acciones administrativas, civiles y penales de tal forma que el procedimiento se reencause en el canal correspondiente dentro del marco legal y constitucional.

## BIBLIOGRAFÍA

CALAMANDREI, Piero: *Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares*. Edit. El Foro, 1997.

CODIGO PENAL. Lima: Jurista Editores, marzo, 2009.

GONZALEZ GUERRERO, Roxana Y NAVA TOLENTINO, José Jorge: *Cobranza Coactiva. ¿Y Después de la Deuda Tributaria qué?* Lima: Jurista Editores, 2010.

JOVE, María Ángeles: *Medidas Cautelares innominadas en el Proceso Civil*. Barcelona, 1995.

NAVA TOLENTINO, José y otros: *Tratado de Derecho Procesal Tributario*. Lima: Pacífico Editores, 2011.

TRIBUNAL FISCAL: En <http://www.mef.gob.pe>, Consulta 18/05/2013.



# Los derechos de los administrados y las medidas cautelares previas en materia tributaria

*Luis Durán Rojo*

*Abogado tributarista. Director de Análisis Tributario AELE. Profesor del Departamento de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.*

*Marco Mejía Acosta*

*Abogado tributarista. Miembro del Equipo de Análisis Tributario AELE.*

**SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.— II. LA REGULACIÓN EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO.— III. LAS MCP AL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA (CON ACTO ADMINISTRATIVO).— 3.1 El comportamiento del deudor tributario.— 3.2 Las razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa.— IV. PLAZOS APLICABLES.— 4.1. Tratándose de deudas que no sean exigibles coactivamente.— 4.2. Tratándose de deudas exigibles coactivamente.— V. LAS MCP A LA EMISIÓN DE LAS RESOLUCIONES U ÓRDENES DE PAGO (SIN ACTO ADMINISTRATIVO).— VI. SUSTENTO Y MOTIVACIÓN.— VII. EL MONTO Y LOS TIPOS.— VIII. INTERVENCIÓN EXCLUYENTE DE PROPIEDAD.— IX. LEVANTAMIENTO Y SUSTITUCIÓN.— X. IMPUGNACIÓN Y MEDIOS DE DEFENSA.— XI. EJECUCIÓN**



## I. INTRODUCCIÓN

Sin duda, hay una amplia agenda de trabajo para los intérpretes del Derecho tributario respecto a los alcances del régimen de cobranza coactiva en materia tributaria, que debe ir desarrollándose a lo largo de periodos largos de reflexión.

Por eso, atendiendo a la cordial invitación de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero (DEFCON) a fin de colaborar en una inédita obra colectiva que aborde tal materia desde la perspectiva de los derechos de los administrados (que por cierto es necesaria y plausible en el país), hemos decidido volver sobre nuestras reflexiones respecto a las medidas cautelares previas<sup>1</sup> del Código Tributario y sumar algunos aportes nuevos al respecto con el énfasis en los derechos de los administrados, como nos fuera propuesto por la DEFCON.

Nos tomamos esta licencia para dar continuidad y seguir reflexionando sobre las facultades de la Administración Tributaria en un Estado Constitucional, lo cual coincide con una tendencia jurisprudencial, todavía en ciernes, en que el TF estaría aproximándose a analizar los documentos de la Administración Tributaria que acreditan la necesidad de trabar medidas cautelares previas, esto es el Informe de Medidas Cautelares Previa y el Acta de Reunión del Comité Evaluador de Medidas Cautelares Previas, como se desprende de la RTF N° 12252-1-2012.

Ahora bien, sabemos que antes de que se inicie el procedimiento de cobranza coactiva, sea que haya o no una deuda

---

<sup>1</sup> Aparecidas originalmente en nuestro artículo para la segunda edición oficial del Código Tributario, publicación editada por el Ministerio de Justicia el año 2011.

tributaria exigible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) tiene competencia excepcional para utilizar las Medidas Cautelares Previas (en adelante solo “MCP”) principalmente conforme a lo normado en los artículos 56 (MCP sustentadas en acto administrativo), 57 (plazos de las MCP sustentadas en acto administrativo) y 58 (MCP sin acto administrativo) del Código Tributario (CT).

Dichos artículos del CT no son de aplicación en el caso de los Gobiernos Locales, conforme se indica expresamente en el numeral 2 del artículo 28 de la Ley N° 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva<sup>2</sup>, siéndoles aplicable para efectos del uso de las MCP una regulación especial que –según indica el Tribunal Fiscal (TF) en la Resolución (RTF) N° 1639-2-2007– tiene alcances limitados.

En ese sentido, este poder cautelar en favor de la SUNAT es en el fondo una importante pero excepcional herramienta, que no forma parte del procedimiento de cobranza coactiva de la deuda tributaria y debe ser utilizada con razonabilidad.

En todo caso, resulta claro que el carácter instrumental y protector de las MCP tiene por propósito asegurar el pago de una deuda de contenido tributario, aunque en ese objetivo podría aparecer un exceso del poder de la autoridad tributaria que afecte derechos legales y constitucionales de los administrados.

Por lo demás, antes y durante la etapa de ejecución deben incrementarse las garantías de protección de los derechos de los administrados. El TC ha señalado en su Sentencia recaída en el Expediente N° 2044-2009-PA/TC que *“los medios de coerción con que cuenta el Ejecutor Coactivo deben ser usados con los cuidados necesarios a fin de evitar cualquier empleo irrazonable y desproporcionado, uso prudencial que resulta especialmente importante si se tiene en cuenta*

---

<sup>2</sup> En efecto, dicha norma, cuyo TUE fue aprobado por el D. S. N° 18-2008-JUS, establece que *“(e)n ningún caso los Ejecutores de los Gobiernos Locales podrán aplicar lo dispuesto por los Artículos 56, 57 y 58 del Código Tributario”*. La Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva fue reglamentada por el D. S. N° 69-2003-EF.

*la incidencia que pueden tener sobre los derechos constitucionales del contribuyente”.*

El recordado profesor Armando Zolezzi señaló que el uso de MCP “*tiene como fin el evitar que el acreedor se vea burlado por acción de su deudor, esto es que disponga de sus bienes de forma tal que cuando deba cumplir con su obligación no tenga bienes con qué responder. Por tanto, si se le da tal facultad a las administraciones tributarias debería estar limitada a los casos en los que, por la situación del contribuyente o por el monto de la deuda, se justifique la medida*”<sup>3</sup>.

Conforme a lo que venimos señalando, nos parece que estamos hablando propiamente de un tipo de medida cautelar no ejecutable que se caracteriza por prevenir la lesión fiscal derivada de una frustración ante su eventual cobro coactivo, inclusive cuando el crédito no es firme.

Como ha dicho el TF, entre otras, en su Resolución N° 6024-3-2010, las MCP tienen un carácter excepcional y su objetivo es asegurar al fisco el cobro de la deuda antes de iniciado el procedimiento de cobranza coactiva, en los casos que el comportamiento del deudor lo amerite o existan indicios para presumir que la cobranza podría ser infructuosa.

En el CT, como ocurre de forma similar en la legislación de muchos otros países (principalmente con alta informalidad y reducida cultura tributaria), se recoge a las MCP como un instrumento para asegurar el pago de la deuda tributaria. Sin embargo, ¿estas actuaciones anticipadas podrían justificarse legalmente a sabiendas que en muchos casos representan evidentes restricciones al ejercicio de derechos fundamentales o patrimoniales, inclusive cuando todavía no existe una deuda tributaria exigible?

Es preciso señalar que las MCP están asociadas incidental pero no esencialmente con el privilegio de autotutela de la Administración Pública, o ejecución legítima del fin recaudatorio del fisco (cuya representación legal es específicamente el procedimiento de cobranza coactiva), toda vez que pueden dictarse independien-

---

<sup>3</sup> ZOLEZZI MOLLER, Armando. “Contenido del Código Tributario”. En: *Cuadernos Tributarios*, N° 19 y 20, IFA Perú, julio y diciembre 1995, p. 218.

temente de que exista una deuda tributaria exigible y que conste en un acto administrativo firme.

Es pertinente señalar que en la Sentencia del TC recaída en el Expediente N° 15-2005-PI/TC se ha esbozado la constitucionalidad y proximidad entre las diversas formas de medidas cautelares, sean previas (antes de un procedimiento de cobranza coactiva) o definitivas (durante un procedimiento de cobranza coactiva), pese a que estamos en dos contextos de relaciones jurídicas diferenciadas. En la RTF N° 10907-5-2008 se indica que los alcances de dicho pronunciamiento son de aplicación a las MCP utilizadas por la SUNAT. La misma perspectiva se confirma en la RTF N° 544-2-2010.

En otros pronunciamientos, el mismo TC ha sido esquivo en poner en cuestión constitucional el régimen de las MCP y ha preferido resolver las controversias por el tema procesal, como ocurre en la STC N° 9547-2006-PA/TC, al señalar que *“(l)a existencia de medidas cautelares previas no implica que se vaya a ejecutar el embargo, el que resulta inexigible mientras se transita por la vía administrativa. Además, se debe tener en consideración que la recurrente cuenta con la posibilidad de solicitar el levantamiento de la medida si otorga carta fianza bancaria o financiera o alguna otra garantía que, a criterio de la Administración, sea suficiente para garantizar el monto por el cual se trabó la medida, conforme lo establece el artículo 57 del TUO del Código Tributario”*.

Como se ve, el TC parece convalidar constitucionalmente a las MCP del CT aunque no de manera explícita. Inclusive estaría habilitando la vía constitucional para poner límite a las MCP que afecten el contenido esencial de algún derecho fundamental, tutela de urgencia que tiene, entre otros requisitos, el agotamiento de la vía previa.

Asimismo, para el TF, en términos generales, no habría razón constitucional para cuestionar la existencia de las MCP.

## II. LA REGULACIÓN EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

Las MCP están reguladas en el Capítulo I (Facultad de Recaudación) del Título II (Facultades de la Administración Tributaria)

del Libro Segundo (La Administración Tributaria y los Administrados) del CT.

Resulta conveniente utilizar la denominación legal de MCP, es decir la que señala el propio CT, para evitar confusiones. Sin embargo, debemos indicar que en la antigua normatividad (derogada) se les denominó embargos preventivos, como se les conoce en la doctrina comparada (también medidas preventivas, retenciones, etc.).

Aunque imprecisa, por su contenido redundante (toda medida cautelar es previa a su cobro), dicha identificación ya vendría a ser parte de nuestra tradición jurídica definida por el CT que tendría su explicación en la búsqueda de una fórmula práctica de diferenciar las medidas cautelares que pueden trabarse antes del inicio del procedimiento de cobranza coactiva de las medidas cautelares definitivas o “embargos” que se traban en dicho procedimiento.

El CT regula a las MCP:

- Al procedimiento de cobranza coactiva, cuando ya existe un acto administrativo donde consta la determinación de la deuda tributaria (artículo 56 del CT).
- A la emisión de las Resoluciones (de Determinación o Multa) u Órdenes de Pago, esto es, cuando todavía no existe un acto administrativo donde consta la determinación de la deuda tributaria (artículo 57 del CT).

La MCP al procedimiento de cobranza coactiva o a la emisión de las Resoluciones de Determinación y Multa u Órdenes de Pago, tiene las siguientes características:

- Es una facultad de la Administración Tributaria que debe ser ejercida conforme a Ley, los derechos y principios constitucionales.
- Es previa al procedimiento de cobranza coactiva, al punto que este podría no llegar a iniciarse o, en algún caso, suspenderse (RTF N° 2977-4-2007).
- Su utilización no toma en consideración si la deuda tributaria es exigible o no.

- Tiene finalidad cautelar, pues procura asegurar el pago de la deuda tributaria una vez que esta sea firme y exigible, lo cual difiere de los embargos en el procedimiento de cobranza coactiva que tienen un efecto definitivo.
- Es de carácter excepcional, tanto cuando procede por el comportamiento del deudor tributario, como cuando procede al existir razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa.
- Procede según *numerus clausus*, cuando la situación esté justificada por el comportamiento del deudor tributario, lo que no sucede cuando existen razones que permiten presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, donde no hay una lista cerrada.
- Es temporal o provisional, ya que se mantiene durante 1 año y, si existiera resolución desestimando la reclamación del deudor tributario (resolución desestimatoria) dicha medida se mantendrá por 2 años adicionales. Se trata de un plazo de caducidad.
- No es ejecutable, ya que únicamente ello ocurre una vez iniciado el procedimiento de cobranza coactiva, en cuyo caso la medida se convertirá en definitiva. Entonces, por su naturaleza, en estricto una MCP nunca será ejecutable por sí sola.
- Requiere de un acto administrativo o “valor” relacionado, pues las medidas deben estar sustentadas mediante la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa, orden de pago o resolución que desestima una reclamación; salvo en el supuesto al que se refiere el artículo 58 del CT, que permite que la Administración Tributaria, una vez adoptada la medida, tenga un plazo de 30 días (prorrogables por 15 días para el caso de los supuestos de los numerales 6 y 7 del artículo 62 del CT) para notificar – recién – las resoluciones u órdenes de pago.
- Debe constar en resoluciones debidamente motivadas;
- Es proporcional, pues la medida será trabada por la suma que baste para satisfacer la deuda, repetimos, aunque esta no sea exigible. A ello debemos agregar que la medida debe ser un

medio razonable en relación con las situaciones que ameritan su uso.

- Debe ser levantada cuando desaparezcan las causas que justificaron su adopción, inclusive cuando no haya sido pagada la deuda tributaria.

### III. LAS MCP AL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA (CON ACTO ADMINISTRATIVO)

El CT establece que, excepcionalmente, cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable o existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, antes de iniciado el procedimiento de cobranza coactiva, la Administración a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria, y de acuerdo a las normas del mismo CT, podrá trabar MCP por la suma que baste para satisfacer dicha deuda, inclusive cuando esta no sea exigible coactivamente. Además, se enuncia una serie de supuestos en los cuales se entiende que existe un comportamiento que amerita trabar una MCP.

La redacción enrevesada de esta norma puede dar lugar a varias interpretaciones sobre la utilización de MCP al procedimiento de cobranza coactiva. Felizmente la jurisprudencia ha delimitado algunos de sus contornos.

En primer lugar, no debe omitirse que la excepcionalidad es un presupuesto base para el uso de las MCP. La Administración Tributaria debería fijar criterios de razonabilidad para garantizar este carácter residual, lo cual deberá ser acreditado con la documentación respectiva ante el TF.

En la RTF N° 544-2-2010 se ha señalado que la excepcionalidad de las MCP se justifica cuando se acredita la configuración de alguna de las causales contempladas en el artículo 56 del CT o exista algún indicio que lleve a presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa. Consideramos que esa perspectiva debería ser revisada, a fin de dar mayores garantías a los contribuyentes.

La jurisprudencia del TF ha identificado en el citado artículo 56 del CT dos supuestos generales e independientes entre sí, por

los cuales la Administración Tributaria se encuentra facultada a trabar una MCP por la suma que baste para satisfacer la deuda tributaria:

- Cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable, supuesto que se verifica cuando se presenten cualquiera de las situaciones recogidas en los incisos a) a l) del artículo 56 del CT; y,
- Cuando existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, las cuales no necesariamente provienen del comportamiento del deudor tributario, pudiendo ser ajenas al mismo.

Literalmente, en el primer supuesto, procedería inclusive ante contribuyentes manifiestamente solventes, toda vez que el CT ha recogido supuestos expresos (donde “se entenderá que el deudor tributario tiene un comportamiento que amerita trabar una medida cautelar previa”) que no toman en consideración el riesgo de una eventual cobranza coactiva.

De ser así, en algunos casos dicha medida podría constituir una sanción encubierta e irrazonable. Por eso habrá que buscar la idoneidad, justificación y sentido constitucional al uso de la MCP, en todos los casos, con el fin de asegurar el pago de la deuda tributaria sin necesidad de menoscabar los derechos de los contribuyentes.

Lógicamente, no correspondería el uso de una MCP si no existe, por lo menos, una probable deuda tributaria (sujeta a cuestionamiento por la vía de la reclamación o próxima a ser liquidada y determinada en un acto administrativo, según los artículos 56 y 58 del CT, respectivamente).

Puede suceder que se presente más de una causal. El TF (entre otras en su Resolución N° 1852-2-2008) ha indicado que habiéndose verificado la existencia y concurrencia de dos de los supuestos contemplados en el artículo 56 del CT, a fin de adoptar las MCP pertinentes que aseguren el cobro de la deuda, el Ejecutor Coactivo puede utilizar cualquiera de ambos como sustento.

En otro caso se dijo lo mismo, esto es, que resulta suficiente la acreditación de uno sólo de los supuestos recogidos en el artículo 56 del CT, para certificar que la MCP adoptada por la Administración Tributaria se encuentra arreglada a Ley (RTF N° 11535-1-2008).

Es importante señalar que en los dos presupuestos mencionados, la Administración Tributaria debería sustentar su actuación y no liberarse de la carga de la prueba, sin perjuicio del derecho de defensa del contribuyente. En menor medida en el primer caso, ya que hay situaciones legales expresas (muchas de las cuales son bastante genéricas ciertamente), pero sobre todo en el segundo, ya que podría caerse en la arbitrariedad.

Como ya se viene indicando, para trabar las MCP no es necesario que la deuda tributaria sea exigible. Por tal motivo, el TF ha señalado que las mismas pueden trabarse aunque la deuda tributaria no sea exigible coactivamente, al haberse presentado un recurso de reclamación contra las resoluciones de determinación y de multa como resultado de la fiscalización realizada, ya que las MCP son utilizadas excepcionalmente con el fin de garantizar el pago de una deuda que no es exigible, y pueden mantenerse aun cuando se encuentre en trámite la reclamación interpuesta (RTF N° 11519-3-2009). La SUNAT opinó en el Informe N° 225-2007-SUNAT/2B0000 que cuando *“se desestima la reclamación y el procedimiento contencioso tributario se encuentra en trámite de apelación ante el Tribunal Fiscal, la SUNAT puede trabar Medidas Cautelares Previas en los supuestos establecidos en el artículo 56 del TUO del Código Tributario”*.

Como puede verse en la su Resolución N° 2606-3-2010, el TF ha indicado, con relación a lo argumentado por el contribuyente en el sentido que no correspondía la adopción de MCP puesto que la deuda determinada en la fiscalización ya había sido reclamada, que dicho tipo de medidas pueden ser dictadas siempre que todavía no se haya iniciado el procedimiento de cobranza coactiva y aun cuando se hubiesen impugnado los valores que sustenten las deudas a cautelar, por lo que lo alegado en este extremo carece de fundamento.

Ahora bien, en la Sentencia del TC recaída en el Expediente N° 15-2005-PI/TC se establece como requisitos de toda medida cautelar:

- La verosimilitud en el Derecho (*fumus bonis iuris*).
- El peligro en la demora (*periculum in mora*).

Por eso el TC indica en dicha sentencia que “(u)na medida cautelar no puede decretarse de manera automática ante la sola petición del solicitante. Se debe tener en cuenta, por lo menos, dos requisitos mínimos, a saber: verosimilitud del derecho y peligro en la demora. Estos requisitos son considerados básicos pues la doctrina viene estudiando otros elementos o datos para la configuración de tales medidas, los que no serán desarrollados aquí, al ser suficientes y razonables los señalados, siempre que sean apreciados con el rigor que ello implica”.

En la RTF N° 10907-5-2008 se ha indicado que la traba de una MCP tiene un manifiesto carácter excepcional, y que su ejecución debe obedecer a una necesidad indubitable: la presunción del cobro infructuoso del crédito tributario por el comportamiento del deudor (de acuerdo a las causales taxativas del artículo 56 del CT) o circunstancias que hagan posible tal situación. En ese sentido, la Administración Tributaria debe acreditar como mínimo lo siguiente:

- La verosimilitud de la deuda tributaria, adjuntando los medios probatorios respectivos.
- El peligro irreparable que conllevaría esperar el fallo definitivo sobre la deuda tributaria, para lo cual se deberá demostrar el acaecimiento de alguno de los supuestos contemplados en el artículo 56 del CT por los cuales el comportamiento del administrado daría mérito a la adopción de la medida, o algún otro indicio que lleve a presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa.

Dicha interpretación se ha confirmado en la RTF N° 544-2-2010.

### **3.1 El comportamiento del deudor tributario**

En este primer supuesto, el legislador del CT ha preferido regular supuestos taxativos que habilitan el uso de una MCP.

Sin embargo, los mismos resultan en muchos casos muy genéricos y hasta ambiguos. Así, para efectos de la utilización de las MCP, se entenderá que el deudor tributario tiene un comportamiento que amerita trabar una de ellas, cuando incurra en cualquiera de los siguientes supuestos.

**a) Presentar declaraciones, comunicaciones o documentos falsos, falsificados o adulterados que reduzcan total o parcialmente la base imponible.**

El TF estableció en un caso que el reparo al crédito fiscal por operaciones no reales, determinado como resultado de la fiscalización realizada al contribuyente y del cruce de información con los supuestos proveedores, invocado por la Administración Tributaria como sustento para trabar MCP, encuadra en los supuestos previstos en los incisos a), b) y h) del artículo 56 del CT, ya que se redujo el importe a pagar por IGV y se empleó medios fraudulentos al utilizar facturas de compras falsas (RTF N° 3899-2-2010).

El colegiado ha señalado además que si bien el reparo por gastos no deducibles no constituye un ocultamiento parcial de rentas o una declaración de gastos falsos, dicha situación no es equiparable al reparo del crédito fiscal por operaciones no reales, que está referido a consignar activos falsos (RTF N° 5287-5-2010).

También dijo que procede trabar MCP si el deudor tributario ha presentado declaraciones que contienen información falsa y ha exhibido comprobantes de pago falsos a fin de aumentar su crédito fiscal, costo o gasto para el IR y reducir el impuesto a pagar; acciones que en conjunto suponen una intención de dejar de pagar los tributos a su cargo (RTF N° 2118-2-2002).

**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.**

El TF ha señalado que el reparo por incremento patrimonial no justificado configura el supuesto previsto en el inciso b) del artículo 56 del CT (RTF N° 11001-8-2013).

De otro lado, estando a las liquidaciones de compra emitidas por el contribuyente respecto de adquisiciones con proveedores que contaban con número de RUC, que nieguen la realización de las operaciones, donde no existe ningún documento que demuestre que el dinero fue recibido por los vendedores y siendo que ninguna liquidación de compra observada cuenta con la firma de estos, se ha verificado la existencia de operaciones no reales, por ende, cabe trabar MCP conforme al inciso b) del artículo 56 del CT. Y que no es válido alegar el desconocer que el proveedor contaba con número de RUC dado que dicha verificación pudo realizarse vía la página *web* de la Administración Tributaria (RTF N° 5860-5-2010).

Si el contribuyente no cumple con sustentar las diferencias entre las unidades producidas registradas y las unidades producidas determinadas por la Administración Tributaria, se habrá incurrido en la causal prevista en el inciso b) del artículo 56 del CT, ya que se entiende que no registró contablemente la totalidad de sus materias primas y/o producción realizada (RTF N° 4721-1-2010).

El TF asimismo dijo que con ocasión de un procedimiento de fiscalización, si la Administración Tributaria encuentra indicios razonables sobre la existencia de operaciones no reales sustentadas en comprobantes de pago falsos y/o inexistentes que permiten al contribuyente tener un mayor crédito fiscal para efectos del IGV, este es un comportamiento que amerita trabar una MCP (RTF N° 613-7-2009). Es decir, como se dice en la RTF N° 3542-5-2010, encontrar indicios razonables sobre la existencia de operaciones no reales permite entender que existe un comportamiento que amerita la adopción de MCP. Debe tenerse presente que no procede el uso de MCP cuando aún no se cierra el requerimiento en el que se le solicita información al contribuyente (RTF N° 10907-5-2008).

De otro lado, si la Administración Tributaria, en el marco de un procedimiento de fiscalización, encuentra indicios razonables para determinar ingresos omitidos (i) al haberse

generado rentas de tercera categoría y no rentas de primera categoría, (ii) las embarcaciones pesqueras del contribuyente realizaron actividades de pesca y no fueron declaradas, y (iii) existen dudas sobre la determinación de la deuda efectuada por el contribuyente, procede que se dicten MCP (RTF N° 5098-1-2008).

Es posible dictar MCP cuando el contribuyente ha proporcionado información que no refleja un mínimo de certidumbre respecto a la operatividad de su negocio, su capacidad instalada, las compras efectuadas y declaradas de combustible, así como no exhibir la información contable del caso (RTF N° 3998-1-2008).

Procede que se traben MCP cuando el contribuyente no sustenta las observaciones que realiza la Administración Tributaria en un procedimiento de fiscalización y ésta determina finalmente la obligación tributaria sobre base presunta (RTF N° 3998-1-2008).

Para verificar el ocultamiento de ingresos, al que alude el inciso b) del artículo 56 del CT, no es suficiente que la Administración Tributaria haya efectuado reparos a la declaración del contribuyente, toda vez que una medida cautelar, por su particular naturaleza, no procede en todas las situaciones en que se haya detectado una supuesta omisión, sino en casos excepcionales en los que exista un comportamiento del deudor que los amerite (RTF N° 3227-5-2008).

Otro criterio relevante indica que la discrepancia entre el contribuyente y la Administración Tributaria acerca del momento en que deba reconocerse como ingreso o retribución el pago anticipado por la prestación futura de un servicio, para efectos del IGV o del pago a cuenta del IR, puede ser objeto de controversia en un procedimiento contencioso tributario; lo que no implica que deba constituirse como un ocultamiento parcial de ingresos al que se refiere el inciso b) del artículo 56 del CT, que justifique consecuentemente la adopción de MCP (RTF N° 3227-5-2008).

El TF ha señalado que se incurre en el supuesto contemplado en el inciso b) del artículo 56 del CT, si el contribuyente, entre otras razones, (i) no identifica a qué comprobantes corresponden determinados saldos y en vez de entregar el Libro de Inventarios y Balances muestra únicamente hojas computarizadas con el movimiento de una cuenta; (ii) no sustenta la diferencia entre la base imponible de ventas declaradas y registradas; y, (iii) presenta una declaración cuyos montos no coinciden con los establecidos en el sistema de la Administración Tributaria (RTF N° 1156-1-2008).

Debe recordarse que la deducción de gastos para efectos del IR obedece a razones de orden técnico y de política fiscal contempladas en la legislación de dicho Impuesto, por lo que si la Administración Tributaria no se encuentra de acuerdo con lo establecido por el contribuyente, no puede concluir que dichas operaciones constituyen un ocultamiento parcial de rentas, no procediendo, por tanto, la interposición de una MCP al amparo de lo establecido en el inciso b) del artículo 56 del CT (RTF N° 2360-2-2007).

- c) **Realizar, ordenar o consentir la realización de actos fraudulentos en los libros o registros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por ley, reglamento o resolución de superintendencia, estados contables, declaraciones juradas e información contenida en soportes magnéticos o de cualquier otra naturaleza en perjuicio del fisco, tales como: alteración, raspadura o tacha de anotaciones, asientos o constancias hechas en los libros, así como la inscripción o consignación de asientos, cuentas, nombres, cantidades o datos falsos.**

Para el TF, no es necesario detallar la infracción que se habría cometido, la conducta ilegal o el medio fraudulento utilizado para motivar las MCP trabadas sustentadas en los incisos a), c) y h) del artículo 56 del CT, ya que se ha cumplido con señalar que el contribuyente no sustentó la fehaciencia y veracidad de las operaciones efectuadas con distintos proveedores y que disminuyó el impuesto resultante al contabilizar y declarar

el crédito fiscal y el gasto y/o costo vinculado a operaciones no reales (RTF N° 3899-2-2010).

Se ha señalado que si existen ventas realizadas fuera de la Región Selva, las cuales han sido registradas en los libros contables y declaradas como si hubieran sido efectuadas en la misma con el fin de obtener el beneficio del reintegro tributario, se ha configurado la causal para usar las MCP (RTF N° 4128-5-2007).

Asimismo, si producto del cruce de información con terceros la Administración Tributaria corrobora la inexistencia de operaciones y de comprobantes de pago que sustenten la realidad de las transacciones económicas alegadas por el contribuyente, corresponde que se adopten las MCP de conformidad con el inciso c) del artículo 56 del CT (RTF N° 759-1-2006).

- d) Destruir u ocultar total o parcialmente los libros o registros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las normas tributarias u otros libros o registros exigidos por ley, reglamento o resolución de superintendencia o los documentos o información contenida en soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información, relacionados con la tributación.**

Según el TF, encaja en el supuesto del inciso d) del artículo 56 del CT el contribuyente que afirma que no se encuentra en condiciones de presentar los libros contables requeridos por la Administración Tributaria, porque éstos fueron retenidos por el contador de la empresa quien repentinamente falleció, cuando antes había afirmado que se le habían extraviado en un viaje; en vista que la contradicción entre sus afirmaciones implica la renuencia a presentar los libros requeridos (RTF N° 7742-2-2005).

- e) No exhibir y/o no presentar los libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que hayan sido requeridos en forma expresa por la Administración Tributaria, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, dentro del plazo señala-**

**do por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez.**

**Asimismo, no exhibir y/o no presentar los documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, en el caso de aquellos deudores tributarios no obligados a llevar contabilidad.**

**Para estos efectos no se considerará aquel caso en el que la no exhibición y/o presentación de los libros, registros y/o documentos antes mencionados, se deba a causas no imputables al deudor tributario.**

Este es un supuesto bastante polémico.

El TF ha señalado que si a pesar de que la Administración Tributaria le solicitó al contribuyente, de manera reiterada, la exhibición de sus Libros Diario, Mayor, Caja y Bancos, Inventarios y Balances, entre otra documentación sustentatoria de la contabilidad, y este sólo cumplió con exhibir su Registro de Compras, procede que se interpongan MCP (RTF N° 709-2-2009).

Asimismo, según el colegiado, se incurre en la causal establecida en el inciso e) del artículo 56 del CT, cuando el deudor tributario no cuenta con la información que le ha solicitado la Administración Tributaria debido a que ha sufrido una pérdida de la misma, si cuando fue notificado con el requerimiento en el cual se le solicita la misma ya había transcurrido el plazo de 60 días calendario para rehacerlos (RTF N° 11736-4-2008). A efectos de aplicar una MCP, la Administración Tributaria deberá tomar como base un acto del procedimiento de fiscalización por medio del cual se consignen los resultados de la documentación e información recibida, las conclusiones del examen de éstas y, de ser el caso, los reparos a la determinación de la obligación tributaria efectuada por el contribuyente. Por tal razón, no procede la interposición de la MCP si es que no se ha cerrado el requerimiento por el que previamente se solicitó información al contribuyente (RTF N° 10907-5-2008).

Para el TF, si el contribuyente no exhibió los contratos de compra venta de un ejercicio así como los estados de cuenta emitido por las transacciones financieras, entre otros, que fueron requeridos en forma expresa por la Administración Tributaria, procede la interposición de MCP al amparo del inciso e) del artículo 56 del CT (RTF N° 5401-7-2008).

Si la Administración Tributaria ha solicitado al contribuyente sus comprobantes de pago y libros de contabilidad, los que fueron extraviados, otorgándosele un plazo para que los rehaga, sin embargo este no los entregó cuando fueron vueltos a requerir, alegando la misma pérdida; en tal sentido corresponde que se interpongan MCP al amparo del inciso e) del artículo 56 del CT (RTF N° 5000-5-2008).

No se desvirtúa la legalidad de la MCP si el contribuyente, antes de que se emita la respectiva Resolución Coactiva, no entrega la totalidad de la información solicitada por la Administración Tributaria mediante un requerimiento (RTF N° 4425-4-2008).

Se ha indicado además que la condición de buen contribuyente no exime al contribuyente de encontrarse en alguna de las causales del artículo 56 del CT (RTF N° 4425-4-2008).

Procede la interposición de una MCP, al amparo del inciso e) del artículo 56 del CT, si el contribuyente no exhibe la información sustentatoria completa del Libro de Planilla y el Balance de Comprobación Analítico, los cuales han sido solicitados reiteradamente por la Administración Tributaria (RTF N° 3740-3-2008).

No resulta elemento suficiente que acredite que el contribuyente ha incurrido en la causal prevista en el inciso e) del artículo 56 del CT, el requerimiento que ha dejado constancia del incumplimiento del contribuyente con proporcionar información solicitada, si es que no figura en el cierre de dicho documento el nombre y la firma del funcionario auditor que lo suscribe; pues tal ausencia le resta fehaciencia (RTF N° 3227-5-2008).

Si la Administración Tributaria, en el marco de un procedimiento de fiscalización, solicita al contribuyente el Libro de Planilla de Remuneraciones — cuya fotocopia fue entregada en la Oficina de aquella — así como el Registro Auxiliar de Control de Activo Fijo y los estados de cuenta y/o reportes proporcionados por las instituciones del sistema financiero, los que no fueron entregados debido a que según el contribuyente no tenía cuentas corrientes durante el período materia de fiscalización, pero luego la Administración Tributaria constata que dicha afirmación era falsa, procede la interposición de MCP, al amparo del inciso e) del artículo 56 del CT (RTF N° 2195-1-2008).

Si el contribuyente no cumple con presentar las boletas de venta que se le solicitó, así como el detalle de las mercaderías que formaron parte del Inventario Final al 31 de diciembre del ejercicio, según lo señalado por el artículo 35 de la LIR ni tampoco sustentó las ventas o ingresos omitidos por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias, a pesar de haber sido requerido para ello, procede la interposición de MCP, al amparo del inciso e) del artículo 56 del CT (RTF N° 1685-1-2008).

Finalmente, el TF ha señalado que si el contribuyente no exhibe y/o no presenta sus libros, registros y demás documentación tributaria y contable, ni tampoco sustenta las observaciones que le han sido comunicadas respecto a sus depósitos en la cuenta detracciones y a la diferencia entre sus ventas gravadas registradas y sus ventas gravadas declaradas, procede la interposición de MCP, al amparo del inciso e) del artículo 56 del CT (RTF N° 1132-1-2008).

- f) **No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado al vencimiento del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes.**
- g) **Obtener exoneraciones tributarias, reintegros o devoluciones de tributos de cualquier naturaleza o cualquier otro**

**beneficio tributario simulando la existencia de hechos que permitan gozar de tales beneficios.**

El legislador modificó este supuesto para cubrir situaciones como la simulación de hechos para la restitución de derechos arancelarios (*drawback*).

Para el TF, si el contribuyente solicita la devolución del saldo a favor materia de beneficio al exportador y su solicitud es aceptada; sin embargo, posteriormente, se determinan reparos al crédito fiscal, estableciéndose que dichas devoluciones fueron indebidas, procede la adopción de MCP, al amparo del inciso g) del artículo 56 del CT (RTF N° 398-2-2009).

También se ha señalado que si la Administración Tributaria considera que el contribuyente no se encuentra dentro de los alcances de la Ley de Promoción a la Amazonía, esto no implica necesariamente una conducta dolosa por parte del mismo para evadir sus obligaciones tributarias mediante engaños o actos fraudulentos que impliquen la simulación de una operación para obtener beneficios tributarios, puesto que los reparos de la Administración Tributaria se han originado debido a la controversia respecto a la calificación jurídica de la operación efectuada por el contribuyente. Por lo tanto, no procede que se traben MCP, al amparo del inciso g) del artículo 56 del CT (RTF N° 1968-3-2008).

**h) Utilizar cualquier otro artificio, engaño, astucia, ardid u otro medio fraudulento, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria.**

Según el TF, la interposición de los medios impugnativos previstos por el CT u otras leyes, así como de acciones de garantía como el Proceso Constitucional de Amparo, no pueden ser signo indicativo de un comportamiento de constante incumplimiento de compromisos de pago o uso de artificios para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria, establecido en los incisos h) y j) del artículo 56 del CT respectivamente, debido a que estos constituyen medios de defensa del contribuyente y no implican una conducta dolosa por parte del

mismo para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria (RTF N° 1227-7-2008).

Asimismo se ha señalado que si del resultado del procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria detecta que existen diferencias entre las ventas declaradas y las anotadas en el Registro de Ventas exhibido por el contribuyente, así como que este omitió declarar ventas empleando la modalidad de doble emisión de comprobantes de pago, procede la interposición de MCP, al amparo de los incisos b) y h) del artículo 56 del CT, pues ha quedado verificado que el contribuyente habría ocultado ingresos gravados valiéndose de artificios, astucia o medios fraudulentos (RTF N° 1007-2-2007).

- i) **Pasar a la condición de no habido.**
- j) **Haber demostrado una conducta de constante incumplimiento de compromisos de pago.**

El TF ha indicado que el incumplimiento de la cancelación de las cuotas de un fraccionamiento, es decir, de un único compromiso de pago, no determina la existencia de un comportamiento de constante incumplimiento de compromisos de pago, pues para ello es necesario que dicha conducta sea reiterativa, por lo tanto, no se configuraría la causal establecida en el inciso j) del artículo 56 del CT (RTF N° 3329-1-2008). Como ya indicamos anteriormente, la interposición de los medios impugnativos previstos por el CT u otras leyes, así como de acciones de garantía como el Proceso Constitucional de Amparo, no pueden ser signo indicativo de un comportamiento de constante incumplimiento de compromisos de pago o uso de artificios para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria, establecido en los incisos h) y j) del artículo 56 del CT respectivamente, debido a que estos constituyen medios de defensa del contribuyente y no implican una conducta dolosa por parte del mismo para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria (RTF N° 1227-7-2008).

- k) **Ofertar o transferir sus activos, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria.**

El TF ha indicado que para que proceda la MCP en base a la oferta o la transferencia de activos conforme al artículo 56 del CT, es necesario que exista una deuda tributaria previa a la transferencia de los activos (RTF N° 562-2-2004).

**1) No estar inscrito ante la Administración Tributaria.**

**3.2 Las razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa**

Este segundo supuesto también ha sido analizado en una variada jurisprudencia del TF.

En ese sentido, se ha indicado que no cumplir con efectuar el pago de sus obligaciones corrientes, presentar declaraciones rectificatorias sin pagar y no acogerse a los beneficios del régimen de incentivos son razones que hacen presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa (RTF N° 3899-2-2010).

El CT no enumera las razones que permiten presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, por lo que en este caso la Administración Tributaria puede considerar cualquier supuesto, siempre que sea razonable y suficiente (RTF N°s. 3899-2-2010 y 3542-5-2010).

El TF ha señalado que la desproporcionada diferencia entre el patrimonio del contribuyente y la deuda tributaria determinada es una situación que evidencia la existencia de razones que permiten presumir que la cobranza de la deuda podría devenir en infructuosa (RTF N°s. 5287-5-2010 y 3542-5-2010).

El artículo 56 del CT autoriza a trabar MCP cuando existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, las cuales no necesariamente provienen del comportamiento del deudor tributario, pudiendo ser ajenas al mismo (RTF N° 1362-1-2010).

El TF ha indicado que la cobranza podría devenir en infructuosa debido a que la deuda tributaria acotada excede el 25 por ciento del patrimonio neto declarado por el contribuyente; sin embargo, a través del flujo de caja o cualquier otra documentación podría determinarse también que éste se encontraba en condi-

ciones de hacer frente a sus obligaciones con terceros, incluidas aquellas correspondientes al fisco, y desvirtuar con ello el carácter significativo de dicha deuda (RTF N° 11606-7-2008).

No es suficiente la presentación de una constancia en la que se indica que el contribuyente es cliente de una empresa del sistema financiero si no se ha indicado el monto total de la línea de crédito a su favor, en dicha entidad o en cualquier otra, que puedan demostrar la disponibilidad de dinero que le permita cumplir con la deuda tributaria (RTF N° 11606-7-2008).

Según el TF, a partir de la declaración jurada anual del IR puede verificarse que correspondía trabar MCP ya que la deuda proyectada excedía el patrimonio neto declarado, además que de los montos por conceptos de ingresos y compras, consignados en las declaraciones mensuales, podría desprenderse la poca disponibilidad de efectivo que no garantizaría el pago de la deuda acotada (RTF N° 11606-7-2008).

Asimismo, el flujo de caja es un instrumento financiero que permite una proyección de los ingresos y egresos en el transcurso del año, no obstante el mismo debe encontrarse correctamente sustentado y firmado por una persona responsable (RTF N° 11606-7-2008).

Se ha dicho que si bien el patrimonio del contribuyente en los dos últimos años ha mejorado, y además éste habría obtenido más ingresos, ello no desvirtúa el hecho que la deuda podría devenir en infructuosa ya que el patrimonio es negativo, siendo la deuda tributaria un monto considerable (RTF N° 5529-4-2008).

El incumplimiento del deudor respecto de una obligación con un tercero, a pesar de contar con liquidez, no se configura como indicio suficiente para presumir que la cobranza de la deuda tributaria podría devenir en infructuosa; por ello, no procede trabar MCP bajo tal sustento (RTF N° 5225-1-2008).

En un caso analizado por el TF se dijo que si bien se ha adjuntado copia legalizada de la escritura pública de aumento de capital y modificación parcial de estatutos, en la que se aprecia que el capital del contribuyente se incrementó, ello no resulta suficiente para acreditar que a la fecha en que se adoptaron las MCP el pa-

rimonio era superior a la deuda tributaria. En tal caso, agrega el colegiado, se debió acompañar otros documentos e información complementaria, tales como el flujo de caja y el balance general a dicha oportunidad, a fin de demostrar que se contaba con liquidez suficiente para hacer frente a las obligaciones con terceros (RTF N° 3329-1-2008).

En otro caso se dijo que si no se presenta documentación sustentatoria alguna, como por ejemplo el flujo de caja, que permita determinar que el contribuyente se encontraba en condiciones de hacer frente a sus obligaciones con el fisco, es decir, acreditar capacidad de pago, no queda desvirtuada la existencia de razones que permiten presumir que la cobranza de la deuda podría devenir en infructuosa (RTF N° 3322-3-2008).

La Administración Tributaria no puede interponer una MCP sustentada en que el monto de la deuda tributaria sobrepasa el capital social de la sociedad poniendo en riesgo el cobro del crédito tributario, puesto que conforme al artículo 31 de la Ley General de Sociedades, quien responde por las obligaciones de la sociedad es el patrimonio social, que si bien en el momento fundacional de la sociedad coincide con el capital social, con la progresiva actividad económica de la empresa el valor del patrimonio neto no se refleja necesariamente en el importe del capital social. Por tal razón, el capital social no resulta un parámetro razonable y adecuado a efectos de presumir el cobro infructuoso de la deuda (RTF N° 3227-5-2008).

El capital social no es un referente razonable para considerar que la cobranza de la deuda tributaria puede resultar infructuosa debido a que este no siempre va a ser igual al patrimonio neto. El monto del capital social a la fecha de constitución de la persona jurídica representa el patrimonio neto, sin embargo dicho monto no necesariamente refleja el valor del patrimonio neto en el período observado, pues el mismo podría haber cambiado a medida que la empresa ha efectuado sus operaciones. Así, en la RTF N° 339-2-99 no se tomó como referencia el capital social sino el patrimonio neto (RTF N° 3227-5-2008).

Para el TF, puede colegirse del registro del Programa de Declaración Telemática – PDT correspondiente a la declaración jurada anual del IR, el patrimonio neto que habrá de tomarse en cuenta para verificar si corresponde trabar una MCP, en tanto no se haya adjuntado alguna documentación que acredite que en los períodos posteriores a la presentación de dicha declaración, tal patrimonio se hubiera incrementado a la fecha en que se trabaron tales medidas (RTF N° 2612-1-2008).

Es justificado asegurar el pago de la deuda tributaria con una MCP cuando el contribuyente no cuenta con patrimonio alguno para cubrir dicha obligación, ya que en su declaración jurada anual del IR ha consignado cero por tal concepto, es decir su patrimonio neto es negativo, además que no ha adjuntado ni alegado la existencia de documentación alguna que acredite que posteriormente a la presentación de tal declaración, su patrimonio se hubiera incrementado a la fecha en que se trabó la mencionada MCP y que, por tanto, se encontraba en condiciones de hacer frente a sus obligaciones (RTF N° 1004-4-2008).

En algunas ocasiones se ha señalado que el flujo de caja es un instrumento financiero que permite una proyección de los ingresos y egresos en el transcurso del año, sin embargo este sólo constituye una estimación que no brinda certeza sobre el disponible con el que pueda contar el contribuyente para cubrir sus deudas tributarias, máxime si se toman en cuenta otros factores adicionales. De otro lado, los estados de cuenta, si bien sustentan un importante movimiento comercial, no implican la existencia de disponibilidad de dinero que permita cumplir con la deuda tributaria. Finalmente, aunque hay varias líneas de crédito de distintas entidades financieras por importantes montos, los mismos significan la mitad de la deuda observada por la Administración Tributaria (RTF N° 6114-2-2007).

Finalmente, para el TF, los estados de cuenta si bien sustentan un importante movimiento comercial, no implican la existencia de disponibilidad de dinero que permita cumplir con la deuda tributaria. El flujo de caja presentado, por su parte, es un instrumento financiero que si bien posibilita una proyección de los

ingresos y egresos en el transcurso del año, es sólo una estimación que no brinda certeza sobre el disponible con el que pueda contar el contribuyente para cubrir las deudas tributarias, máxime si se toman en cuenta otros factores adicionales (RTF N° 6114-2-2007).

#### IV. PLAZOS APLICABLES

Sobre este tema el CT ha tomado en consideración si la deuda tributaria es exigible o no. Veamos a continuación los alcances que corresponden.

##### **4.1. Tratándose de deudas que no sean exigibles coactivamente**

Aplicable cuando la deuda tributaria todavía es susceptible de ser impugnada regularmente o finalmente fue reclamada y se está en un procedimiento contencioso tributario.

La MCP se mantendrá durante 1 año, computado desde la fecha en que fue trabada.

Si existiera resolución desestimando la reclamación del deudor tributario, dicha medida se mantendrá por 2 años adicionales.

El legislador amplió este plazo con la finalidad de evitar que las MCP impugnadas caduquen antes de que los medios impugnatorios sean resueltos.

Vencidos los plazos antes citados, sin necesidad de una declaración expresa, la MCP caducará, estando obligada la Administración a ordenar su levantamiento.

La SUNAT, por tanto, debería proceder de oficio y no esperar a que el contribuyente realice alguna gestión para dejar sin efecto la MCP, pues al haber caducado, en realidad ya no existe jurídicamente.

Al respecto se ha dicho que el Dec. Leg. N° 981 modificó el artículo 57 del CT, añadiendo una garantía para el contribuyente, en el sentido que vencidos los plazos del caso, sin necesidad de una declaración expresa, la medida caducará, estando obligada la Administración Tributaria a ordenar su levantamiento (RTF N° 1188-3-2008).

Lo mismo debería entenderse en el caso de las MCP anotadas en asientos registrales.

La Resolución del Presidente del Tribunal Registral N° 283-2013-SUNARP/PT recoge el acuerdo del Centésimo Treceavo Pleno del Tribunal Registral de la SUNARP, en el que se establece como precedente de observancia obligatoria, relacionado a la cancelación por caducidad de las medidas cautelares previas en forma de inscripción trabadas por la SUNAT sobre predios y bienes muebles el siguiente criterio: “Para cancelar por caducidad una medida cautelar previa de embargo en forma de inscripción no es exigible la resolución de levantamiento emitida por la SUNAT. Para ello es suficiente que el registrador verifique el cumplimiento del plazo de caducidad de un año o tres años si fue prorrogada, conforme con la fecha de su inscripción en el Registro”.

Entonces, una MCP caduca en un plazo máximo de tres años computado a partir de la fecha en que es trabada, en virtud de lo dispuesto por el artículo 57 del CT (RTF N° 6711-3-2009).

De otro lado, debería precisarse si la Administración Tributaria podría trabar una MCP cuando la resolución desestimatoria de la reclamación aparece luego de vencido el primer año, cuando ya caducó. Resulta válido aunque discutible entender que la nueva MCP será por dos años.

Para el TF, la prórroga de la MCP opera si es que se ha observado la condición procesal prevista en el artículo 57 del CT, esto es, que se emita la resolución que desestima la reclamación; así incluso esta última sea declarada nula por el superior jerárquico (RTF N° 12603-3-2009).

Si el deudor tributario, obtuviera resolución favorable con antelación al vencimiento de los plazos señalados anteriormente, la Administración Tributaria levantará la MCP, devolviendo los bienes afectados, de ser el caso.

En el supuesto que la deuda tributaria se torne exigible coactivamente de acuerdo a lo señalado en el artículo 115 del CT, antes del vencimiento de los mencionados plazos máximos, se iniciará el procedimiento de cobranza coactiva convirtiéndose la MCP en definitiva.

#### **4.2. Tratándose de deudas exigibles coactivamente**

La Resolución de Ejecución Coactiva deberá notificarse dentro de los 45 días hábiles de trabadas las MCP. De mediar causa justificada este término podrá prorrogarse por 20 días hábiles más.

### **V. LAS MCP A LA EMISIÓN DE LAS RESOLUCIONES U ÓRDENES DE PAGO (SIN ACTO ADMINISTRATIVO)**

La doctrina comparada ha considerado que las medidas cautelares pueden ser dictadas antes de que se emita el acto administrativo donde consta la determinación tributaria.

Siguiendo esa perspectiva, el CT establece que excepcionalmente, cuando el proceso de fiscalización o verificación amerite la adopción de MCP, la Administración Tributaria, bajo responsabilidad, trabará las medidas 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.

Estamos ante una excepción de excepciones, es decir MCP muy especiales y excepcionales.

Para tales efectos deben presentarse cualquiera de los supuestos establecidos en el primer párrafo del artículo 56 del CT.

Aquí surge una interrogante. Nos preguntamos, ¿procede dictar las MCP solo por el comportamiento del deudor tributario o también cuando existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa?, ¿cuáles son los “supuestos” establecidos en el primer párrafo del artículo 56 del CT?

Es posible que el TF se incline por comprender a ambos, en vista que el primer párrafo del artículo 56 del CT da a entender que incluye a los dos. Es necesaria una precisión al respecto.

Ahora bien, adoptada la medida, la Administración Tributaria notificará las respectivas Resoluciones u Órdenes de Pago, en un plazo de 30 días hábiles, prorrogables por 15 días hábiles cuando se hubiera realizado la inmovilización o la incautación a que se refieren los numerales 6 y 7 del artículo 62 del CT.

Anteriormente el CT no decía “notificará” sino “emitirá”, lo cual generó algunas controversias. La norma vigente ya no admite dudas al respecto.

En caso que no se notifique la Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago de la deuda tributaria dentro del plazo indicado, caducará la medida cautelar.

Si se embargaran bienes percederos que en el plazo de 10 días calendario siguientes a la fecha en que se trabaron las MCP puedan ser objeto de deterioro, descomposición, vencimiento, expiración o fenecimiento o bienes percederos que por factores externos estén en riesgo de perderse, vencer, fenecer o expirar en el plazo de 30 días antes indicado, estos podrán rematarse. Para tales efectos será de aplicación lo señalado en el artículo 56 del CT.

## VI. SUSTENTO Y MOTIVACIÓN

Las MCP al procedimiento de cobranza coactiva (artículo 56 del CT) serán sustentadas mediante la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa, Orden de Pago o Resolución que desestima una reclamación, según corresponda. Es decir, en un acto administrativo.

Tratándose de las MCP a la emisión de actos administrativos (artículo 58 del CT), el sustento sería la misma resolución que traba la medida, aunque el CT no lo precisa.

En tal sentido, como regla general, la Resolución Coactiva debe estar amparada en alguno de los indicados actos administrativos, de lo contrario la MCP carecerá de validez.

Dichas Resoluciones Coactivas, con las cuales se adoptan las MCP, deben estar debidamente motivadas; por ello consignarán los resultados del requerimiento que establezca los reparos a la determinación realizada por el contribuyente, así como el detalle de los montos de las deudas tributarias que se pretende garantizar con la aplicación de tales medidas (RTF N° 10907-5-2008).

Según el TF, para trabar las MCP solo hay que acreditar que por el comportamiento del deudor tributario es indispensable

trabrarlas o que existen razones que permitan presumir que la cobranza de la deuda podría devenir en infructuosa, por ende, agrega el colegiado, no es amparable el argumento que señale que la Administración Tributaria no ha cumplido con acreditar como mínimo la verosimilitud de la deuda o que existe la posibilidad de ocasionar un daño irreparable al tener que esperar el fallo definitivo (RTF N° 5860-5-2010).

Además, para el TF, no es necesario detallar la infracción que se habría cometido, la conducta ilegal o el medio fraudulento utilizado para motivar las MCP trabadas sustentadas en los incisos a), c) y h) del CT, ya que se ha cumplido con señalar que el contribuyente no sustentó la fehaciencia y veracidad de las operaciones efectuadas con distintos proveedores y que disminuyó el impuesto resultante al contabilizar y declarar el crédito fiscal y el gasto y/o costo vinculado a operaciones no reales (RTF N° 3899-2-2010).

Se ha dicho que cuando las MCP se sustenten en cualquiera de las situaciones reguladas en los incisos a) a l) del artículo 56 del CT, no es necesario que la Administración Tributaria exponga razones relativas a que la cobranza podría ser infructuosa (RTF N° 5860-5-2010).

Asimismo, que la consignación errónea del nombre del auxiliar coactivo en la partida registral del bien materia de la MCP adoptada por la Administración Tributaria, no acarrea la nulidad de la medida reglada por el artículo 56 del CT, dado que es un error meramente tipográfico (RTF N° 7437-1-2008).

Finalmente, se dijo que a efecto de verificar si el contribuyente incurrió en alguno de los supuestos que habilitan a la Administración a adoptar las MCP, resulta necesario que esta remita un informe detallado y documentado que sustente la adopción de las MCP, adjuntando al expediente referido a dichas medidas, los valores relacionados y los requerimientos emitidos con sus respectivos resultados. En tal sentido, al no haber cumplido la Administración con lo requerido, corresponde amparar la queja y disponer que se levanten las MCP (RTF N° 345-7-2010).

## VII. EL MONTO Y LOS TIPOS

El CT establece que las MCP serán “por la suma que baste” para satisfacer la deuda tributaria.

No corresponderá exceder de dicho parámetro. Inclusive debería operar de manera inversa, restringidamente en base su naturaleza excepcional.

Para las MCP al procedimiento de cobranza coactiva, donde ya existe un acto administrativo, es claro que deberá tomarse como referencia directa el monto que figura en dicho acto.

En cuanto a las MCP a la emisión de los actos administrativos, tendrá que justificarse el monto, el mismo que no deberá ser desproporcionado con el que constará en dichos valores.

El TF ha señalado que la finalidad de estas MCP es asegurar la cobranza de la totalidad de la deuda tributaria a cargo de los contribuyentes, por lo que la Administración se encuentra facultada a trabarlas respecto de la totalidad de la deuda cuya cobranza se pretende asegurar y no sólo sobre una parte (RTF N° 544-2-2010).

Ahora bien, la Administración Tributaria podría utilizar como MCP cualquiera de las medidas cautelares definitivas establecidas en el artículo 118 del CT (aplicables en cobranza coactiva) toda vez que legalmente no se ha dictado una limitación o prelación al respecto.

Dicha norma establece que el Ejecutor Coactivo podrá ordenar, sin orden de prelación, cualquiera de las formas de embargo siguientes:

- En forma de intervención en recaudación, en información o en administración de bienes, debiendo entenderse con el representante de la empresa o negocio.
- En forma de depósito, con o sin extracción de bienes.
- En forma de inscripción, debiendo anotarse en el Registro Público u otro registro, según corresponda.
- En forma de retención, en cuyo caso recae sobre los bienes, valores y fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia y otros, así como sobre los derechos de crédito de los cuales el deudor tributario sea titular, que se encuentren en poder de terceros. También está incluida la medida cautelar genérica.

Se ha precisado que la solicitud de medida cautelar no innovativa sobre el fondo no se encuentra prevista en el CT (RTF N° 5860-5-2010).

Cabe reiterar que en el CT no existe un orden de prelación para el uso de las MCP. En algunos países, primero se embarga el dinero en efectivo o en cuentas, lo realizable a corto plazo y luego los bienes muebles, créditos, valores o derechos realizables en el acto o a corto plazo, siendo finalmente lo de largo plazo. Debería debatirse en nuestro país esa posibilidad.

En cualquier caso, el principio de Proporcionalidad nos informaría que las MCP a utilizar deberán ser evaluadas en cada caso concreto, prefiriendo a la más efectiva y menos lesiva al patrimonio de los administrados.

Por eso es criticable el argumento usado en la RTF N° 5860-5-2010, al señalar que el posible daño económico que se pueda originar no desvirtúa la facultad de la Administración Tributaria de trabar MCP cuando se cumplan con los requisitos legalmente establecidos. La Ley debe cumplirse, no hay duda, pero en un marco de la razonabilidad y proporcionalidad, que son dos principios jurídicos de raíz constitucional.

### VIII. INTERVENCIÓN EXCLUYENTE DE PROPIEDAD

Si al momento de trabar una MCP se afecta un bien de propiedad de terceros, éstos podrán iniciar el procedimiento a que hace referencia el artículo 120 del CT, es decir la Intervención Excluyente de Propiedad. Dicha posibilidad fue incorporada acertadamente por el Dec. Leg. N° 953.

El TF, según se aprecia en la RTF N° 2853-2-2009, ha señalado que la cónyuge no puede interponer Intervención Excluyente de Propiedad sobre bienes que forman parte de la sociedad conyugal alegando que el embargo atenta contra su derecho de propiedad, ya que éstos pertenecen en su totalidad a ambos cónyuges.

En otra oportunidad, según se desprende de lo consignado en la RTF N° 5098-1-2008, se indicó que carece de sustento la solicitud mediante la cual el recurrente pide que se levante la MCP al

considerar que el bien embargado no es de su propiedad sino que le pertenece a un tercero, toda vez que el derecho a interponer la Intervención Excluyente de Propiedad le corresponde al tercero que viera afectado su derecho y no a aquel.

También se ha dicho que resulta relevante que la Administración Tributaria verifique los registros contables con la finalidad de constatar la veracidad de una factura presentada por el tercero que solicita la Intervención Excluyente de Propiedad, pues por sí sola no resulta suficiente para acreditar con certeza la fecha en que se realizó la operación (RTF N° 4205-2-2008).

## IX. LEVANTAMIENTO Y SUSTITUCIÓN

Sobre las MPC antes del procedimiento de cobranza coactiva, el deudor tributario podrá solicitar su levantamiento si otorga carta fianza bancaria o financiera que cubra el monto por el cual se trabó la medida, por un período de 12 meses debiendo renovarse sucesivamente por dos períodos de 12 meses dentro del plazo que señale la Administración Tributaria.

La carta fianza será ejecutada en el procedimiento de cobranza coactiva que inicie la Administración Tributaria, o cuando el deudor tributario no cumpla con renovarla dentro del plazo indicado. En este último caso, el producto de la ejecución será depositado en una Institución Bancaria para garantizar el pago de la deuda dentro del procedimiento de cobranza coactiva.

Excepcionalmente, la Administración Tributaria levantará la medida si el deudor tributario presenta alguna otra garantía que, a criterio de esta, sea suficiente para garantizar el monto por el cual se trabó la MCP.

Las condiciones para el otorgamiento de las garantías así como el procedimiento para su presentación serán establecidas por la Administración Tributaria mediante resolución de superintendencia o norma de rango similar.

De otro lado, respecto a las MCP a la emisión de Resoluciones u Órdenes de Pago, el CT establece que la MCP podrá ser sustituida si el deudor tributario otorga carta fianza bancaria o

financiera. Para tal objeto, será de aplicación lo indicado en párrafos precedentes.

## **X. IMPUGNACIÓN Y MEDIOS DE DEFENSA**

Una preocupación especial ante toda facultad de la Administración Tributaria es fijar los medios de defensa con los que cuenta el deudor tributario.

La Queja es el medio para cuestionar las MCP aunque no haya una norma expresa en el CT al respecto. Como derecho del contribuyente, la presentación de la Queja procura asegurar el cumplimiento de lo señalado en el Código Tributario. El TC ha considerado además que es la vía previa al proceso constitucional de Amparo.

El TF ha señalado que el abuso de autoridad en el que haya incurrido el funcionario pertinente al adoptar la MCP corresponde ser dilucidado por su superior jerárquico, es decir por el funcionario competente de la Administración Tributaria conforme a lo señalado por el artículo 158 de la Ley del Procedimiento Administrativo General; por ello considera que no es la entidad competente para conocer y resolver tal reclamo (RTF N° 7437-1-2008).

La Queja procedería por trabar MCP sin amparo legal, excesivas o ya caducas.

Como habíamos adelantado, el TF estaría aproximándose a analizar —y hasta referir en sus resoluciones— los documentos de la Administración Tributaria que acreditan la necesidad de trabar medidas cautelares previas, esto es el Informe de Medidas Cautelares Previa y el Acta de Reunión del Comité Evaluador de Medidas Cautelares Previas como se desprende de la RTF N° 12252-1-2012. El TF debería precisar los alcances de evaluar documentos internos de SUNAT ya que podría estar vulnerándose el principio de igualdad y debido procedimiento administrativo.

## **XI. EJECUCIÓN**

Las MCP únicamente podrán ser ejecutadas luego de iniciado el procedimiento de cobranza coactiva y una vez vencido el plazo

a que se refiere el primer párrafo del artículo 117 del CT; siempre que se cumpla con las formalidades establecidas para tal efecto.

Así, el TF indicó que cuando se adopten MCP, estas no podrán ser ejecutadas mientras no se inicie el procedimiento de ejecución coactiva, es decir mientras la deuda no tenga la calidad de deuda exigible; de esa manera se asegura a favor de la Administración Tributaria la eventual ejecución futura de una deuda que puede tornarse en exigible, a diferencia de las medidas cautelares que adopta la Administración Tributaria en el curso de un procedimiento de cobranza coactiva las que garantizan la ejecución de la deuda cuando esta adquirió la calidad de exigible. Por ello, agrega el colegiado, resulta coherente que en el marco de un procedimiento de cobranza coactiva se ejecuten las medidas cautelares para materializar el pago de la deuda tributaria exigible (RTF N° 5276-3-2005).

Mediante la RTF de Observancia Obligatoria N° 5276-3-2005 se ha establecido el siguiente criterio: *“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 ésta 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”*.

En otra oportunidad hemos criticado dicho pronunciamiento. Inclusive antes, en un caso concreto, el Poder Judicial, en la Resolución N° 1584, recaída en el Expediente N° 514-99 del 25 de octubre de 1999, siguió una interpretación diferente.

Se ha dicho en el TF, en cuanto al extremo de la Queja que cuestiona los embargos ejecutados por la Administración en la cuenta de detracciones del contribuyente, entre otras cuentas, que la entrega en consignación de los fondos retenidos no constituye la ejecución de la medida (RTF N° 659-4-2010).

Una MCP se convierte en definitiva con la notificación de resolución coactiva que da inicio al procedimiento de cobranza conforme a Ley (RTF N° 6711-3-2009).

Se ha dicho que si la Administración Tributaria mantiene en su poder un importe de dinero como consecuencia de una MCP trabada indebidamente y respecto de la cual se había dictado un mandato de levantamiento, no cabe realizar actos de disposición de dicho importe, aun cuando se trate de un nuevo procedimiento de ejecución coactiva que se hubiera iniciado con arreglo a Ley (RTF N° 4541-3-2010).

Excepcionalmente, si los bienes embargados fueran precederos y el deudor tributario, expresamente requerido por la SUNAT, no los sustituye por otros de igual valor u otorgue carta fianza bancaria o financiera en el plazo que la Administración Tributaria señale, esta podrá rematarlos antes del inicio del procedimiento de cobranza coactiva.

El monto obtenido en dicho remate deberá ser depositado en una Institución Bancaria para garantizar el pago de la deuda dentro del procedimiento de cobranza coactiva.

Mediante resolución de superintendencia la SUNAT establecerá las condiciones para el otorgamiento de la carta fianza, así como las demás normas para la aplicación de lo señalado anteriormente.

El TF ha señalado que la calificación de una deuda como exigible no es una facultad exclusiva del Ejecutor Coactivo, pues si bien este no sólo se encuentra facultado sino obligado a verificar la exigibilidad de la deuda antes de iniciar el procedimiento de cobranza coactiva, es la propia entidad administradora quien previamente debe efectuar tal calificación a fin de remitir al Ejecutor Coactivo la documentación pertinente para el inicio del procedimiento de cobranza coactiva (RTF N° 9151-1-2008).



# El rediseño del proceso tributario de cobranza como conjunto de garantías de los derechos del contribuyente

*Fernando A. Cataño Florián*

*Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú y Magíster Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública por el CIAT, AECID, IEF, CEDDET, la UNED y la AEAT. Se ha desempeñado como Ejecutor Coactivo en la SUNAT, así como en diversos proyectos institucionales por su conocimiento experto de los procesos de recuperación de deudas y de la gestión por procesos, así como en Gobierno Electrónico y la aplicación de las nuevas tecnologías en los procedimientos administrativos. Recientemente, ha obtenido el segundo puesto en el Primer Concurso de Ensayos 2013 organizado por el INDESTA de la SUNAT. Ha publicado artículos y ensayos en diversos medios, además es autor, entre otros, de los blogs “La Página Jurídica” (<http://iuscatano.blogspot.com>) y “Oído al paladar” (<http://lapaginajuridica.lamula.pe/>).*

**SUMARIO:** I. INTRODUCCIÓN.— II. ESTADO ACTUAL DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA DE TRIBUTOS.— III. GARANTÍAS PARA EL ADMINISTRADO.— IV. INTEGRACIÓN DEL PROCESO DE RECUPERACIÓN.— 4.1 Nuevo sentido de las normas.— 4.2 Flujo integrado de la deuda tributaria.— 4.3 Razonabilidad de las acciones.— V. VIRTUALIZACIÓN DEL PROCEDIMIENTO.— 5.1 Costos del proceso.— 5.2 Documentos electrónicos y su notificación.— Automatización del proceso.— VI. CONCLUSIONES.



## I. INTRODUCCIÓN

La Administración Pública tiene como objeto todo un conjunto de interacciones con el ciudadano, la tramitación de procedimientos en los que se involucra una solicitud, el ejercicio de un derecho o un cuestionamiento por una actuación no conforme desde el punto de vista del administrado. A lo largo del devenir administrativista, desde lo académico o desde la práctica misma del quehacer cotidiano, muchos de los procedimientos administrativos a los que se debe enfrentar un ciudadano común se han ido volviendo cíclicamente engorrosos o sencillos, según sea el objeto del procedimiento, los requisitos de éste, los resultados esperados o incluso las instancias que deben revisarlo para la emisión del pronunciamiento final.

El ámbito tributario no escapa a esta premisa. En su actuación, regulada por el Código Tributario y normas especiales, de manera general, y por la Ley del Procedimiento Administrativo General, de manera supletoria, existen diversos procedimientos que son presentados, evaluados y resueltos diariamente por la instancia administrativa. Aunque, ciertamente, la ventaja de ser mayoritariamente gratuitos los coloca en una situación de facilitación para el contribuyente, muchos de los procedimientos terminan siendo una historia paralela en sí mismos, por su complejidad y porque, a la larga, afectan los derechos del administrado por su demora. Recuérdese que los costos de oportunidad son en buena medida los que más relevantes resultan económicamente para el ciudadano, incluso han sido punto de partida para establecer el análisis económico del derecho históricamente.

El procedimiento tributario de cobranza, que de suyo es perjudicial para el contribuyente, independientemente de la razón jurídica y fundamento legal que le da base, atrae la mirada acuciosa de los estudiosos sin lugar a dudas, haciendo que todo lo mencionado hasta aquí adquiera mayor relieve por las características sumarias y patrimoniales que reviste. Y por más que se considere que el proceso de cobranza, mecánico y repetitivo en gran parte, ha llegado a un punto culminante, siempre es posible esforzarse en el análisis y mirar en el entorno para saber que las posibilidades de revisarlo, mejorarlo y recrearlo existen, pero fundamentalmente a la luz de las garantías que todo ello puede representar para el contribuyente, quien es finalmente que, en su faceta de deudor tributario, siempre lleva las de perder.

Entonces, la premisa que se viene a plantear consiste en asegurar el correcto cumplimiento del procedimiento administrativo de cobro coactivo a partir del rediseño del proceso de cobranza bajo los criterios de integración, considerando un proceso único, masivo, eficiente y transparente para el ciudadano, y de virtualización, a partir de la implementación de servicios electrónicos seguros.

Para analizar el tema propuesto, será revisado en primer lugar el estado actual del procedimiento de cobranza de tributos, para luego pasar a las propuestas de mejora, hilvanando fino para encontrar las ventajas de la integración y la virtualización mencionadas y que son consideradas como causas posibles de un aseguramiento de los derechos del contribuyente.

Más allá de las distinciones legales, resulta más relevante para este análisis repasar el flujo del proceso en general, incidiendo en aquellas instancias en las que en la práctica los derechos de los administrados son más vulnerables. Asimismo, habida cuenta de la disponibilidad de recursos y de la envergadura de sus efectos, resulta más útil concentrarse en el proceso de cobranza de tributos nacionales, ya que la institución que los administra cuenta con mayores posibilidades de implementar mejoras y desarrollar ajustes con el uso de tecnologías que un Gobierno Local.

## II. ESTADO ACTUAL DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA DE TRIBUTOS

Como ya se sabe, en el Perú actualmente existen dos tipos de administraciones tributarias, la del Gobierno Central a cargo de la SUNAT y las de los Gobiernos Locales a cargo de las Municipalidades. Debe mencionárselas por separado porque se sustentan en normas legales distintas, aunque similares en muchos aspectos.

Por un lado, para la cobranza que sigue la SUNAT rige el Código Tributario -T-UO aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF y el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva -Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT y normas modificatorias-, aplicable a las obligaciones tributarias de carácter interno y a las aduaneras. Por otro, la cobranza municipal se rige por la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva -Ley N° 26979 y normas modificatorias-, así como por su Reglamento -T-UO aprobado por Decreto Supremo N° 018-2008-JUS-.

Centrándose en el proceso de cobranza a cargo de SUNAT, en general, las deudas tienen origen en la declaración del contribuyente, si se mantienen impagas las obligaciones autoliquidadas por él mismo. De ahí en adelante, con la venia de las normas legales, la SUNAT gestiona sus deudas con base en su capacidad operativa y el procesamiento de sus sistemas, de ahí que no exista una uniformidad de plazos o criterios para ella. El universo gestionable está compuesto por todos los deudores y todas las deudas.

Se puede dar cuenta de etapas inductivas como la gestión telefónica, esquelas o citaciones, además de la propia notificación en físico de las órdenes de pago<sup>1</sup>. El proceso tiene la posibilidad de detenerse en este momento debido a una reclamación de carácter excepcional, siempre que sea presentada dentro del plazo de 20 días después de la notificación de la orden de pago y cuando

---

<sup>1</sup> Las órdenes de pago son los documentos que contienen las deudas tributarias autoliquidadas no pagadas en la declaración. Aunque representan el grueso de la gestión, en sentido estricto, de acuerdo con el Código Tributario, también son materia de cobro las resoluciones de multa, las resoluciones de determinación y las resoluciones de pérdida de fraccionamiento.

medién circunstancias que hagan presumir que la cobranza será improcedente. En la práctica, este recurso es utilizado por la mayoría de contribuyentes como medida de urgencia para dilatar en lo posible la inminencia de la ejecución coactiva, muchas veces con escritos sin fundamento, pero que significan de igual modo el inicio de un procedimiento contencioso que debe ceñirse a ciertos parámetros legales, como la evaluación de su admisión a trámite y, en su momento, la emisión de una resolución de inadmisibilidad, si es el caso.

El proceso continúa, exista impugnación o no, con la verificación de la exigibilidad de la deuda a cargo del ejecutor coactivo, una figura rezagada del esquema judicial en que las deudas tributarias no son autotuteladas y que analizaremos más adelante. Esta verificación culmina con la emisión del documento denominado Resolución de Ejecución Coactiva, en buena cuenta, el título ejecutivo que da inicio formalmente a la cobranza. Este acto administrativo es notificado por medios físicos y le concede al deudor tributario un plazo final de 7 días para que realice el pago antes de que se dicte las medidas de embargo que la ley faculta.

En este momento del proceso se ha advertido la existencia de documentos que son notificados físicamente, sabiendo que existe todo un universo de posibilidades y problemas derivados, desde la pérdida de documentos, hasta la notificación defectuosa, pasando por la negligencia del tercero notificador contratado por la SUNAT para tal efecto, aspectos todos revisados más de una vez por el Tribunal Fiscal generalmente con pronunciamientos adversos a la Administración Tributaria.

El problema fundamental de las notificaciones radica en que generan el efecto no deseado de la indefensión del contribuyente, ya que mal puede defenderse de algo que no conoce. Y es que nuestro sistema tributario se basa en documentación física que es emitida por procesos lentos y notificada por personas ajenas a la Administración, lo cual redundando en ineficiencia, que no solo afecta la operatividad de la propia recuperación desde la perspectiva del Fisco sino que, lo más grave, expone al contribuyente a las acciones de fuerza sobre su patrimonio, algo que aunque tenga base

legal es perjudicial siempre. Sobre el particular, la Administración Tributaria alega que independientemente de los pasos formales, cada contribuyente sabe exactamente qué deudas ha cumplido con declarar pero no con cancelar, de manera que sí conoce el procedimiento en ciernes, contra lo cual solo cabe argumentar que un procedimiento basado en formalidades debe ceñirse a ellas mismas, por lo tanto si existen fases del proceso que se basan en documentación y notificación físicas debe seguirse la misma lógica para efectos de respetar el derecho del contribuyente de contradecir por algún mecanismo la cobranza que se pretende seguir, para lo cual es absolutamente necesario que se siga la formalidad impuesta. En esto no queda más que decir que la Administración Tributaria es víctima de su propio procedimiento, y el contribuyente sigue la misma suerte.

Cumplido el plazo final para el pago y no acreditado el mismo, el ejecutor coactivo se encuentra en condiciones de dictar las medidas que la norma le faculta, bajo los mismos criterios de gestión masivos, despersonalizados y agobiantes que la Administración Tributaria sigue en general para todo. Es decir, las medidas de embargo que afectan el patrimonio de los ciudadanos son dictadas sin criterio alguno, con la única consigna de cubrir el universo completo de deudores y con todas las acciones posibles, concurren y despiadadamente. Evidentemente, la Administración Tributaria preferirá aquellas que por menor costo me reditúan mayores resultados. Nuevamente, el proceso asume lentitud en las actividades que son realizadas por los distintos actores que intervienen y siempre en perjuicio del contribuyente.

El procedimiento legalmente regulado considera la ejecución directa de los embargos, cuando de dinero se trata, y una etapa de ejecución forzada, que no es otra cosa que el remate de los bienes embargados, como etapa final en los casos de bienes previamente embargados en forma de anotación o inscripción.

De lo revisado hasta aquí se tiene lo siguiente:

- Proceso dirigido de manera personalísima por un funcionario que dicta los embargos de manera masiva e indiscriminada, concentrando todo el poder y discrecionalidad en sus deci-

siones e impide que exista una delegación o desconcentración en la función de orientar hacia soluciones para el pago de la deuda.

- Emisión de documentos, en su mayoría físicos, que formalizan el paso de una etapa a otra dentro del procedimiento.
- Notificación de los actos administrativos, en su mayoría por medios físicos, para generar el efecto de la eficacia jurídica, en cuyo desenvolvimiento radican los principales problemas de afectación de derechos por desconocimiento real de parte del contribuyente de los documentos que se busca dar a conocer.
- Plazos irregulares en la etapa de gestión anterior a la cobranza, que no aportan ni brindan seguridad jurídica al administrado.
- Falta de una adecuada gestión de las deudas a partir de un perfilamiento de los deudores, lo que se comprueba en el accionar de todos los embargos respecto de todos los deudores, muchas veces en forma concurrente, lo que no solo es ineficiente en el uso de los recursos sino que, lo que es más grave, es perjudicial para el contribuyente.

### III. GARANTÍAS PARA EL ADMINISTRADO

A partir del proceso actual, una serie de cambios estructurales en el procedimiento tributario de cobranza son necesarios a fin de asegurar el mínimo respeto de los derechos de los administrados. A propósito de lo que se persigue con ese respeto, un contribuyente ve vulnerados algunos derechos consagrados en el Código Tributario y otras normas, como:

- Una adecuada orientación sobre los procedimientos a seguir, sobre las alternativas de solución ante problemas suscitados e incluso sobre los derechos mismos que le asiste la ley. Como se ha visto, la estructura de la cobranza basada en la figura personalísima del ejecutor coactivo, que operan bajo la ficción de ser tercero ajeno a la Administración, impide que se implemente una orientación final al contribuyente, que lo atienda según los estándares 24/7, por diversos canales y con respuestas directas, claras y precisas.

- Ser tratados con respeto y consideración en el devenir de los procedimientos tributarios, lo cual debe ser atendido por el personal de la Administración, contratado o permanente, que realiza las labores más agresivas de cobro y que, por lo mismo, necesita tener los más altos niveles de capacitación y desarrollo de competencias de empatía y colaboración, brindando un trato educado sobre todo en las circunstancias más críticas.
- Conocer el estado de la tramitación del procedimiento de cobranza, desde las notificaciones de los documentos emitidos hasta las respuestas oportunas a los escritos presentados, sin dilación, teniendo en cuenta lo breve, ejecutivo y rígido del cobro coactivo de tributos. Esto se conoce como acceso directo e ilimitado al expediente administrativo, conforme se señala en la Ley del Procedimiento Administrativo General<sup>2</sup>.
- Contar con las garantías del debido procedimiento, visto desde la perspectiva de merecer una decisión motivada y oportuna, fundada en los hechos y en el derecho, en los casos de escritos, pruebas, argumentos o atenuantes presentadas por el deudor dentro del procedimiento de cobranza.
- Tener un servicio eficiente de la Administración y las facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo cual puede ser visto en concreto desde la perspectiva de la celeridad del procedimiento de cobranza, evitando así dilatar el perjuicio que de por sí causa una medida de embargo sobre el patrimonio del deudor, además de su imagen como ciudadano o sujeto económico.
- Que el proceso de cobranza se siga correcta y debidamente, a partir de la existencia real de deuda exigible coactivamente.

En este orden de ideas, se plantea como mejoras al proceso dos niveles, uno de integración del flujo de la recuperación de las deudas y otro de virtualización del proceso, entendiendo por integración una visión holística de la gestión de la deuda que asegure un tratamiento de equidad para el contribuyente, mediante

---

<sup>2</sup> Artículo 55 de la Ley 27444 –Ley del Procedimiento Administrativo General–.

la implementación de cambios normativos estructurales y de las metodologías y herramientas de la inteligencia de negocios; y por virtualización el aprovechamiento de los avances tecnológicos en el rediseño del procedimiento que brinde a los contribuyentes una mayor certeza sobre lo actuado, transparencia en el flujo del proceso y celeridad en las acciones.

#### IV. INTEGRACIÓN DEL PROCESO DE RECUPERACIÓN

Ya se ha explicado que se entiende por integración una visión orgánica del flujo de la deuda y, por ende, de la gestión para su recuperación. Como se sabe, actualmente los procesos existentes en la Administración Tributaria son estancos, adolecen de una falta absoluta de integración, y no se trata de una mala práctica fabricada maliciosamente en perjuicio de los administrados sino la consecuencia de la implementación de un modelo que en su momento reflejaba una radical transformación y que privilegiaba las etapas por las que el dinero recaudado discurría para llegar finalmente al Tesoro. Esto debe cambiar. Y debe hacerlo simplemente porque el enfoque actual es otro, aunque la razón de ser de la Administración Tributaria sigue siendo la recaudación de impuestos, la incorporación del factor “contribuyente” en el proceso como algo más que un simple espectador que pasivamente y en silencio contempla a la intervención del Estado sobre su patrimonio por necesidad pública, para ser considerado un sujeto de derechos, con exigencias, garantías y ciertos niveles de participación en los procesos. El mundo entero acude a un cambio, un escenario en el que se asegura el respeto por el ciudadano en todos los niveles posibles precisamente por ser quien sostiene con su contribución tributaria la existencia del Estado y el cumplimiento de sus funciones básicas en la sociedad.

Entender la deuda de manera integral supondrá para los procesos operativos y la gestión de la recuperación un flujo único, que se inicia con los saldos deudores luego de la declaración jurada de impuestos que realiza cada contribuyente y culmina con la ejecución forzada de aquellas caídas en mora tributaria (etapa

coactiva), pasando por etapas de inducción, o cobranza preventiva como se conoce en el sector privado, mediante el uso de herramientas de programación y perfilamiento de los contribuyentes, asegurando eficiencia con las medidas más idóneas para cada uno, sin que se dilapide a cada deudor con todo el equipamiento con que cuenta la Administración respecto de todos los deudores sin distinción. Esta práctica generalizada lo que produce es desgaste de las herramientas, ineficacia de las acciones, sobre carga de los recursos humanos y, con todo ello, la seria posibilidad de abuso de facultades en la actuación cotidiana.

Adicionalmente, existe otra manera de entender la integración en el caso específico de la SUNAT. Antes de la fusión de ésta con ADUANAS en el año 2002, los procesos de cobranza de Tributos Internos y Aduanas se regían por normas distintas. Cada institución tenía su propia norma reglamentaria del procedimiento de cobranza, y formas propias de gestionar la recuperación de las deudas, enfocada en su priorización y en la disponibilidad de herramientas para la labor operativa.

Luego de la fusión, se logró unificar a nivel normativo el procedimiento de cobranza. El Reglamento de Cobranza Coactiva de común aplicación fue aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT, estableciendo un solo marco de referencia para ambos negocios aplicable a partir de las disposiciones del Código Tributario. Sin embargo, la separación de unidades organizacionales, sistemas y maneras de gestionar se mantiene hasta la actualidad, lo cual se manifiesta en algunos de los siguientes aspectos:

- Estructura organizacional (ROF) que concede a los ejecutores coactivos de Aduanas una competencia distinta que a los que pertenecen a Tributos Internos.
- Sistemas informáticos distintos para ambos negocios. La deuda aduanera se gestiona a través de funcionalidades básicas en un sistema distinto al que tiene Tributos Internos.
- Gestión del procedimiento disímil, lo que se demuestra en prácticas no estandarizadas, cobranzas dispares sobre deudores comunes, entre otros.

Es así que la integración de los procesos de recuperación aduanero y tributario es una necesidad de cambio, ya que supone que los procedimientos y los sistemas permitan la gestión de los deudores comunes y no comunes entre ambos negocios de manera conjunta. Actualmente, la imagen de solidez institucional se deteriora en actuaciones de cobro distintas, sobre todo cuando de deudores comunes se trata, pudiendo recibir el deudor notificaciones de cobranza provenientes de sendos ejecutores coactivos. Si bien es cierto, las deudas tienen naturaleza distinta, la gestión no tiene por qué serlo, asegurando con un proceso integrado la eficiencia y la efectividad.

#### 4.1 Nuevo sentido de las normas

Respecto de la figura del ejecutor coactivo, puede decirse que su existencia se mantiene como un rezago de legislaciones anteriores y que representa, desde la perspectiva del presente análisis, la ruta trunca en el proceso de optimización de la estructura del cobro coactivo de tributos, empezando por la heterotutela, cuando como en otras legislaciones el Fisco acude al Poder Judicial en busca de la recuperación de sus deudas, hasta el esquema de autotutela en el que la propia Administración tiene la facultad de cobrar sus acreencias tributarias. En el medio, un sistema a cargo de un tercero ajeno al Fisco pero parte de la Administración Pública que, sin ser un juez en estricto sentido, actuaba como tal en el ejercicio de sus funciones.

Hasta antes de 1922, las deudas tributarias eran cobradas en la vía judicial, de acuerdo con las normas de procedimientos civiles<sup>3</sup>. Luego de ese año, la Ley N° 4528 crea la figura de una Autoridad Política para hacerse cargo de la cobranza de las deudas tributarias, aunque solamente en la parte referida a la disposición de embargos mas no para el remate, en cuyo caso la norma

---

<sup>3</sup> La regulación estuvo a cargo del Código de Enjuiciamientos Civiles de 1852 y del Código de Procedimientos Civiles de 1912. En ambos códigos se establecía el Juicio Ejecutivo como mecanismo para la disposición y ejecución de embargos, así como para la ejecución forzada.

remitía a la tramitación judicial. El antecedente es importante de anotar debido a que, en primer lugar, se configura una instancia administrativa, dependiente de cada entidad para la gestión de sus cobranzas y, además, porque establece las primeras reglas procedimentales, muchas de las cuales han sido transcritas en la normativa y codificación posterior<sup>4</sup>.

El siguiente hito lo incorpora el Código Tributario de 1966, cuyo Capítulo VI introduce por primera vez en una norma tributaria la facultad de cobranza administrativa (autotutela). Sin embargo, es el Decreto Ley N° 17355<sup>5</sup> de 1968 que, bajo los considerandos de la indefinición de un funcionario que ejerza la función de la cobranza a nombre del Estado, la necesidad de una capacitación funcional para el mismo y el aseguramiento de las garantías de los administrados, establece la figura del juez coactivo, un funcionario administrativo, dependiente del Banco de la Nación, quien ejerce dicha función por encargo de cada órgano administrativo que requiera de acciones de cobro coactivas y de ejecución forzosa.

La versión actual del Código Tributario recoge la idea de un funcionario administrativo en cada entidad acreedora que ejerce las funciones de cobro a través de acciones coactivas y de ejecución bajo el nombre de ejecutor coactivo, simplemente como un legado normativo.

Las consideraciones señaladas por la norma que crea los denominados juzgados coactivos llevan a pensar que la situación de excesivo poder con que se contaba desde la Administración Pública<sup>6</sup> para el cobro de las deudas y la afectación de los derechos de los administrados, preparó el camino para

---

<sup>4</sup> Por ejemplo, el plazo de intimación anterior a la cobranza de 15 días y el de intimación final de 3 días bajo apercibimiento de embargo y la exclusividad de la suspensión de la cobranza administrativa por la autoridad política.

<sup>5</sup> Vigente desde el 31 de diciembre de 1968.

<sup>6</sup> Para 1968, la Ley 4528 había sufrido una serie de modificaciones que en el tiempo fue incluyendo nuevos supuestos de cobro de deudas a los que originalmente fueron considerados, alejándose de la razón legislativa inicial que brindaba la facultad de cobro para la Administración Tributaria.

que el legislador considerara que la presencia, cuando menos ficticia, de un juez garantizaría el estricto cumplimiento de los procedimientos legales y el respeto de los derechos del ciudadano, de ahí que se instituyera la figura del juez coactivo, un funcionario administrativo que representaba la continuidad del esquema de la autotutela pero bajo la forma de tercero ajeno a la entidad acreedora para ejercer las acciones de cobro y de ejecución. Puede entenderse entonces que este es el punto de quiebre en la línea jurídico argumental que sustenta la existencia actual del ejecutor coactivo, figura que en el contexto histórico revisado resulta innecesaria si se dilucida correctamente que la presencia de un funcionario ficticiamente ajeno a la entidad acreedora no asegura per se el respeto a los derechos de los contribuyentes ni el cumplimiento de las normas legales, tal como puede verse en otras legislaciones en donde es la propia entidad la titular de la facultad de cobrar sin necesidad de ver reflejada dicha potestad en un juez administrativo o algún equivalente. Se trata pues de un rezago vicioso de nuestra tradición legislativa.

Pero, por qué considerar al ejecutor coactivo un obstáculo en el procedimiento administrativo y un lastre en el devenir de la mejora de procesos que la Administración Pública en general, y la Tributaria en particular, debe exhibir con mayor libertad, lo que de soslayo lleva a considerar que, por el contrario, un funcionario con esas características asegura el cumplimiento de las normas y el respeto de los derechos de los administrados. Sencillamente porque las normas establecidas no solamente lo colocan como un todopoderoso funcionario que dirige la cobranza sino que, enmarcado en un contexto lejano a la tecnología y la celeridad, es el único responsable de las delicadas responsabilidades de verificar la exigibilidad de las deudas que cobra y emitir las resoluciones, sólo él y nadie más, impidiendo cualquier tipo de mejora en el proceso que implique una participación menos personalizada y presencial. Además, como ya se ha mencionado, su existencia no asegura estrictamente el debido procedimiento, lo cual es posible verificar en la existencia misma de la Ley del Procedimiento de

Ejecución Coactiva<sup>7</sup>, cuya razón lógica fue precisamente evitar la trasgresión de las limitaciones legales y de criterio en el ejercicio de las acciones de los ejecutores coactivos que ya existían en las entidades públicas. Es decir, la figura del ejecutor coactivo no garantizaba por sí sola el respeto de la ley.

En esta línea de ideas, y revisando con mayor atención legislaciones como la española, el procedimiento tributario de cobranza no requiere de la presencia de un funcionario que, bajo el enfoque del “juez coactivo” sea responsable del cobro en perjuicio de las responsabilidades que naturalmente le corresponden al funcionario de la Administración que desempeñe, de acuerdo con el Reglamento de Organización y Funciones de cada entidad, la facultad de recaudación. Con este sinceramiento estructural se habrá conseguido flexibilizar el proceso de cobranza en la Administración Tributaria y garantizar el respeto a los derechos de los contribuyentes en algunos temas como:

- Atención despersonalizada que asegure una orientación en el esquema 24/7, por cualquier canal disponible, sin que exista la idea de que necesariamente tiene que ser el ejecutor coactivo quien debe resolver la consulta.
- Responsabilidad funcional de la Institución, en sus distintos niveles directivos, de las distintas etapas de verificación del correcto cobro de aquello que resulta efectivamente exigible, sin que se amarre a una persona en particular.
- Mejoras en el proceso de cobranza tendientes al uso intensivo de la tecnología que aseguren mayor celeridad en las comunicaciones y acceso inmediato al expediente por parte del ejecutado.

## 4.2 Flujo integrado de la deuda tributaria

Como se ha mencionado líneas arriba, el flujo de la recuperación de las deudas tributarias del Gobierno Central debe ser uno,

---

<sup>7</sup> Ley 26979, vigente desde el 23 de setiembre de 1998, aplicable al procedimiento coactivo tributario y no tributario de las entidades públicas con excepción de la SUNAT.

vista esta integración desde la perspectiva de las distintas etapas existentes a partir de una entrada única de proceso conformada por una capa analítica (inteligencia de negocios).

En este orden de ideas, es necesario profundizar en el nuevo paradigma que debe incorporarse en la Administración Tributaria, el perfilamiento de los deudores para lograr mayor eficiencia y efectividad en las acciones dispuestas para lograr el cobro de las deudas vencidas. Actualmente, el proceso está dividido en compartimientos estancos, no retroalimentados ni alineados, y lo que es más grave, impulsa a tomar acciones masivas indiscriminadas contra todos los deudores en forma secuencial, desde las etapas tempranas de cobranza inductiva hasta las más agresivas formas de cobranza coactiva. Es decir, se trata por igual a todos los deudores, cualquier sea su tamaño, condición, contexto y posibilidades de pago, con las mismas medidas coercitivas y respecto del catálogo completo de facultades que la ley permite.

Puede entenderse que las metas recaudatorias incrementales a las que se ve sometida la fuerza operativa de la Administración lleven a considerar una generación masiva de riesgo, pero ello no implica que la propia Administración se involucre en gastos administrativos tan altos por el despliegue de su maquinaria dando la espalda a la inteligencia de negocios, conjunto de herramientas que en la actualidad permite considerar una serie de variables explicatorias de la capacidad de pago, a partir por ejemplo del riesgo financiero, el cumplimiento tributario y el patrimonio del deudor, tal cual se realiza en cualquier entidad privada del medio. Entonces, aplicar el uso de estas herramientas de programación basadas en un perfilamiento de riesgo de los deudores permitirá optimizar los resultados, no solo como generación efectiva de riesgo sino además como recaudación total.

La programación de las acciones de cobranza tiene relación con la segmentación de los deudores para la determinación de las acciones a seguir, esto es, un tema de análisis de los deudores realizado de manera previa a la ejecución de acciones, pero es necesario entender que esta selección de canales de gestión se realice con apoyo de herramientas para el análisis de datos, como

el *data mining*<sup>8</sup>, por ejemplo. A la larga, este esfuerzo debería ser liderado por la Administración Pública en general, como incentivo al cumplimiento voluntario de las obligaciones por parte de los administrados, en la medida en que los niveles de riesgo más inocuos pueden representar la flexibilización de requisitos y acceso a mayores beneficios en los procedimientos administrativos del ciudadano.

Así pues, la integración del proceso implica un nuevo paradigma en el cual el proceso es entendido como un flujo completo que incorpora una programación basada en el riesgo y una matriz estratégica, ambas como inicio de la gestión por distintos canales, la misma que en algunos casos se bifurcará hacia la cobranza por canales inductivos, como llamadas, cartas, recordatorios o mensajes, y en otros hacia la cobranza por canales coactivos, como embargos de oficina o de campo. Esta nueva manera de entender el proceso de recuperación incorpora la retroalimentación constante del modelo y la actualización de variables, evitando las inconsistencias que hoy es posible advertir en una gestión telefónica sobre deudores que se encuentran en etapa de ejecución forzada (remate de bienes), lo cual no solo es ineficiente sino un extremo que linda en lo absurdo.

En medio del proceso, debe incorporarse una serie de eventos o procesos vinculados que pueden incidir directamente sobre el resultado, como el proceso de fraccionamiento o facilidades de pago, entendiéndolo como una etapa en la que se gestiona las distintas posibilidades de acceso al pago. Asimismo, los procesos de extinción e incluso las interfaces necesarias con el recurso de impugnación de deudas, cuyo efecto directo es la suspensión de la cobranza. La administración de las reglas de todo este conjunto

---

<sup>8</sup> La minería de datos es un campo de las ciencias de la computación referido al proceso que intenta descubrir patrones en grandes volúmenes de conjuntos de datos. Utiliza los métodos de la inteligencia artificial, aprendizaje automático, estadística y sistemas de bases de datos. El objetivo general del proceso de minería de datos consiste en extraer información de un conjunto de datos y transformarla en una estructura comprensible para su uso posterior.

de procesos vinculados, de manera automatizada, asegura un flujo constante y ágil de la deuda como insumo principal de la recuperación tributario, lo cual beneficia al contribuyente en la medida en que el proceso se acentúa como predictivo, expeditivo y transparente.

Por su parte, el proceso rediseñado debería tender a la centralización de dicha programación y la toma de decisiones, aunque ello signifique en la práctica una reducción del poder discrecional que el ejecutor coactivo ostenta, debido a que el margen de movimiento que ha tenido en los últimos años ha llevado a la Administración a tener diversidad de criterios para establecer las acciones coactivas, así como para el tratamiento de las mismas una vez trabadas. Esta centralización del proceso, que en términos económicos supone una ventaja en términos de reducción de costos y eliminación de la duplicidad de actividades a modo de réplica en las dependencias de la Administración, lo que se conoce como economía de escala.

En este escenario puede advertirse claramente que los derechos del contribuyente se refuerzan en la medida en que cada deudor reciba el trato que su perfil de riesgo indique, con la fuerza que la estrategia de recuperación haya definido para cada caso.

### **4.3 Razonabilidad de las acciones**

Cabe incidir en la necesidad de que la Administración Tributaria cuente, no solo con herramientas de perfilamiento de sus deudores, sino además con desarrollos que aseguren reglas de negocio que por su diseño otorguen agilidad al proceso, en aras de que el perjuicio ocasionado al contribuyente por la cobranza tenga un impacto razonable en su patrimonio.

Los temas para el análisis son:

- El tiempo de vigencia de las medidas de embargo, no a nivel normativo sino en cuanto a la razonabilidad de criterio de los ejecutores, el cual debería estandarizarse para lograr la seguridad jurídica y la predictibilidad del modelo administrativo que se tiene actualmente. En la modificación del Código Tributario del año 2004 mediante Decreto Legislativo N° 953

se incorporó la regla de no caducidad de las medidas cautelares trabadas administrativamente, lo cual evita que, como en el caso judicial, en sede administrativa deba renovarse las medidas cada cierto número de años, implicando mayores dilaciones en el procedimiento. No obstante, el proceso de cobranza debe incorporar reglas de negocio automatizadas que permitan la revisión de las medidas trabadas verificando si éstas surten un efecto real e inciden en la recuperación de la deuda, pensando en la factibilidad de pago de parte del deudor a partir de las posibilidades de que el negocio produzca movimiento económico que respalde la viabilidad productiva y, a la larga, el pago de la deuda.

- El acceso a las facilidades de pago, como mecanismo normado mediante el cual un deudor puede cumplir con sus obligaciones tributarias. Del mismo modo, es necesario incorporar estandarización en el trato al contribuyente, en las reglas de acceso y las de seguimiento, permitiendo una aprobación sin demoras y una cobranza oportuna en los casos que corresponda, respectivamente, incluso pensando en un multiperfil profesional del agente tributario que conoce la cobranza y evalúa la solicitud de fraccionamiento, componentes necesarios del mismo proceso de recuperación, como ya se ha explicado.
- Las herramientas informáticas con que cuenta la Administración Tributaria son limitadas o cuentan con varios años de vigencia, lo que las relega de los avances tecnológicos existentes. En este sentido, un tema que incide directamente en el debido procedimiento es la calidad de exigible de la deuda que se busca cobrar coactivamente, garantía fundacional del contribuyente en el procedimiento que tiene directa relación con la razonabilidad del procedimiento y que muchas veces es la mayor causa de afectación del contribuyente.
- El monto de la cautela que a través de los embargos se busca conseguir para asegurar el pago de la deuda tributaria, muchas veces excesivo respecto del monto de la deuda misma, y que ha sido observado por el Tribunal Constitucional en un reciente pronunciamiento en el que define que en los casos en que, por

ejemplo en la retención bancaria, *“no es razonable que se mantenga el embargo de retención en todas las cuentas bancarias del deudor por la misma suma adeudada, a pesar de que la deuda se encuentra asegurada con el embargo de solo una de ellas”*. En dichos casos, el Tribunal considera que las entidades bancarias deben cumplir con la comunicación de importes retenidos o la imposibilidad de retener en el plazo señalado en el Código Tributario, con lo cual el levantamiento debe producirse inmediatamente por el ejecutor coactivo, evitando así *“la vulneración de los derechos constitucionales de los deudores tributarios”*, y sin implicar costo alguno para el contribuyente, sea que provenga de la Administración o de las empresas del sistema financiero nacional<sup>9</sup>.

## V. VIRTUALIZACIÓN DEL PROCEDIMIENTO

Hasta ahora se ha visto la necesidad de contar con un nuevo proceso de recuperación de deudas tributarias, diseñado a partir de la eficiencia y la efectividad de sus acciones, la renovación de las normas legales, la integración de su flujo y la razonabilidad de las medidas para el cobro a partir de una programación inteligente, centralizada y predictiva. Pero no basta todo ese conjunto de ideas para lograr asegurar el debido procedimiento del ejecutado, hace falta que las reglas de negocio de este nuevo proceso integrado, como ya se ha adelantado, sean automatizadas, que además prescindan del papel como soporte de los actos administrativos y que brinde verdaderas facilidades al contribuyente en su seguimiento.

Adicionalmente, cabe reiterar la necesidad de contar con estas mismas reglas de negocio automatizadas aplicables en los distintos procesos tributarios vinculados con la cobranza, como la evaluación de las variables que explican la capacidad de pago para la programación, la suspensión de la cobranza, la extinción

---

<sup>9</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 02044-2009-PA/TC que establece como doctrina Jurisprudencial vinculante, conforme al artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, diversos fundamentos contenidos en ella.

de deudas, la solicitud de prescripción, la emisión y notificación de resoluciones, la ejecución forzada, la intervención excluyente de propiedad o la ejecución de garantías.

A continuación, una serie de iniciativas en las que la virtualización puede servir de garantía idónea del debido procedimiento para el ejecutado:

- Emisión y notificación electrónica, en la medida en que existe certeza en la eficacia de los actos administrativos, permitiéndole al contribuyente ejercer oportunamente su derecho de impugnación, siempre que corresponda. Asimismo, una vez recuperada la deuda tributaria, en el caso de las medidas de embargo, la rapidez en la notificación permitirá al administrado tener de manera inmediata el levantamiento de la afectación sobre los bienes que se haya afectado. Este cambio supone la revisión de la normativa sobre las facultades del ejecutor coactivo y la posibilidad de que la Administración incorpore procesos electrónicos y automatizados para los actos administrativos.
- Revisión de las variables de programación y retroalimentación permanente de los resultados, ya que harán posible que el perfilamiento de cada deudor no quede desfasado en el tiempo y corresponda con su actual situación, asegurando que reciba una gestión adecuada con la estrategia definida para su perfil.
- Expediente electrónico, garantía de la transparencia del procedimiento, siempre que al ser virtual permita un acceso permanente al contribuyente de los actuados de los procedimientos en los que es parte, así como el saldo deudor / acreedor respecto de su cuenta tributaria. Esta herramienta debe encontrarse soportada en un flujo electrónico de trabajo y un esquema de firmas digitales alineado con la Infraestructura Oficial de Firma Electrónica actualmente vigente.
- Automatización de las reglas para la verificación de la exigibilidad de las deudas, conforme lo dispuesto en el Código Tributario y que constituye la garantía más importante de la legalidad del procedimiento. Al respecto, debe quedar claramente establecido que esta verificación, por altamente relevante en el proceso, no debe quedar expuesta a la revisión manual de los profesionales

sino que, sin perjuicio de las auditorías de sistemas necesarias, se encuentre enmarcada en una serie de eventos informáticos que aseguren la seguridad jurídica y la igualdad de trato para el universo de deudores tributarios.

- Integración de las reglas de negocio aplicables a los procesos vinculados, así como de las interfaces necesarias con el fraccionamiento o la impugnación tributarios, cuyos efectos impactan directamente en la cobranza coactiva.
- Diseño de canales inductivos más amigables, con utilización intensiva de la tecnología, garantizando al contribuyente la posibilidad de acceder a mecanismos preventivos de cumplimiento antes que la ejecución coactiva de acciones.
- Implementación de canales de acceso al procedimiento, ya sea mediante la presentación de escritos o descargos por medios virtuales o la habilitación de otros canales similares, como las aplicaciones de Gobierno Móvil.

### 5.1 Costos del proceso

La onerosidad del proceso de cobranza no debe ser solo vista desde el punto de vista de la existencia o no de una tasa aplicable al ciudadano, en su lugar existe todo un conjunto de costos dispersos y disímiles que recargan al ejecutado coactivo en el transcurso del procedimiento, muchos de los cuales pueden eliminarse si se rediseña el proceso en los términos analizados, garantizando así un debido procedimiento desde la perspectiva del análisis beneficio/costo.

Como ya se ha mencionado, el rediseño completo del proceso de cobranza, viéndolo como un flujo continuo que apunta a la recuperación de la deuda tributaria, reviste varios momentos en los que el contribuyente ve incrementada la deuda de manera indirecta. Esto son algunos de ellos:

- Costas procesales. De acuerdo con las normas vigentes<sup>10</sup>, por el inicio de la cobranza y por cada medida de embargo trabada

---

<sup>10</sup> Actualmente, el Arancel de Costas y Gastos vigente se rige por la Resolución de Superintendencia N° 089-2005/SUNAT, publicada el 07 de mayo de 2005.

se cobra una costa procedimental al contribuyente. Lo saltante de la situación actual, es que las medidas cuya notificación tienen naturaleza electrónica no registran costas, lo que nos lleva a buscar la migración de todos los actos administrativos existentes en cobranza coactiva hacia un esquema electrónico pensando en la reducción de la onerosidad para el administrado por el concepto de costas.

- Comisiones bancarias por embargos trabados. Si bien es cierto, la administración no realiza cobro de costas por la notificación electrónica de resoluciones de embargo, las entidades financieras que reciben dichas notificaciones en calidad de terceros retenedores sí cargan a sus clientes con comisiones sumamente onerosas por la ejecución del embargo sobre sus cuentas. Por un lado, corresponde a la Superintendencia de Banca y Seguros regular una homologación de dichas comisiones hacia montos razonables, recae en la Administración Tributaria la posibilidad de dictar sus medidas de embargo con criterios de razonabilidad y equidad, aplicando como se ha mencionado inteligencia de negocios en la programación de sus embargos, lo cual incidirá directamente en el cobro de dichas comisiones.
- Costos relacionados con el expediente administrativo. Aunque la Administración no carga al contribuyente con costos relacionados con la vista del expediente, corresponde a cada deudor realizar diversos actos para lograr copias de actuados o la vista del expediente, incluso puede incorporar la firma de abogado, el desplazamiento hasta las sedes de la administración y el tiempo que insume la diligencia misma de la vista o el recojo de copias. Esta necesidad es la misma que se advierte en relación con cualquier tramitación administrativa, como la de presentar escritos, muchas veces vinculados con la exigibilidad de la deuda, o presentar copias de los pagos en la Mesa de Partes de la Administración, actividades heredadas de un proceso sustentado en la existencia del papel y de las actividades manuales.

- Gastos administrativos por búsquedas registrales. A pesar de que la Administración tiene suscritos con diversas entidades del sector público que proveen información de los deudores, en la mayoría de casos esta información no se encuentra disponible de manera inmediata para la gestión de cobranza o supone la existencia de costos por las consultas de sus bases de datos, los cuales son cargados posteriormente al ejecutado con ocasión de la recuperación, cuando en un escenario de interoperabilidad entre entidades de la Administración Pública toda información compartida para los fines del Estado mismo debe ser gratuita, oportuna y certera, lo que lleva a pensar en un esquema de servicios web que brinden información patrimonial en línea, abaratando el proceso, librando al contribuyente de excesivos gastos y aportando eficiencia y efectividad a la gestión.
- Gastos administrativos por ejecución forzada. En un escenario en el que la Administración debe echar mano de una serie de funcionarios para la etapa de la subasta pública de bienes, son trasladados al contribuyente gastos relacionados con la contratación del martillero y la logística misma del remate, además del almacenaje. Si bien es cierto, este último concepto deviene en necesario en la medida en que existe una custodia real de los bienes en los almacenes públicos en la fase previa al remate mismo, es también lógico pensar que los costos relacionados con el martillero y la logística del acto de remate pueden ser eliminados si se migra hacia un esquema de remate web, liberando así al ejecutado de más adiciones a su deuda.

## 5.2 Documentos electrónicos y su notificación

Sin duda alguna, uno de los temas más controvertidos pero necesarios como punto de partida en el cambio de paradigma es el relacionado con los documentos electrónicos, entendiendo el flujo desde la emisión hasta su notificación, actos administrativos distintos que garantizan una serie de derechos al administrado. Pero acaso garantizan realmente el acceso del contribuyente a un

debido procedimiento y otorgan seguridad jurídica a las partes involucradas –ciudadano y Fisco–, o se trata antes bien de una serie de supuestos basados en la costumbre y tradición que brindan la apariencia de un procedimiento seguro.

En general, se sabe que un promedio de 15 árboles de estatura promedio es necesario para que la industria del papel fabrique una tonelada de papel. Más específicamente, en solo un año de gestión administrativa de los distintos procesos existentes se gasta más de 200 mil soles y una gran cantidad de bienes vinculados con la emisión de documentos formales que constituyen finalmente actos administrativos. A ello, debe agregarse el costo de la tercerización de la gestión misma del reparto de documentos que tiene distintas tarifas según se trate de la ciudad de la que se trate o de la distancia del domicilio en la que se notifica. Todo un sistema el que sustenta un proceso basado en documentos físicos, el cual se vuelve más crítico si consideramos la gran cantidad de notificaciones que son dejadas sin efecto, y por tanto los procedimientos que dependían de ellas, en recursos de queja o procedimientos impugnatorios y que representan nulidades que la Administración debe soportar con el consiguiente gasto incurrido.

Si se piensa en un nuevo paradigma de proceso en el que los documentos son electrónicos, a partir de la normativa ya existente sobre firmas digitales, cuya emisión y posterior notificación han sido definidas por procesos automatizados que incorporan las reglas de negocio y las validaciones en el sistema informático, y que elimina las posibilidades de defecto en la notificación como beneficio para el contribuyente y para el Fisco, se asiste a un rediseño que garantiza el debido procedimiento al ciudadano. Esto es posible en la medida en que el ejecutado puede acceder de manera inmediata a los documentos que generan efectos jurídicos, como las órdenes de pago o las resoluciones de cobranza, elementos fundamentales del procedimiento.

Asimismo, debido a la naturaleza electrónica de los actos administrativos, un contribuyente puede acceder sin dilación a su expediente administrativo, directamente, sin intervención de

terceras personas, costos ni tiempos. ¿Todo ello no abunda acaso en la seguridad jurídica real del procedimiento de cara al ciudadano?

Por otro lado, ahondando en el marco legal aplicable, es importante reforzar la idea de que los documentos electrónicos ya están legislados en el Perú, constituyendo en los últimos años una tarea pendiente de implementación a nivel de las entidades públicas como objetivos estratégicos que viabilicen los servicios electrónicos por medios seguros para el administrado, tarea en la que el Estado se encuentra involucrado aunque con esfuerzos todavía inconexos. Entonces, si el documento electrónico existe y tiene los mismos efectos legales que una firma autógrafa al ser firmado digitalmente, por qué las instituciones de la Administración Pública no reformulan sus procesos en garantía del debido procedimiento y acceso ciudadano, por qué no cambiar de paradigma hacia un esquema en el que la firma digital otorga la seguridad a los ciudadanos de que los procedimientos son fehacientes y le brindan el control de los plazos que, hasta ahora, son oscuros, dilatados y ajenos.

La Administración Tributaria — específicamente SUNAT — cuenta con un ambiente personalizado denominado Operaciones en Línea que garantiza al contribuyente el acceso seguro a las transacciones que debe realizar, el cual no es sino una firma electrónica, que probablemente requiera ya de esquemas complementarios de seguridad, como existe en los casos de las entidades bancarias que han implementado en los últimos años claves dinámicas por token o por mensajes al móvil adicionales a las contraseñas de acceso personalizado. Ahora bien, al interior del ambiente seguro, las transacciones que el contribuyente realiza llevan en los productos desarrollados a la fecha una firma digital que garantiza la autenticidad del documento. Adicionalmente, como parte del ambiente personalizado existe un buzón o bandeja de mensajes en donde se deposita documentos con relevancia tributaria.

La pregunta lógica es, si la implementación por parte de esta institución ya es una realidad, por qué no completar el esquema con procesos de emisión automatizada y electrónica de documentos, firmados digitalmente, y que sean notificados electrónicamente en la bandeja personalizada de cada contribuyente.

Complementariamente, la Administración tendría que cambiar su orientación de inversión en cuanto al acceso del contribuyente a los servicios, enfocándose en lo electrónico, habilitando centros de atención en los que las cabinas de acceso virtual constituyan un segmento importante, incluso puede habilitarse la tramitación virtual mediante el acceso a los procedimientos administrativos a través de cámaras web, con resultados en línea y con efectos reales.

### 5.3 Automatización del proceso

Se incide en el componente de automatización porque existe la convicción de que un proceso que garantice el acceso al contribuyente a las distintas herramientas legales para participar de la cobranza requiere ser ágil, expeditivo, inmediato, seguro. Estas características son posibles siempre que las reglas que definen el proceso no dependan de decisiones humanas o, en todo caso, minimicen la discrecionalidad de algún funcionario porque en ese espectro pueden encontrarse las deficiencias, demoras o hasta injusticias de aquello que válidamente ha sido colocado en facultad de la Administración, como es el cobro de las deudas.

Al respecto, baste centrarse en aquellas actividades que producen efectos en el transcurrir del tiempo y que, por ende, generan eficacia legal y disparan plazos legales, como las notificaciones, cuya verificación da pie a las impugnaciones o los descargos, o los defectos sobre terceros, cuando éstos han sido convertidos en responsables de la ejecución de embargos. Como se ha comentado anteriormente, la adopción de esquemas electrónicos debe complementarse con la debida automatización de las reglas de negocio que definen, entre otros aspectos:

- El nexa entre la programación inteligente de la que ya se ha hablado y la emisión de resoluciones, ya que el perfilamiento de un deudor es dinámico, consiste en la aplicación de cierta estrategia en un momento dado a partir de la situación particular de la capacidad de pago o el patrimonio con que cuenta un deudor para satisfacer las deudas tributarias que tenga.

Es obvio entonces que el no utilizar reglas automatizadas que enlacen la programación con la emisión de resoluciones puede perjudicar al contribuyente o a un tercero ajeno si ya no se tiene el mismo perfil o no se cuenta con bienes para responder, siempre que tal decisión sea discrecional del ejecutor coactivo. En este caso, la automatización de la regla garantiza que se cobra al deudor por su perfil de riesgo, en el momento correcto y a través del mecanismo más idóneo para ello, minimizando los efectos secundarios perjudiciales hacia otros contribuyentes o hacia terceros ajenos al procedimiento.

- Cuándo debe notificarse a un tercero o a un ejecutado o cuándo aplicar las distintas formas según la casuística de notificación que incorpora el Código Tributario, ya que el resultado del proceso de notificación acarrea efectos legales de suma importancia, como la existencia misma de un procedimiento de cobranza. La automatización de reglas de negocio en este caso asegura que el contribuyente conocerá de manera inmediata los actos administrativos que debe conocer, sin dilaciones, quedando expedito para la presentación de descargos o la interposición de recursos. En el ámbito de los embargos, que el tercero retenedor conozca de manera inmediata la resolución de levantamiento garantiza que los bienes del ejecutado no serán afectados más allá de lo que corresponde. Esa inmediatez la brinda un nexo informático automático entre la emisión del acto y su notificación, sin que intervenga decisión humana en medio que pueda perjudicar al contribuyente más allá de aquello para lo que legítimamente la Administración está facultada.
- La inmediatez en la ejecución del embargo, cualquiera sea su naturaleza y que, en su mayoría está dada por la afectación de bienes del patrimonio del deudor, como los fondos en cuentas o los bienes registrados. Por esta automatización de reglas, el tercero notificado debe cumplir de manera inmediata con la entrega de montos retenidos o la anotación del gravamen, asegurando así que no se cobrará al contribuyente más intereses de los debidos o que su situación de deuda ha quedado

saneada o debidamente garantizada frente al medio financiero o las centrales de riesgo.

- La celeridad en la ejecución forzada, porque de similar modo, la demora en el proceso basado en actividades físicas o presenciales hace que el monto de los intereses diarios aumente en perjuicio del contribuyente, un perjuicio que puede ser corregido y evitado si las reglas automatizadas aseguran que luego de una inscripción de embargo sobre inmuebles o una extracción de bienes muebles se proceda con la fase del remate web, previa tasación de los mismos. Recuérdese que, para garantizar una ágil respuesta del deudor siempre existe la posibilidad de que el proceso contenga mecanismos de acceso virtual para escritos o descargos que permitan registrar directamente un evento que, conforme a la normatividad vigente, suspenda la cobranza en cualquier etapa del procedimiento, cuando corresponda válidamente.
- El seguimiento de las medidas cautelares previas, proceso no técnicamente coactivo porque no implica ejecución pero que se rige por las mismas reglas, excepto la imputación, que las medidas de embargo y cuya importancia desde el punto de vista del contribuyente radica en que la calidad de inexigible de la deuda acotada hace más sensible el procedimiento. Y dado que el seguimiento de los plazos y las actuaciones administrativas deben ajustarse estrictamente a las normas y no dejar espacio para más discrecionalidad que la dispuesta por el propio Código Tributario, automatizar las reglas de negocio que definen este tipo de medidas es urgente, en aras de garantizar un debido procedimiento al administrado.

## VI. CONCLUSIONES

A modo de resumen, cabe recordar que:

- El proceso actual de cobranza se sigue por actividades manuales, con procedimientos basados en la existencia del papel y reglas de negocios sujetas en muchos casos a un margen amplio de discrecionalidad, lo que no garantiza escrupu-

losamente el cumplimiento de los plazos y deja abierta la posibilidad de causar perjuicios al contribuyente más allá de la legítima afectación que en materia de recuperación de deudas detenta la Administración.

- En el procedimiento actual, el contribuyente participa pasivamente de las distintas etapas, sin facilidades concretas de acceder al expediente sin incurrir en algún tipo de costo, o sin acceder a una atención en esquemas de servicio 24/7 y por distintos canales de asistencia.
- En el actual proceso de cobranza, las facilidades de pago están desvinculadas de la cobranza, dejando al contribuyente al margen del flujo de recuperación de la deuda que le impacta directamente.
- En el análisis realizado, se ha identificado como una oportunidad de garantías para el contribuyente la revisión de las normas que regulan la cobranza coactiva, como la existencia misma del ejecutor coactivo, figura que no está contemplada en otras legislaciones y que, lejos de brindar seguridad jurídica, puede resultar un obstáculo que entorpece el dinamismo de un proceso sensible como es el del cobro coactivo, desde la perspectiva de la mejora aplicando tecnología y la atención permanente al ejecutado.
- Asimismo, el análisis elaborado ha permitido establecer la necesidad de que el proceso de recuperación de deudas tributarias sea entendido desde el Fisco como uno solo, un conjunto de canales de gestión diferenciados por el perfil de riesgo del deudor y no por la secuencialidad o la cobertura de todo el universo del deudores, criterios que pueden llevar a excesos perjudiciales en la cobranza. Para esto, es necesario comprender que la aplicación de las herramientas de la inteligencia de negocios garantizan un trato más justo al contribuyente.
- En cuanto a la razonabilidad de las acciones, es necesario garantizar la uniformidad de criterios entre ejecutores coactivos respecto de la orientación del procedimiento al contribuyente, el tiempo y la forma en que se calcula el monto de la deuda y el levantamiento inmediato de las medidas trabadas, ya sea

por exceso de cautela o por extinción de la deuda. Asimismo, debe tenderse a la integración de procesos y sistemas entre la cobranza coactiva de Tributos Internos y la de Aduanas evitando así que exista dualidad de actuaciones incluso respecto de deudores comunes.

- La virtualización del proceso, entendida como el reemplazo de las actividades manuales y presenciales por formularios virtuales, que otorguen facilidad al contribuyente en la presentación y seguimiento de sus actuados administrativos y que garanticen un acceso permanente a un expediente coactivo electrónico.
- Los distintos costos que debe afrontar el contribuyente, sean dinerarios o no, deben ir siendo minimizados o eliminados en la medida de lo posible, lo cual es posible logrando una migración progresiva de los esquemas actuales del proceso de cobranza hacia su automatización interna y la virtualización de las interacciones con el deudor tributario.
- La masificación del uso de los documentos y la notificación electrónicos garantizan un debido procedimiento al contribuyente, dejando de lado las inconsistencias de notificaciones y brindando la inmediatez que el administrado requiere para optimizar la oportunidad en la presentación de escritos o descargos y en la interposición de recursos.
- La automatización de las reglas de negocio que definen el procedimiento de cobranza asegurará en el corto plazo que exista agilidad y poca o ninguna discrecionalidad de las personas allí donde la norma considera que los plazos y las consecuencias se producen de pleno derecho.

## BIBLIOGRAFÍA

ALVA MATEUCCI, Mario: "Conoce usted las modalidades de embargo dentro de un proceso de cobranza coactiva". *Blog de Mario Alva Mateucci*. Lima: PUCP, julio, 2012. Consulta: 19 de abril de 2013.

<<http://blog.pucp.edu.pe/item/62407/conoce-usted-las-modalidades-de-embargo-dentro-de-un-proceso-de-cobranza-coactiva>>

- BARRAGÁN ARQUE, Paulino: "Reseña histórica de la Administración Tributaria en el Perú". *UNMSM. Facultad de Ciencias Administrativas*. Lima, 1999. Consulta: 23 de abril de 2013.
- DANÓS ORDOÑEZ, Jorge: "El procedimiento de Cobranza Coactiva como manifestación de la potestad de la administración pública de ejecución forzosa de sus actos". *Themis*. Lima. 1995. N° 32, p. 43-50.
- HINOSTROZA MINGUEZ, Alberto: "El Procedimiento Coactivo". *Lima. Librería y Ediciones Jurídicas*, 1995.
- PAREDES GONZALES, Percy Eduardo: El procedimiento de ejecución coactiva en la Administración Pública Nacional y los Gobiernos Locales. *USMP. Centro de Estudios de Derecho Municipal*. Lima, 2007. Consulta: 22 de abril de 2013.
- <[http://www.derecho.usmp.edu.pe/centro\\_derecho\\_municipal/articulos/PROCEDIMINTO\\_EJEUCION\\_COACTIVA\\_ADM\\_PN\\_GL.pdf](http://www.derecho.usmp.edu.pe/centro_derecho_municipal/articulos/PROCEDIMINTO_EJEUCION_COACTIVA_ADM_PN_GL.pdf)>
- UNIVERSIDAD DE SAN MARTÍN DE PORRES: "Consultas absueltas por SUNAT". *Revista Peruana de Derecho Tributario*. Lima, 2007, N° 5. Centro de Estudios Tributarios. Consulta: 23 de abril de 2013.
- <[http://www.derecho.usmp.edu.pe/CET\\_ediciones\\_anteriores/edicion\\_05/frame\\_consultas\\_sunat.php](http://www.derecho.usmp.edu.pe/CET_ediciones_anteriores/edicion_05/frame_consultas_sunat.php)>

# El procedimiento de cobranza coactiva de acreencias tributarias del gobierno nacional y de los gobiernos locales: ¿se justifican las diferencias?

*Danitza Rosisela Abregú Calderón*

*Actual consultora en materia de Derecho Tributario y Contratación Pública de bienes y servicios; ex asesora del Servicio de Administración Tributaria de la Municipalidad Metropolitana de Lima – SAT, ex analista de la Gerencia Central de Normativa y de la División de Reclamos del SAT. Egresada de la Especialización en Gestión Pública de la Unión Iberoamericana de Municipalistas - UIM (España), egresada de la Especialización en Servicios Municipales en el Centro Latinoamericano de Estudios Locales – CELADEL (Argentina), con Estudios en el Diplomado de Formación Práctica en Contratación Pública en la Universidad San Ignacio de Loyola.*

**SUMARIO:** I. INTRODUCCIÓN.— II. EL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN COACTIVA.— 2.1 Finalidad del Procedimiento de Ejecución Coactiva.— 2.2 Límites a la ejecución coactiva de los actos administrativos.— A. Límites impuestos por la Constitución Política.— B. Límites Legales.—III. LEGISLACIÓN EN MATERIA DE COBRANZA COACTIVA.—3.1 Similitudes del Procedimiento de Ejecución Coactiva desarrollado por la SUNAT y el ejecutado por los Gobiernos Locales.—3.2 Diferencias del Procedimiento de Ejecución Coactiva desarrollado por la SUNAT y el ejecutado por los Gobiernos Locales.— IV. CONCLUSIONES.— V. RECOMENDACIONES.



## I. INTRODUCCIÓN

Las entidades de la Administración Pública en general; y, en particular, las de la Administración Tributaria, se encuentran premunidas de prerrogativas extraordinarias, entre ellas, la potestad de autotutela administrativa, la cual supone el “*poder*” de decidir la ejecución de sus manifestaciones de voluntad sin necesidad que un tercero imparcial (juez) intervenga a fin de dar a dicha manifestación (acto administrativo) certeza y valor jurídico de título ejecutivo y ejecutorio. Poder éste que es ejercido en menoscabo del interés de los terceros, los administrados, quienes deben soportar la actuación de la Administración sin posibilidad de impedir la ejecución de la voluntad de esta, claro está, salvo que la Administración hubiese incurrido en errores o vicios que habilitarían al administrado interponer diversos medios de defensa; en algunos casos, dirigiéndose ante el titular del procedimiento coactivo mediante la presentación de solicitudes de suspensión, tercerías o intervención excluyente de propiedad; y, en otros, apersonándose a otras instancias, como puede ser mediante la formulación de una queja ante el Tribunal Fiscal o acudiendo ante el Poder Judicial a través de la demanda de revisión judicial o interponiendo recurso de apelación.

Dicha potestad, *autotutela administrativa*, como atribución de la Administración Tributaria para ejecutar directamente sus actos sin necesidad de acudir al fuero judicial a efectos de dotar de ejecutividad sus manifestaciones de voluntad, tiene dos manifestaciones, la *autotutela declarativa* y la *autotutela ejecutiva*. En virtud de la primera, todo acto administrativo se presume legal por lo que es eficaz desde que es notificado válidamente a su destinatario.

Por su parte, la autotutela ejecutiva supone que la Administración puede ejecutar forzosamente sus actos administrativos.

En nuestro ordenamiento jurídico, no obstante tratarse del ejercicio de la facultad coercitiva respecto de acreencias de naturaleza tributaria, dependiendo del acreedor tributario del que se trate, serán distintas las normas a aplicar. En efecto, la SUNAT, a fin de iniciar el procedimiento de ejecución coactiva y desarrollar las actuaciones dentro del mismo, deberá ceñirse a lo previsto en el Código Tributario y el Reglamento respectivo que es dictado por dicha Entidad; en tanto que en el caso de los Gobiernos Locales, sea que se trate de municipalidades provinciales, municipalidades distritales u organismos públicos descentralizados de éstos, encargados de la administración, fiscalización y recaudación de sus acreencias tributarias, deben sujetar su actuación a lo regulado en la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva y su respectivo Reglamento.

Es precisamente el ejercicio de la facultad coercitiva de la Administración Pública Tributaria, Nacional y Local, materializada en el procedimiento de ejecución coactiva, materia de evaluación del presente artículo, centrándonos en el análisis de la pertinencia de la regulación diferenciada en razón del tipo de acreedor tributario.

A tal efecto, revisaremos las similitudes y diferencias que existen entre ambas regulaciones, determinando si existen razones valederas que justifiquen que se cuente con normas diferenciadas en razón del acreedor tributario. Para ello, previamente, nos detendremos en la finalidad del Procedimiento de Cobranza Coactiva, así como en los límites a que se encuentra constreñida la ejecución coactiva de los actos administrativos.

## II. EL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN COACTIVA

El Procedimiento de Ejecución Coactiva es el conjunto de actuaciones desplegadas por las entidades públicas frente a los administrados con la finalidad de hacer efectivas las consecuencias de los actos administrativos que emiten, enmarcadas ellas dentro de los alcances y sujetándose a los límites fijados por la norma, sea

que se trate del Texto Único Ordenado del Código Tributario o del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, Ley N° 26979, dependiendo de la Entidad que califique como acreedora del tributo materia de cobranza.

Ahora bien, la atribución de *autotuteta ejecutiva* reconocida a las entidades públicas se sustenta en la necesidad de satisfacer los intereses públicos, aquellos intereses generales que tienen relevancia social; sin que ello signifique la vulneración de los derechos de los administrados. Es en ese sentido que, ante la dicotomía interés público versus interés particular, se privilegia el primero, asegurando sin embargo, que el particular cuente con los mecanismos idóneos que le permitan cuestionar las actuaciones de la Administración que excedan los límites previstos por la norma, como podría ser que inicie un procedimiento coactivo respecto de una deuda que no califique como exigible coactivamente; o, que el ejecutor se niegue a levantar las medidas cautelares no obstante el contribuyente hubiese interpuesto una demanda de revisión judicial (en el caso de los deudores de Gobiernos Locales).

En ese sentido, se otorga a la Administración un estatus jurídico especial, habilitándola para el ejercicio de ciertas potestades singulares, como la de emitir actos administrativos que incidan directamente en la esfera jurídica del administrado (ya sea declarando derechos o imponiendo obligaciones o sanciones) y con capacidad de producir efectos jurídicos. Así también, dentro de estas atribuciones reconocidas a la Administración, está la de hacer ejecutar, por sus propios medios, lo ordenado por ellas. La justificación de tal atribución radica en el hecho que, al representar intereses públicos, éstos no pueden dilatarse en el tiempo, teniendo la Administración la facultad para, en mérito a la ejecutoriedad<sup>1</sup> de

---

<sup>1</sup> Respecto de la ejecutividad y la ejecutoriedad de los actos administrativos, en la Sentencia del Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional del 5 de enero de 2006 en el Proceso de Inconstitucional seguido contra el artículo 1.° de la Ley N° 28165, que modifica el inciso e) del numeral 16.1 del artículo 16; el numeral 23.3 del artículo 23 y el numeral 28.1 del artículo 28 de la Ley N° 26979, de Procedimiento de Ejecución Coactiva, Expediente N° 0015-2005-PI/TC, se señala lo siguiente:

sus actos, disponer se traben medidas cautelares; y, en su momento ordenar, entre otros, el embargo y remate de bienes de propiedad de los administrados deudores.

## 2.1 Finalidad del Procedimiento de Ejecución Coactiva

La finalidad del Procedimiento de Ejecución Coactiva es asegurar el pago de la obligación de la que la Administración es acreedora, en el momento oportuno y sin mayores dilaciones, siempre y cuando se cumpla con el procedimiento establecido en la norma, tanto para dar inicio al procedimiento como en todas las actuaciones desarrolladas a lo largo de este.

---

### *La ejecutividad y la ejecutoriedad de los actos administrativos*

44. *La ejecutividad del acto administrativo está referida al atributo de eficacia, obligatoriedad, exigibilidad, así como al deber de cumplimiento que todo acto regularmente emitido conlleva a partir de su notificación; está vinculada a la validez del acto administrativo.*

*La ejecutoriedad del acto administrativo, en cambio, es una facultad inherente al ejercicio de la función de la Administración Pública y tiene relación directa con la eficacia de dicho acto; en tal sentido, habilita a la Administración a hacer cumplir por sí misma un acto administrativo dictado por ella, sin la intervención del órgano judicial, respetando los límites impuestos por mandato legal, así como a utilizar medios de coerción para hacer cumplir un acto administrativo y a contar con el apoyo de la fuerza pública para la ejecución de sus actos cuando el administrado no cumpla con su obligación y oponga resistencia de hecho.*

45. *La ejecutoriedad es, pues, una consecuencia del acto administrativo y su sustento constitucional tiene origen en el numeral 1 del artículo 118.º de nuestra Carta Magna, que ordena al Presidente de la República – y, por ende, al Poder Ejecutivo y a toda la Administración Pública – a “cumplir y hacer cumplir la Constitución y los tratados, leyes y demás disposiciones legales”.*

*Sin embargo, como bien lo advierte Juan Carlos Morón Urbina [10], dicho mandato constitucional “(...) no llega a sustentar la ejecutoriedad administrativa, en los términos estudiados, sino solo la ejecutividad de la voluntad administrativa. Será la Ley de Desarrollo (Ley N° 27444) la disposición que, asentándose en la Constitución, opta por dotarle de ejecutoriedad (coerción propia) a los mandatos de la Administración”. En ese sentido, el artículo 192.º de la Ley N° 27444, del Procedimiento Administrativo General, establece que “Los actos administrativos tendrán carácter ejecutivo, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que estén sujetos a condición o plazo conforme a ley”.*

Es por ello que, en el artículo 29 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 26979, aprobado por el Decreto Supremo N° 018-2008-JUS, en adelante, TUO de la LPEC, y en su caso, en el artículo 117 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado a través del Decreto Supremo N° 133-2013-EF, en adelante TUO del CT, se señala que el procedimiento se inicia con la notificación de la resolución de ejecución coactiva al obligado, acto administrativo que contiene un mandato de cumplimiento de una obligación exigible dentro del plazo de siete días hábiles de notificada, bajo apercibimiento de dictarse alguna medida cautelar.

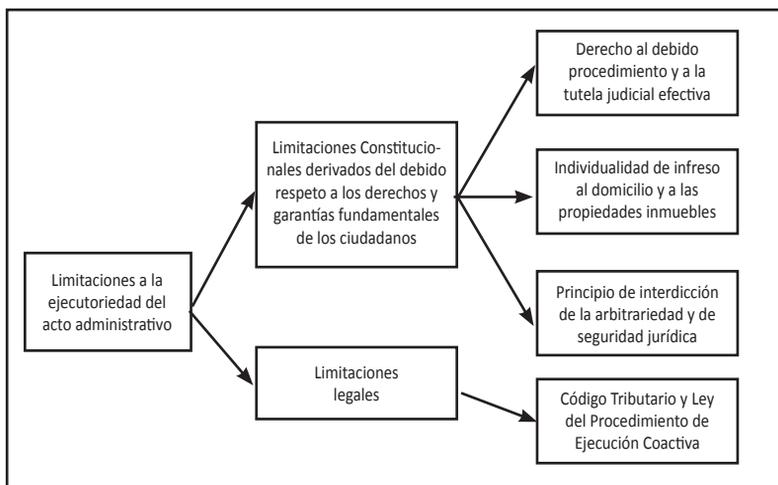
Por su parte, el artículo 25 del TUO de la LPEC, al evaluar los supuestos de deuda exigible coactivamente señala que, el ejecutor coactivo solo podrá iniciar dicho procedimiento cuando haya sido debidamente notificado al obligado en el acto administrativo que sirve de título de ejecución (llámese resolución de determinación, orden de pago, resolución de multa, entre otros), y siempre que no se encuentre pendiente de vencimiento el plazo para la interposición del recurso administrativo correspondiente o este no haya sido presentado por el obligado dentro del referido plazo, salvo en el caso de la orden de pago, supuesto en el cual, será suficiente con que se haya notificado conforme a ley dicho valor. En igual sentido se regula la exigibilidad coactiva de la deuda en el artículo 115 del TUO del CT.

En consecuencia, si bien la Administración se encuentra premunida de un conjunto de atribuciones que le permiten asegurar la ejecutoriedad de los actos que emite, tiene que sujetarse a las exigencias y limitaciones que la misma ley le impone, bajo sanción de que el Tribunal Fiscal o el Poder Judicial declaren la nulidad de sus actuaciones; y, en consecuencia, se reviertan los efectos de la ejecución.

## **2.2 Límites a la ejecución coactiva de los actos administrativos**

La facultad coercitiva de la Administración Pública Tributaria no es irrestricta, se encuentra limitada por restricciones. En

efecto, los límites impuestos a la autotutela ejecutiva de los actos administrativos son de orden constitucional y de naturaleza legal.



### A) *Límites impuestos por la Constitución Política*

Las limitaciones constitucionales a la facultad coercitiva de la Administración Pública están vinculadas con el respeto a los derechos y garantías fundamentales de los ciudadanos. Así se tiene que, el artículo 74 de la Constitución Política dispone que el ejercicio de la potestad tributaria tiene como límite el respeto de los derechos fundamentales; por lo que, en concordancia con lo previsto en el artículo 139 de la Carta Fundamental, se puede afirmar que son derechos a ser salvaguardados dentro del procedimiento de ejecución coactiva el derecho al debido procedimiento y la tutela judicial efectiva así como el derecho a la inviolabilidad de domicilio; derechos a los que hay que agregar los principios de interdicción de la arbitrariedad y seguridad jurídica.

Al respecto, César Gamba Valega afirma que “(...) en nuestro Estado Constitucional de Derecho la aplicación de los tributos ha dejado de concebirse como una ‘relación de poder’, sustentada simplemente en la soberanía estatal, *ius imperium* o en el poder de imperio del Estado. Por el contrario, hoy en día, apoyándonos en reiterada jurisprudencia

*del Tribunal Constitucional, podemos afirmar que cualquier decisión estatal – incluso las que se emiten para hacer efectivo el deber de contribuir – debe ir encaminada a hacer efectiva ‘en la mayor medida (regla de optimización) los derechos fundamentales de los ciudadanos, al encontrarse “positivizados” en el texto constitucional, han dejado de concebirse únicamente como derechos subjetivos que vienen a dirigir y orientar claramente cualquier decisión estatal, constituyéndose en reglas de conducta positiva dirigidas a todos los poderes del Estado sin excepción. (...) Acorde con lo dicho, nuestras Administraciones Tributarias no solo se encuentran obligadas a proteger y hacer efectivo el crédito tributario – de eso no cabe duda –, sino que dicha función debe realizarse practicando todos aquellos ‘actos que sean necesarios a fin de garantizar la realización y eficacia plena de los derechos fundamentales’.*<sup>2</sup>

En cuanto al **derecho al debido procedimiento**, el Tribunal Constitucional ha señalado que *“aun cuando la Administración Pública tiene la capacidad para proteger directamente sus intereses, pudiendo incluso exigir por sí misma el cumplimiento de sus actos, esta facultad de autotutela de la Administración Pública de ejecutar sus propias resoluciones sustentada en los principios de presunción de legitimidad y de ejecución de las decisiones administrativas, ‘implica la tutela de los derechos fundamentales de los administrados que pueden verse amenazados o vulnerados por la actividad de la Administración, como son los derechos al debido procedimiento y a la tutela judicial efectiva”* (STC 02044-2009-PA/TC, fundamento 6).

Una de las formas de vulneración del derecho al debido procedimiento dentro del Procedimiento de Ejecución Coactiva está dada por la pretensión de iniciar este sustentado en la notificación defectuosa del acto administrativo que le sirve de título habilitante, como podría ser una resolución de determinación o una orden de pago. Debe tenerse presente que la diligencia de notificación es una

---

<sup>2</sup> GAMBVA VALEGA, César M. Procedimiento de Cobranza Coactiva, órdenes de pago y desprotección de los ciudadanos – contribuyentes: comentarios de urgencia sobre el Acuerdo de Sala Plena 2010-17 de 2 de diciembre de 2010. En: *Revista Peruana de Derecho Tributario*. Universidad de San Martín de Porres. Tax Law Review. Año 5, N° 16, 2011.

de las actuaciones en las que la Administración debería tener más cuidado y asegurarse que sus operadores (ya sea que dicha labor la realice personal de la Entidad o un tercero al que se le contrata) cumplan con los requisitos previstos en el TUO del CT y/o en la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444<sup>3</sup>. También constituye una trasgresión del debido procedimiento si el ejecutor coactivo omite la evaluación de un trámite de tercería mediante el cual se acredita fehacientemente que el inmueble materia de remate fue adquirido con anterioridad a la fecha en que se trabó la medida cautelar; dicha actuación sería, además, una grave vulneración del derecho a la propiedad.

La trasgresión del *derecho a la tutela judicial efectiva* se materializa, entre otros supuestos, cuando el ejecutor coactivo se niega a suspender la tramitación del procedimiento coactivo y levantar las medidas cautelares dictadas no obstante haber el obligado interpuesto demanda de revisión judicial. En efecto, la demanda de revisión judicial es un mecanismo previsto por el ordenamiento jurídico cuyo fin último es evitar que la Administración ejecute el patrimonio del administrado sin antes contar con el pronunciamiento del juez respecto de la verificación de la legalidad del procedimiento coactivo<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> El mayor porcentaje de las quejas resueltas por el Tribunal Fiscal están referidas al cuestionamiento de la validez de la notificación de los actos administrativos, ya sea que se trate de resoluciones de determinación, órdenes de pago, resoluciones de multa o resoluciones de ejecución coactiva, tanto por parte de la SUNAT como de los distintos Gobiernos Locales y sus respectivos Servicios de Administración Tributaria.

<sup>4</sup> Sentencia recaída en el Expediente N° 0015-2005-PI/TC: Proceso de inconstitucionalidad interpuesto por la Municipalidad Metropolitana de Lima, contra el artículo 1 de la Ley N° 28165, que modifica el inciso e) del numeral 16.1 del artículo 16; el numeral 23.3 del artículo 23 y el numeral 28.1 del artículo 28 de la Ley N° 26979, de Procedimiento de Ejecución Coactiva. La suspensión del procedimiento de ejecución coactiva y el derecho a la tutela judicial efectiva

16. (...)

17. De este modo, el derecho a la tutela jurisdiccional no solo implica el derecho de acceso a la justicia y el derecho al debido proceso, sino

Del mismo modo, se garantiza el *derecho a la inviolabilidad de domicilio y de las propiedades de inmuebles*; derecho que puede verse afectado si, por ejemplo, el ejecutor coactivo a fin de ejecutar el embargo de bienes de propiedad del deudor ingresa a su domicilio retirando el cerrojo de la puerta de ingreso al inmueble sin contar previamente con la autorización respectiva del juez.

Además de los derechos antes aludidos, deberíamos agregar el *derecho a la propiedad*, cuya vulneración puede manifestarse de diversas formas, por ejemplo, cuando se prosigue con la notificación de actos administrativos (entre ellos, la resolución de ejecución coactiva) en el inmueble que al haber sido de propiedad del deudor fue designado por éste como su domicilio fiscal, diligencia que se realiza en dicho domicilio no obstante existir certeza

---

también el derecho a la “efectividad” de las resoluciones judiciales; busca garantizar que lo decidido por la autoridad jurisdiccional tenga un alcance práctico y se cumpla, de manera que no se convierta en una simple declaración de intenciones.

18. (...)

19. Al suspenderse la tramitación del procedimiento de ejecución coactiva se evita que la administración ejecute el patrimonio del administrado, situación que garantiza la efectividad de las decisiones del Poder Judicial.

Evidentemente, las demandas contencioso-administrativas o de revisión judicial del procedimiento no serían efectivas si la Administración ejecutó coactivamente el cumplimiento de una obligación antes de conocer el pronunciamiento en sede judicial sobre la actuación de la Administración Pública o sobre la legalidad y el cumplimiento de las normas previstas para la iniciación y el trámite del procedimiento de ejecución coactiva.

Es decir, las modificaciones introducidas por la norma impugnada no suprimen la facultad de los gobiernos locales de realizar el cobro de sus acreencias, solo la conservan pendiente hasta que los procesos entablados sean resueltos jurisdiccionalmente, impidiendo la ejecución inmediata de las sanciones impuestas por la Administración a fin de evitar a los administrados perjuicios irreparables o de difícil reparación. En ese sentido, el inciso e) del numeral 16.1 del artículo 16 y el numeral 23.3 del artículo 23 de la Ley N° 26979, modificados por el artículo 1 de la Ley N° 28165, no vulneran los artículos constitucionales 194 y 195, referentes a la autonomía y competencia de los gobiernos locales.

[El énfasis es nuestro]

en el ejecutor coactivo que el deudor — a la fecha en que se realiza la notificación — domicilia en el extranjero. ¿Dicha situación debería ser pasada por alto por la Administración Tributaria alegando que el domicilio fiscal se mantiene en tanto este no sea modificado por el contribuyente? El Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el Expediente N° 6255-2005-PA/TC, ha manifestado su oposición a un razonamiento como el antes indicado<sup>5</sup>.

En todo procedimiento de cobranza coactiva debe garantizarse, además, que este se sujete a los principios de *interdicción de*

---

<sup>5</sup> Expediente N° 6255-2005-PA/TC:

5. El demandante alega que se afectan sus derechos constitucionales al existir una latente amenaza de trabarse embargo en su domicilio. De la eskuela coactiva obrante a fojas 6, se observa que la amenaza de la medida cautelar, a pesar de notificarse en su domicilio, pende sobre los bienes de la deudora y no sobre los del demandante, ya que este no tiene ninguna obligación pecuniaria pendiente a favor de la entidad demandada. Ocurre lo mismo con el Acta de Visita obrante a fojas 37, que solo acredita que el funcionario del SAT comprobó que la deudora no vive en el domicilio del demandante, y que, a consecuencia de ello, se suspendió la ejecución coactiva, tal como lo manifiesta el demandado a fojas 64, argumento que tampoco ha sido desvirtuado por el demandante.
6. (...)
7. (...)
8. (...)
9. (...) en materias como la que hoy nos ocupa, este Tribunal (como ya lo ha dicho en la mencionada STC 0015-2005-PI/TC) juzga que el criterio del ejecutor coactivo es muy importante y relevante, pues debe obrar con prudencia, así como rápidamente y con un sentido realista. Estos criterios no están establecidos en la Ley 26979; sin embargo, el ejecutor coactivo no debe traspasar los límites que impone la Constitución, como son el respeto a los derechos de propiedad, al debido proceso o a la tutela procesal efectiva. En el caso de autos, la demandada conocía que la deudora domicilia en el extranjero (Formulario F-003 de Movimiento Migratorio de la deudora, adjuntado por el demandante, desde setiembre del 2003, fojas 4 y 5), pero siguió actuando de manera arbitraria como si desconociera la información, notificando, visitando y dirigiendo documentos ciertamente intimidantes en el domicilio del demandante.

[El énfasis es nuestro]

*la arbitrariedad y de seguridad jurídica*<sup>6</sup>; axiomas jurídicos que

---

<sup>6</sup> Expediente N° 1451-2012-PA/TC

6. Las reglas jurisprudenciales reseñadas, así como el artículo 23.3 del Decreto Supremo N° 018-2008-JUS, tenían que ser respetadas por el ejecutor coactivo emplazado, porque el 30 de setiembre de 2009 la Sociedad demandante, a través del escrito obrante de fojas 79 a 81, le informó que ese mismo día había interpuesto una demanda de revisión judicial del procedimiento de ejecución coactiva recaído en el Exp. N° 022-2007, en el que se había dispuesto el remate público de su inmueble ubicado en la Av. Javier Prado Este.

— Según el escrito de contestación del mismo ejecutor coactivo emplazado, así como las esquelas de observación y el acta de primer remate público, obrante de fojas 22 a 24 y 391 a 392, el remate público del inmueble citado se llevó a cabo, a pesar de que por imperio del artículo 23.3 del Decreto Supremo N° 018-2008-JUS, el ejecutor coactivo emplazado tenía la obligación de suspender la tramitación del procedimiento de ejecución coactiva mencionado, lo que obviamente incluía la realización del remate público del 1 de octubre de 2009.

— Este comportamiento del ejecutor coactivo emplazado demuestra que en la tramitación del procedimiento de ejecución coactiva recaído en el Exp. N° 022-2007 se ha violado el principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad, así como el derecho al debido proceso de la Sociedad demandante, por cuanto el remate público mencionado fue realizado, a pesar de que el artículo 23.3 del Decreto Supremo N° 018-2008-JUS disponía que éste debía ser suspendido.

(...)

7. La suspensión automática del procedimiento de ejecución coactiva por la sola presentación de la demanda de revisión judicial es un hecho regulado cuyo cumplimiento no admitía discrecionalidad alguna por parte del ejecutor coactivo emplazado, pues actuar en contra del artículo 23.3 del Decreto Supremo N° 018-2008-JUS conlleva la infracción del mandato contenido en el artículo 109 de la Constitución, cuyo texto indica que “La ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte” (negritas agregadas).

Este comportamiento de incumplimiento del mandato previsto en el artículo 23.3 del Decreto Supremo N° 018-2008-JUS por parte del ejecutor coactivo emplazado también origina la infracción del principio constitucional de seguridad jurídica, por cuanto está desconociendo su efectiva sujeción al ordenamiento jurídico, creando un espacio de inseguridad jurídica, incompatible con la certeza que este

buscan controlar el grado de discrecionalidad reconocido a los ejecutores y auxiliares coactivos en el ejercicio de sus funciones, de modo tal que no desborden el límite de la proporcionalidad<sup>7</sup>.

---

principio brinda a las posiciones jurídicas, derechos e intereses de los administrados.

Sobre el principio constitucional de seguridad jurídica, conviene recordar que en la STC 00016-2002-AI/TC el Tribunal Constitucional enfatizó que garantiza la “predecibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho”, es decir, exige de los poderes públicos “la inmediata intervención ante las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas, mediante la “predecible” reacción, sea para garantizar la permanencia del statu quo, porque así el Derecho lo tenía preestablecido, o, en su caso, para dar lugar a las debidas modificaciones, si tal fue el sentido de la previsión legal”.

<sup>7</sup> Expediente N° 1803-2004-AA/TC:

12. La razonabilidad es un criterio íntimamente vinculado al valor Justicia y está en la esencia misma del Estado constitucional de derecho. Se expresa como un mecanismo de control o interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos en el uso de las facultades discrecionales, y exige que las decisiones que se toman en ese contexto, respondan a criterios de racionalidad y que no sean arbitrarias. Como lo ha sostenido este Colegiado, “implica encontrar justificación lógica en los hechos, conductas y circunstancias que motivan todo acto discrecional de los poderes públicos” (Exp. 0006-2003-AI/TC. F.J. 9).
13. Cuando la Administración ejerce un poder discrecional, como en este caso, para que este no se convierta en arbitrario, debe guiarse por criterios de razonabilidad y justificar en cada supuesto su actuación. En esta dirección, “El único poder que la Constitución acepta como legítimo, en su correcto ejercicio, es, pues, el que se presenta como resultado de una voluntad racional, es decir, de una voluntad racionalmente justificada y, por lo tanto, susceptible de ser entendida y compartida por los ciudadanos y, en esa misma medida, de contribuir a renovar y reforzar el consenso sobre el que descansa la convivencia pacífica del conjunto social” (Tomás-Ramón Fernández, *De la arbitrariedad del legislador. Una crítica a la jurisprudencia constitucional*, Madrid, 1998, pp. 95-96).
14. De este modo, aunque no explícitamente, al reconocer la Constitución en su artículo 3, así como en el artículo 43, el Estado democrático y social de derecho, ha incorporado el principio de interdicción o prohibición de todo poder ejercido en forma arbitraria e injusta y así ha puesto un límite infranqueable para todo poder público.

### B) Límites Legales

Las restricciones a la facultad coercitiva de la Administración Tributaria se encuentran previstas en el Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, aprobado por el Decreto Supremo N° 018-2008-JUS (para el caso de los Gobiernos Locales) y en el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF (tratándose de las acreencias ejecutadas por la SUNAT).

Tanto el TUO de la LPEC como el TUO del CT establecen las reglas a ser aplicadas para hacer efectivo el cobro coercitivo de las deudas de naturaleza tributaria generadas a favor de la Administración Pública, concepto que, de conformidad con lo previsto en el artículo 28 del TUO del CT comprende el tributo, las multas y los respectivos intereses.

## III. LEGISLACIÓN EN MATERIA DE COBRANZA COACTIVA

Como se señalara anteriormente, el marco legislativo del procedimiento coactivo de las Administraciones Tributarias se encuentra contenido en dos cuerpos normativos, los cuales si bien muestran semejanzas entre sí, evidencian diferencias sustanciales en el tratamiento de aspectos específicos, los cuales pasaremos a evaluar.

ENTIDAD	NORMA CON RANGO DE LEY	NORMA CON RANGO REGLAMENTARIO
SUNAT	Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF	Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT aprueba Reglamento de Procedimiento de Cobranza Coactiva
Gobiernos Locales y Servicios de Administración Tributaria creados por ellos	Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General aprobado a través del Decreto Supremo N° 018-2008-JUS	Decreto Supremo N° 069-2003-EF, aprueba el Reglamento de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva

### **3.1 Similitudes del Procedimiento de Ejecución Coactiva desarrollado por la SUNAT y por los Gobiernos Locales**

#### ***A) Inicio del Procedimiento de Ejecución Coactiva***

Se inicia mediante la notificación de la resolución de ejecución coactiva, REC. En el caso de la SUNAT, el artículo 117 del TUO del CT dispone que el Procedimiento de Ejecución de Cobranza Coactiva es iniciado por el ejecutor coactivo, mediante la notificación al deudor tributario de la resolución de ejecución coactiva. Similar redacción contiene el artículo 29 del TUO de la LPEC.

#### ***B) Mandato de pago***

En ambos casos, la REC contiene un mandato de pago de la deuda puesta a cobro, exigencia que deberá cumplirse dentro del plazo de siete días hábiles de notificada ésta, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares.

En mérito a la naturaleza jurídica de la resolución de ejecución coactiva, ambos textos normativos contienen la misma exigencia (artículo 117 del TUO del CT y artículo 24 del TUO de la LPEC).

#### ***C) Eficacia del acto administrativo Resolución de Ejecución Coactiva***

En ambos casos la REC, para surtir efectos debe estar debidamente notificada. Como cualquier acto administrativo, la REC surtirá efectos jurídicos, esto es, será eficaz una vez que se haya efectuado la notificación respectiva<sup>8</sup>. En ambas regulaciones la eficacia de la REC se produce al día hábil siguiente de su notificación.

---

<sup>8</sup> Respecto de la eficacia de los actos administrativos; y, por tanto, de la resolución de ejecución coactiva, la Ley del Procedimiento Administrativo General dispone lo siguiente:

***“Artículo 16.- Eficacia del acto administrativo***

16.1 *El acto administrativo es eficaz a partir de que la notificación legalmente realizada produce sus efectos, conforme a lo dispuesto en el presente capítulo.*

16.2 *El acto administrativo que otorga beneficio al administrado se entiende eficaz desde la fecha de su emisión, salvo disposición diferente del mismo acto”.*

***D) Cuestionamiento del procedimiento ante el Tribunal Fiscal***

La queja es el remedio procedimental usualmente empleado por los administrados que consideran vulnerados sus derechos dentro del Procedimiento de Ejecución Coactiva. En el caso TUO del CT, se prevé que la queja puede ser presentada cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en dicho cuerpo normativo. Por su parte, el TUO de la LPEC, dispone que el obligado pueda formular su queja ante el Tribunal Fiscal contra las actuaciones o procedimientos del ejecutor o auxiliar que lo afecten directamente e infrinjan las reglas previstas en él.

**3.2 Diferencias del Procedimiento de Ejecución Coactiva desarrollado por la SUNAT y por los Gobiernos Locales**

Son varias las diferencias que existen en los procedimientos desarrollados por la SUNAT y los Gobiernos Locales o los servicios de administración tributaria creados por algunas municipalidades provinciales, los cuales pasamos a identificar y a analizar. Debe precisarse que nos limitaremos a revisar únicamente el TUO del CT y el TUO de la LPEC, no avocándonos a evaluar el contenido de los respectivos reglamentos; ello, en razón a que consideramos suficiente para los fines del presente artículo analizar los artículos pertinentes de dichos textos normativos.

***A) Del ejecutor y auxiliares coactivos***

La diferencia sustancial en este aspecto está referida a la exclusividad de la dedicación, tanto del ejecutor como del auxiliar a las actividades propias de la ejecución coactiva.

Así se tiene que, en el caso de la SUNAT, tanto sus ejecutores como sus auxiliares pueden realizar otras funciones que la Administración les designe; así lo prevé el artículo 114 del TUO del CT. Contrariamente a dicha regulación, el TUO de la LPEC dispone en su artículo 7 que tanto el ejecutor como el auxiliar ingresan como funcionarios de la Entidad a la cual representan y ejercen su cargo a tiempo completo y dedicación exclusiva.

Adicionalmente, si bien en principio ambas normas disponen que para ejercer el cargo de ejecutor coactivo se debe contar con el título de abogado expedido o revalidado conforme a ley; no obstante ello, en el TUO de la LPEC se señala que tratándose de municipalidades que no estén ubicadas en las provincias de Lima y Callao, así como en las capitales de provincias y departamentos, no será exigible el requisito del título de abogado, bastando que el ejecutor tenga dos años de instrucción superior o su equivalente en semestres.

En cuanto a los auxiliares coactivos, el TUO del CT señala que dichos funcionarios deben acreditar como mínimo el grado de bachiller en las siguientes especialidades: Derecho, Contabilidad, Economía o Administración. Tratándose de los auxiliares coactivos de los Gobiernos Locales, el TUO de la LPEC declara que el auxiliar debe acreditar por lo menos el tercer año de estudios universitarios concluidos en las especialidades antes referidas o su equivalente en semestres; precisando que tratándose de municipalidades que no estén ubicadas en las provincias de Lima y Callao, así como en las capitales de provincias y departamentos, no será exigible el requisito de tercer año de estudios universitarios, bastando que el auxiliar tenga un año de instrucción superior o su equivalente en semestres.

### ***B) Funciones de los ejecutores coactivos***

El artículo 116 del TUO del CT detalla de manera bastante minuciosa las facultades del ejecutor coactivo. A diferencia de ello, el artículo 3 del TUO de la LPEC se limita a señalar que el ejecutor coactivo es el titular del procedimiento y ejerce, a nombre de la Entidad, las acciones de coerción para el cumplimiento de la obligación, de acuerdo a lo establecido en dicha Ley.

A continuación se presenta un cuadro comparativo de ambas regulaciones en cuanto a las funciones del ejecutor coactivo:

FUNCIONES Y/O FACULTADES DE LOS EJECUTORES COACTIVOS	
TUO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO	TUO DE LA LEY DEL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN COACTIVA Y REGLAMENTO
El Ejecutor Coactivo tendrá entre otras, las siguientes facultades:	El ejecutor Coactivo es el titular del procedimiento y ejerce, a nombre de la Entidad, las acciones de coerción para el cumplimiento de la Obligación, de acuerdo a lo establecido en esta Ley.
1. Verificar la exigibilidad de la deuda tributaria a fin de iniciar el Procedimiento de Cobranza Coactiva.	El Ejecutor coactivo no puede delegar en otras personas y/o dependencias el ejercicio de las acciones de ejecución forzosa a que se ha hecho referencia.
2. Ordenar, variar o sustituir a su discreción, las medidas cautelares. Dejar sin efecto las medidas cautelares.	Solo los Ejecutores Coactivos debidamente acreditados ante las entidades del sistema financiero y bancario, la Policía Nacional del Perú, las diferentes oficinas registrales del territorio nacional y ante el Banco de la Nación, podrán ordenar embargos o requerir su cumplimiento.
3. Dictar cualquier otra disposición destinada a cautelar el pago de la deuda tributaria, tales como comunicaciones, publicaciones y requerimientos de información de los deudores, a las entidades públicas o privadas, bajo responsabilidad de las mismas.	
4. Ejecutar las garantías otorgadas en favor de la Administración por los deudores tributarios y/o terceros, cuando corresponda.	
5. Suspender o concluir el Procedimiento de Cobranza Coactiva.	
6. Disponer la devolución de los bienes embargados, cuando el Tribunal Fiscal lo establezca, así como en los casos que corresponda de acuerdo a la Ley.	
7. Declarar de oficio o a petición de parte, la nulidad de la REC de incumplir ésta con los requisitos de la Ley, así como la nulidad de remate, cuando corresponda.	
8. Dejar sin efecto toda la carga o gravamen que pese sobre los bienes que hayan sido transferidos en el acto de remate, excepto la anotación de la demanda.	
9. Admitir y resolver la intervención Excluyente de Propiedad.	
10. Ordenar el remate de los bienes embargados.	
11. Ordenar las medidas cautelares previas al Procedimiento de Cobranza Coactiva y excepcionalmente, disponer el remate de los bienes percederos.	

En atención a la información contenida en el cuadro anterior, cabe preguntarse cuál de las regulaciones es mejor de cara a la finalidad perseguida por el procedimiento de cobranza coactiva:

*asegurar el pago de la obligación de la que la Administración Tributaria es acreedora sin mayores dilaciones, sin vulnerar los derechos de los administrados.* Somos de la opinión que la redacción del TUO del CT es más garantista de la legalidad del procedimiento en la medida que señala de manera clara exactamente cuáles son las atribuciones que tiene el ejecutor; y, por tanto, permitiría que los contribuyentes que consideren afectados sus derechos por alguna actuación del ejecutor y/o del auxiliar coactivos puedan formular su queja ante el Tribunal Fiscal.

### **C) Funciones del auxiliar coactivo**

El TUO del CT dispone que los auxiliares coactivos tiene como función colaborar con el ejecutor; a tal efecto, podrán disponer en el lugar que consideren conveniente, luego de iniciado el procedimiento de cobranza coactiva, la colocación de carteles, afiches u otros similares alusivos a las medidas cautelares que se hubiesen adoptado; asimismo, podrán dar fe de los actos en los que intervienen en el ejercicio de sus funciones y las demás funciones que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia.

En el caso de las funciones de los auxiliares coactivos de los Gobiernos Locales, estas se encuentran bastante detalladas en el TUO de la LPEC, siendo éstas: i) tramitar y custodiar el expediente coactivo a su cargo, ii) elaborar los diferentes documentos que sean necesarios para el impulso del procedimiento, iii) realizar las diligencias ordenadas por el ejecutor, iv) suscribir las notificaciones, actas de embargo y demás documentos que lo ameriten, emitir los informes pertinentes; y, v) dar fe de los actos en los que intervienen en el ejercicio de sus funciones.

Como se advierte, en ambos casos la labor del auxiliar coactivo corresponde al de un colaborador del ejecutor en el ejercicio de su función; en ese sentido, nos inclinamos por la regulación prevista en el Código Tributario por cuanto, además de señalar lo básico en su texto, dispone que el Reglamento señale las funciones específicas que corresponderán a este funcionario.

#### ***D) Notificación de los actos administrativos generados dentro del procedimiento de ejecución coactiva***

A través de la notificación se ponen en conocimiento del administrado los actos emitidos por la Administración. Su finalidad es garantizar al administrado el ejercicio de su derecho a la contradicción. Produce sus efectos jurídicos a partir del día hábil siguiente de su recepción, entrega o publicación; en el caso de las medidas cautelares, surte efectos desde su recepción.

Sobre la importancia de la notificación de los actos administrativos el Tribunal Constitucional ha señalado que “(...) *a diferencia de otros actos del procedimiento, la notificación reviste un rol central en el procedimiento pues está íntimamente ligada no solo a un deber de la Administración sino que, además, resulta esencial para ejercer el derecho de defensa de todo administrado. Por ello, este Tribunal considera a la notificación como central en todo procedimiento y de allí su importancia*” (fundamento 2 de la STC 1848-2008-PA/TC).

Efectuada la revisión de la normatividad, se advierte que una de las diferencias más saltantes en materia de regulación del procedimiento de ejecución coactiva la encontramos en el tema de la notificación de los actos emitidos durante el desarrollo de este procedimiento.

En efecto, la SUNAT notifica los actos administrativos que emite, tanto en la etapa pre-coactiva como en la fase coactiva, de conformidad con las reglas previstas en el artículo 104 del TUO del CT. En tanto que las municipalidades y sus servicios de administración tributaria, a fin de realizar dicha diligencia tienen que discriminar entre actos pre-coactivos y documentos coactivos; de modo tal que la notificación de los primeros se efectúa de conformidad con lo regulado en el TUO de CT, mientras que los segundos se sujetan a las reglas establecidas en la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444.

En ese orden de ideas, las resoluciones de determinación, resoluciones de multa, órdenes de pago, emisiones mecanizadas de actualización de valores (las denominadas cuponerías) emitidas por los Gobiernos Locales, deben ser notificadas siguiendo las reglas del Código Tributario; sin embargo, las resoluciones de

ejecución coactiva emitidas por dichas entidades deberán notificarse siguiendo las disposiciones contenidas en la Ley N° 27444.

En efecto, de conformidad con lo previsto en la Cuarta Disposición Final de la Ley N° 28165, Ley que modifica e incorpora diversos artículos a la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva N° 26979, la notificación de los documentos emitidos dentro del procedimiento de cobranza coactiva por parte de los Gobiernos Locales se efectúa de conformidad con lo previsto en la Ley N° 27444.

*“Cuarta.- Notificaciones*

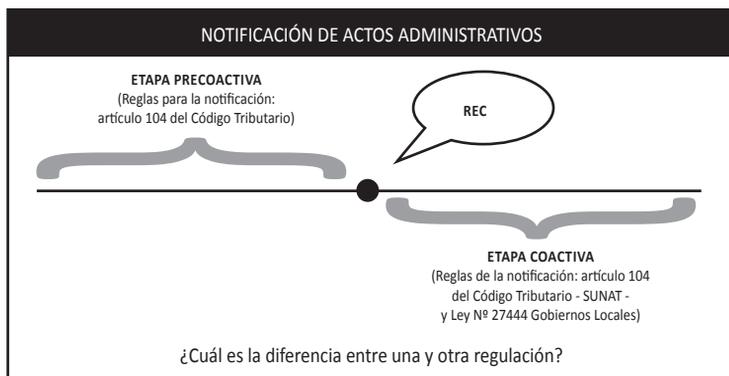
*Las notificaciones de los actos a que se refiere la presente Ley se realizarán de conformidad con lo dispuesto en la Ley del Procedimiento Administrativo General, con las siguientes precisiones:*

*a) El domicilio válido del administrado será el registrado como contribuyente ante la entidad acreedora. En caso de no mantener con la entidad una relación tributaria, será de aplicación lo previsto en el artículo 21 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.*

*b) En ningún caso se tendrá por válida la notificación realizada de modo distinto a la notificación personal, por correo certificado, o a la publicación subsidiaria.*

*c) La publicación subsidiaria también resultará procedente cuando, exclusivamente por motivos imputables al administrado, que deberán ser demostrados por el Ejecutor Coactivo, devenga en infructuosa la notificación personal, o aquella verificada a través del correo certificado”.*

[El énfasis es nuestro]



En el siguiente cuadro se muestra el tratamiento normativo dado a la diligencia de la notificación, tanto en el TUO del CT como el previsto en la Ley N° 27444.

NOTIFICACIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVOS	
LEY N° 27444	TUO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO
<p>Artículo 20.- Modalidades de notificación</p> <p>20.1 Las notificaciones serán efectuadas a través de las siguientes modalidades, según este respectivo orden de apelación.</p> <p>20.1.1 Notificación personal al administrativo interesado o afectado por el acto, en su domicilio.</p> <p>20.1.2 Mediante telegrama, correo certificado, telefax; o cualquier otro medio que permita comprobar fehacientemente a su acuse de recibo y quien la recibe, siempre que el ejemplo de cualquiera de estos medios hubiese sido solicitado expresamente por el administrado.</p> <p>20.1.3 Por publicación en el Diario Oficial y en uno de los diarios de mayor circulación en el territorio nacional, salvo disposición distinta de la Ley.</p> <p>20.2 La autoridad no podrá suplir alguna modalidad con otra, bajo sanción de nulidad de la notificación. Podrá acudir complementariamente a aquellas u otras, si así lo estimare conveniente para mejorar posibilidad de participación de los administrados.</p> <p>20.3 Tratamiento igual al previsto en este capítulo corresponde a los citatorios, los emplazamientos, los requerimientos de documentos o de otros actos administrativos análogos.</p> <p>20.4 El administrado interesado o afectado por el acto que hubiera consignado en su escritorio alguna dirección electrónica que conste en el expediente podrá ser notificado a través de ese medio siempre que haya dado su autorización expresa para ello. Para este caso no es de aplicación el orden de prelación dispuesto en el numeral 20.1</p>	<p>Artículo 104.- Formas de notificación</p> <p>La Notificación de los actos administrativos se realizará, indistintamente, por cualquiera de las siguientes formas:</p> <p>a) 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 a la distancia.</p> <p>La notificación con certificación de la negativa a la recepción se entiende realizada cuando el deudor tributario o tercero a quien está dirigida la notificación a cualquier persona mayor de edad y capaz que se encuentre en el domicilio fiscal del destinatario rehace la recepción del documento que se pretende notificar o, recibiendo, se niegue a suscribir la constancia y/o no proporciona sus datos de identificación sin que sea relevante el motivo de rechazo alegado.</p> <p>b) Por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía</p> <p>c) Por constancia administrativa, cuando por cualquier circunstancia el deudor tributario, su representante o apoderado, se haga presente en las oficinas de Administración Tributaria.</p> <p>d) Por cedulón, cuando en el domicilio no hubiera persona capaz o estuviera cerrado. Los documentos a notificarse se dejarán bajo la puerta en sobre cerrado en el domicilio fiscal.</p> <p>e) Mediante publicación* cuando no haya sido posible notificar en el domicilio fiscal del deudor tributario por cualquier motivo imputable a éste, se notificará en el Diario Oficial El Peruano o en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o en su defecto en uno de los de mayor circulación en esa localidad.</p>

\* Aplicable a las Administraciones distintas a SUNAT

De la información contenida en el cuadro anterior podemos llegar a las siguientes conclusiones:

1. La Ley N° 27444 establece un orden de prelación a efectos que la Administración efectúe la notificación de los actos administrativos que emita, siendo este el siguiente: i) notificación personal, ii) notificación mediante sistemas electrónicos; y, iii) vía publicación en el diario Oficial El Peruano y en otro diario el cual califique como de mayor circulación en el territorio nacional. La trasgresión de la prelación establecida en la norma acarreará la nulidad del acto de notificación.
2. A diferencia de lo regulado en la Ley N° 27444, el TUO del Código Tributario dispone que la notificación de los actos administrativos emitidos por la Administración se efectuará indistintamente mediante los siguientes mecanismos: i) por correo certificado o por mensajero, ii) por medio de sistemas de comunicación electrónicos; o, iii) por constancia administrativa.
3. El orden de prelación previsto en la Ley N° 27444 no será de aplicación solo si el administrado autoriza expresamente que le notifiquen en la dirección electrónica que a tal efecto consigne en el respectivo expediente.
4. La Ley N° 27444 no prevé la notificación por constancia administrativa, mecanismo que sí se encuentra establecido en el TUO del Código Tributario.
5. El TUO del Código Tributario prevé la notificación vía cédulón solo si en el momento de la diligencia el notificador encuentra el domicilio fiscal del administrado cerrado o es atendido por persona no capaz. Debe precisarse que la Ley N° 27444 no contempla la notificación mediante cédulón.

Adicionalmente, cabe señalar que en el caso de la notificación personal regulada en la Ley N° 27444, la referida norma efectúa algunas precisiones vinculadas a dicho mecanismo, las cuales se encuentran recogidas en su artículo 21 bajo el siguiente texto:

*Artículo 21.- Régimen de la notificación personal*

21.1 *La notificación personal se hará en el domicilio que conste en el expediente, o en el último domicilio que la persona a quien deba notificar haya señalado ante el órgano administrativo en otro procedimiento análogo en la propia entidad dentro del último año.*

21.2 *En caso que el administrado no haya indicado domicilio, o que éste sea inexistente, la autoridad deberá emplear el domicilio señalado en el Documento Nacional de Identidad del administrado. De verificar que la notificación no puede realizarse en el domicilio señalado en el Documento Nacional de Identidad por presentarse alguna de las circunstancias descritas en el numeral 23.1.2 del artículo 23, se deberá proceder a la notificación mediante publicación.*

21.3 *En el acto de notificación personal debe entregarse copia del acto notificado y señalar la fecha y hora en que es efectuada, recabando el nombre y firma de la persona con quien se entienda la diligencia. Si ésta se niega a firmar o recibir copia del acto notificado, se hará constar así en el acta, teniéndose por bien notificado. En este caso la notificación dejará constancia de las características del lugar donde se ha notificado.*

21.4 *La notificación personal, se entenderá con la persona que deba ser notificada o su representante legal, pero de no hallarse presente cualquiera de los dos en el momento de entregar la notificación, podrá entenderse con la persona que se encuentre en dicho domicilio, dejándose constancia de su nombre, documento de identidad y de su relación con el administrado.*

21.5 *En el caso de no encontrar al administrado u otra persona en el domicilio señalado en el procedimiento, el notificador deberá dejar constancia de ello en el acta y colocar un aviso en dicho domicilio indicando la nueva fecha en que se hará efectiva la siguiente notificación. Si tampoco pudiera entregar directamente la notificación en la nueva fecha, se dejará debajo de la puerta un acta conjuntamente con la notificación, copia de los cuales serán incorporados en el expediente.*

*[El énfasis es nuestro]*

Debe precisarse que, el artículo antes glosado fue modificado por el artículo 1 del Decreto Legislativo N° 1029, publicado en el diario oficial El Peruano el 24 junio 2008, norma que busca garantizar el derecho de los ciudadanos a tomar conocimiento inmediato

respecto de las actuaciones de la Administración que inciden en la esfera jurídica de sus derechos; por tal motivo, privilegia la notificación personal de los actos administrativos y pretende que dicha diligencia se entienda con el administrado o su representante; y, solo en caso no se encuentren ellos en el domicilio se faculta la notificación a un tercero. Aunado a lo manifestado, está el hecho que el vigente artículo 21 obliga a que se efectúe una segunda visita en caso en la primera diligencia de notificación no se encuentre a ninguna persona en el domicilio del administrado.

Efectuada tal precisión, pasemos a evaluar más a detalle el citado artículo 21 de la Ley N° 27444:

**1. Domicilio en el que se efectuará la notificación:** La norma dispone que la diligencia se realizará en el domicilio que conste en el expediente, o en el último domicilio señalado por el administrado ante la Administración en otro procedimiento análogo en la propia entidad dentro del último año. Se precisa que, en caso el administrado no haya indicado domicilio, o que este sea inexistente, se notificará en el domicilio señalado en el Documento Nacional de Identidad del administrado.

En el primigenio artículo 21 se establecía que, en caso que el administrado no hubiese señalado domicilio *“la autoridad debe agotar su búsqueda mediante los medios que se encuentren a su alcance, recurriendo a fuentes de información de las entidades de la localidad”*. Dicha regulación representaba un alto grado de discrecionalidad a favor de la Administración, puesto que ésta se encontraba facultada para notificar en un domicilio que posiblemente no correspondía al que a la fecha de la diligencia respondía al domicilio real del administrado. Bajo el nuevo el texto normativo, en el supuesto que el administrado no hubiese señalado un domicilio o éste sea inexistente la Administración deberá notificar en el domicilio que figure en el DNI, el cual si bien puede no ser el real, ya es responsabilidad del ciudadano actualizarlo.

**2. De la persona con quien se entenderá la diligencia:** El acto administrativo deberá ser notificado al administrado o a su representante; solo ante la ausencia de éstos, la diligencia se

realizará con la persona que se encuentre en dicho domicilio, dejándose constancia de su nombre, documento de identidad y de su relación con el administrado. Cabe precisar que la norma no precisa que esa otra persona tenga que ser capaz; ante tal situación, ¿qué sucedería si la notificación se realiza a un menor de edad de 16 años o a una persona con discapacidad neurológica, sería válida la diligencia?. En el caso planteado, somos de la opinión que dicha notificación carecería de validez jurídica, siendo válida solo aquellas diligencias entendidas con persona mayor de edad y con discernimiento.

3. **Del acta o constancia de notificación:** Dicho documento debe contener información referida a: i) fecha y hora en que se realiza la diligencia, ii) nombre de la persona con quien se entiende la notificación; y, iii) registrar la firma de la persona que recibe el documento a notificar.

En caso la persona se negase a firmar la constancia de notificación o a recibir el documento a notificar, se dejará constancia de tal situación y se consignarán las características del lugar de la diligencia, teniéndose por válida la diligencia.

4. **De la negativa de recepción:** Los supuestos de negativa de recepción contemplados en la Ley N° 27444 son: i) negarse a firmar; y, ii) negarse a recibir. En el caso del TUO del Código Tributario los supuestos de negativa son: i) negarse a firmar, ii) negarse a recibir; y, iii) negarse a brindar datos de identificación.

5. **De la segunda visita:** Teniendo en consideración que el Decreto Legislativo N° 1029 busca que se lleve a cabo la efectiva notificación personal ha previsto que en caso el notificador no encuentre a persona alguna en el domicilio del administrado coloque un aviso en dicho domicilio indicando la fecha en que se realizará una segunda visita. Si en esta segunda visita no encuentra a nadie en el domicilio el notificador deberá dejar debajo de la puerta un acta, conjuntamente con el documento a notificar.

En cuanto a la notificación vía publicación, el artículo 23 de la Ley N° 27444 establece las causales que habilitan dicho meca-

nismo, complementado con lo previsto en la antes aludida Ley N° 28165, norma que modifica diversos artículos de la Ley del Procedimiento Administrativo General, siendo éstos los siguientes:

1. Cuando sea impracticable otra modalidad preferente por ignorarse el domicilio del administrado, no obstante las diligencias efectuadas por la Administración.
2. Cuando se hubiese practicado infructuosamente cualquier otra modalidad, sea porque el administrado haya desaparecido, sea errado el domicilio que proporcionó o se encuentre en el extranjero sin haber dejado representante legal, a pesar del requerimiento efectuado a través del Consulado respectivo.
3. La publicación subsidiaria procede cuando, exclusivamente por motivos imputables al administrado (las cuales deberán ser demostrados por el ejecutor coactivo), devenga en infructuosa la notificación personal o aquella verificada a través del correo certificado (supuesto previsto en la Ley N° 28165).

En atención a la evaluación efectuada respecto de la diligencia de notificación, se advierte que, si una municipalidad notifica una REC y quien realiza la diligencia no encuentra a nadie en el domicilio fiscal del deudor o es atendido por una persona no capaz, deberá dejar un aviso en el que se deje constancia de tal hecho consignado la fecha en que se realizará la segunda visita. Sólo si en la segunda visita no se encuentra a persona capaz o el domicilio está cerrado, la norma faculta a dejar el documento a notificar bajo la puerta. En una situación semejante, la SUNAT no se encuentra obligada a realizar una segunda visita, toda vez que la norma la habilita a notificar mediante cedula en la primera visita en caso el domicilio fiscal esté cerrado o no se encuentre a persona capaz en él.

Al respecto, si bien resulta razonable la finalidad perseguida por la Ley N° 27444 (pretender que el administrado tome conocimiento de manera personal respecto de los actos administrativos que incidan en su esfera jurídica estableciéndole obligaciones), el que se efectúe una segunda visita no garantiza tal pretensión.

En ese sentido, sería conveniente homogenizar el procedimiento de notificación de todos los actos administrativos emitidos por los Gobiernos Locales, de modo tal que sólo se usen las reglas contenidas en el artículo 104 del CT; eso facilitaría enormemente la labor de quienes efectúan la diligencia; asimismo, sería más sencillo para los administrados verificar si se notificó correctamente los documentos; situación que redundaría en la reducción de trámites de queja.

### *E) Requisitos de la Resolución de Ejecución Coactiva*

Si bien el TUO de la LPEC es más riguroso y detallista en señalar los requisitos que debe cumplir la REC, de los requisitos no contemplados en el Código Tributario los más importantes están referidos a la base legal que sustenta la REC y la exigencia de la firma manual del ejecutor y del auxiliar coactivo.

Sobre el primer aspecto, una REC emitida por la SUNAT también tendrá que hacer referencia a la base legal que le sirve de sustento, puesto que así lo exige el artículo 3 de la Ley N° 27444 (requisitos de validez de un acto administrativo). DE esta manera, dicha omisión en el TUO del CT está superada.

En cuanto al segundo punto, debería ser suficiente que la REC lleve la firma del ejecutor coactivo toda vez que dicho funcionario es el titular del procedimiento coactivo. Y, finalmente, debería permitirse la firma mecanizada en las RECs a fin de hacer más expeditiva la labor de la Administración, ya que, de igual manera el ejecutor es responsable de su emisión<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> Además de la regulación diferenciada en el tema de notificación, situación que obliga a tener varios formatos de cargos de notificación, otra de las razones que genera inconvenientes es el diseño de dichos formatos, por cuanto no son claros, en algunos casos no contienen toda la información necesaria, no se cuenta con el espacio suficiente para consignar los datos obtenidos durante la diligencia, algunas Administraciones no tienen clara la diferencia entre las reglas previstas en el Código Tributario y las señaladas en la Ley N° 27444.

REQUISITOS DE LA RESOLUCIÓN DE EJECUCIÓN COACTIVA	
TUO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO	TUO DE LA LEY DEL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN COACTIVA
La Resolución de Ejecución coactiva deberá contener, bajo sanción de nulidad:	La resolución de ejecución coactiva deberá contener, bajo sanción de nulidad, los siguientes requisitos
1. El nombre del deudor tributario	1. El nombre y domicilio del obligado.
2. El numero de la Orden o Resolución objeto de la cobranza	2. La identificación de la resolución o acto administrativo generador de la Obligación, debidamente notificado, así como la indicación expresa del cumplimiento de la obligación en el plazo de siete (7) días.
3. La cuantía del tributo o multa, según corresponda, así como de los intereses y el monto total de la deuda	3. El monto total de la deuda objeto de la cobranza, indicando detalladamente la cuantía de la multa administrativa, así como los intereses o, en su caso, la especificación de la obligación de hacer o no hacer objeto del Procedimiento.
4. El tributo o multa y período a que corresponde	
	4. El número de orden que le corresponde dentro del expediente o del cuaderno en que se expide.
	5. La base legal en que se sustenta
	6. La suscripción del Ejecutor y el Auxiliar respectivo. No se aceptará como válida la incorporación de la firma mecanizada, a excepción del caso de cobro de multas impuestas por concepto de infracciones de tránsito y/o normas vinculadas al transporte urbano.
	7. La indicación de lugar y fecha en que se expide.

### ***F) Exigibilidad de la deuda:***

Ambas normas regulan casi los mismos supuestos de deuda exigible coactivamente, tal como se advierte del cuadro siguiente. Sin embargo, se evidencian algunas diferencias:

<b>DEUDAS EXIGIBLES EN COBRANZA COACTIVA</b>	
<b>TUO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO</b>	<b>TUO DE LA LEY DEL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN COACTIVA</b>
1. La establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa o la contienda de la Resolución de pérdida del fraccionamiento en el plazo de ley. En el supuesto de la resolución de pérdida de fraccionamiento notificadas por la Administración y no reclamadas en el plazo de ley. En el supuesto de la resolución de pérdida de fraccionamiento se mantendrá la condición de deuda exigible si efectuándose la reclamación dentro del plazo, no se continúa con el pago de la cuotas de fraccionamiento.	1. La establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa emitida por la Entidad conforme a ley. Aquella constituida por cuotas de amortización de la deuda tributaria materia de aplazamiento y/o fraccionamiento pendientes de pago, cuando se incumplan las condiciones bajo las cuales se otorgó ese beneficio, siempre y cuando se haya cumplido con notificar al deudor la resolución que declara la pérdida del beneficio de fraccionamiento y no se hubiera interpuesto recurso impugnatorio dentro del plazo de ley.
2. La establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa reclamadas fuera del plazo establecido para la interposición del recurso, siempre que no se cumpla con presentar la Carta Fianza respectiva.	
3. La establecida por Resolución no apelada en el plazo de ley, o apelada fuera del plazo legal, siempre que no se cumpla con presentar la Carta Fianza respectiva, o la establecida por Resolución del Tribunal Fiscal	2. La establecida por resolución debidamente notificada y no apelada en el plazo de ley, o Resolución de Tribunal Fiscal.
4. La que conste en Orden de Pago notificada conforme a ley.	3. La que conste en una Orden de Pago emitida conforme a Ley y debidamente notificada.
5. Las costas y los gastos en que la administración hubiera ocurrido en el procedimiento de Cobranza Coactiva y en la aplicación de sanciones no pecuniarias de conformidad con las normas vigentes.	4. Las costas y los gastos en que la Entidad hubiera incurrido en la cobranza coactiva de las deudas tributarias.
6. Los gastos incurridos en las medidas cautelares previas trabadas al amparo de lo dispuesto en los artículos 56 al 58 siempre que se hubiera iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva conforme con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 117, respecto de la deuda tributaria comprendida en las mencionadas medidas.	
	5. El Ejecutor tiene la facultad de ejecutar las garantías otorgadas a favor de la Entidad por los deudores tributarios y/o terceros, cuando corresponda, con arreglo al procedimiento establecido por la ley de la materia.

Primero, de acuerdo a la regulación contenida en el Código Tributario también califica como deuda exigible coactivamente la resolución de pérdida de fraccionamiento notificada y no reclamada dentro del plazo de ley. A diferencia de ello, en el TUO de la LPEC califican como exigibles las cuotas de amortización de la deuda materia de aplazamiento y/o fraccionamiento pendientes de pago, cuando se incumplan las condiciones bajo las cuales se otorgó el beneficio, siempre y cuando se haya cumplido con notificar al deudor la resolución que declara la pérdida del beneficio y no se hubiera reclamado dentro del plazo de ley.

Segundo, el TUO del CT también considera deuda exigible la establecida mediante resolución de determinación o de multa reclamadas fuera de plazo siempre que no se haya garantizado la deuda. Este supuesto, si bien no está contemplado en el TUO de la LPEC, también debería ser considerado por las municipalidades, por cuanto si dicha norma considera como exigible la deuda que estando contenida en los referidos actos administrativos no fue reclamada dentro del plazo de ley, con mayor razón tendrá tal condición si el reclamo se realiza vencido dicho plazo.

Tercero, un aspecto diferenciador importante respecto de la calificación de exigibilidad de la deuda está referido a la resolución de determinación, resolución de multa y orden de pago, en el sentido que el TUO del CT solo establece como requisito para que la deuda contenida en dichos actos administrativos sea exigible coactivamente que su notificación se haya efectuado conforme a ley (es decir, de acuerdo a las reglas previstas en el artículo 104 del Código Tributario). A diferencia de dicha regulación, el TUO de la LPEC dispone que además de la notificación conforme a ley, dichos actos administrativos hayan sido emitidos conforme a ley.

Cuarto, cabe precisar que los Gobiernos Locales únicamente pueden dictar como medida cautelar previa el embargo en forma de intervención en información, por lo que los gastos incurridos al dictar esta medida también califican como deuda exigible coactivamente.

### **G) *Inicio del procedimiento de ejecución coactiva***

Al respecto, de conformidad con lo previsto en el numeral 15.2 del artículo 15 del TUO de la LPEC la notificación de la REC irá acompañada de la copia del acto administrativo que habilita el inicio del procedimiento coactivo (llámese resolución de determinación, orden de pago, entre otros), su correspondiente constancia de notificación, así como la constancia de haber quedado consentida o causado estado.

A diferencia de lo indicado, el artículo 117 del TUO del CT dispone que el inicio del procedimiento coactivo se efectúe con la notificación de la respectiva REC, no siendo necesario que se adjunte ningún documento adicional.

En este aspecto, somos de la opinión que la regulación prevista en el TUO de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva es más garantista de los derechos del administrado.

### **H) *Medidas Cautelares Previa:***

Como se señalara anteriormente, los Gobiernos Locales únicamente pueden dictar como medida cautelar previa el embargo en forma de intervención en información; así lo prevé el numeral 28.1 del artículo 28 y el numeral del TUO de la LPEC. Contrariamente a ello, la SUNAT no tiene restricción a efectos de dictar dichas medida, así lo establece el artículo 56 del TUO del CT.

En efecto, el citado artículo 56 dispone que, excepcionalmente antes de iniciado el procedimiento de cobranza coactiva la Administración, a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria, podrá trabar medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer dicha deuda, inclusive cuando ésta no sea exigible coactivamente. Los supuestos genéricos que habilitan dicha facultad son: i) comportamiento del deudor tributario que haga indispensable adoptar dicha medida; o, ii) existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa.

En el siguiente cuadro se detallan los supuestos específicos que justifican a la SUNAT a dictar medidas cautelares previas:

<b>ARTÍCULO 56. MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA</b>	
Para estos efectos, se entenderá que el deudor tributario tiene un comportamiento que amerita trabar una medida cautelar cuando incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:	
a) Presentar declaraciones, comunicaciones o documentos falsos, falsificados o adulterados que reduzcan total o parcialmente la base imponible.	g) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieran efectuado al vencimiento del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes.
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.	h) Obtener exoneraciones tributarias, reintegros o devoluciones de tributos de cualquier naturaleza o cualquier otro beneficio tributario simulando la existencia de hechos que permitan gozar de tales beneficios
c) Realizar, ordenar o consentir la realización de actos fraudulentos en los libros o registros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por la ley, reglamento o Resolución de superintendencia, estados contables, declaraciones juradas e información contenida en soportes magnéticos o de cualquier otra naturaleza en perjuicio del fisco, tales como: alteración, raspadura o tacha de anotaciones, asientos o constancias hechas en los libros, así como la inscripción o consignación de asientos, cuentas, nombres, cantidades o datos falsos.	i) Utilizar cualquier otro artificio, engaño, astucia, ardid u otro medio fraudulento, para dejar de pagar todo o parte e la deuda tributaria.
d) Destruir u ocultar total o parcialmente los libros o registros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las normas tributarias u otros libros o registros exigidos por la ley, reglamento o Resolución de superintendencia o los documentos o información contenida en soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información, relacionados con la tributación.	j) Pasar a la condición de no habido;
e) No exhibir y/o no presentar los libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que hayan sido requeridos en forma expresa por la Administración Tributaria, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, dentro del plazo señalado por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez.	k) Haber demostrado una conducta de constante incumplimiento de compromisos de pago;
f) Ofertar o transferir sus activos, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria.	l) No estar inscrito ante la administración tributaria.

Ambas regulaciones prevén que las medidas cautelares previas se encuentren sustentadas en el respectivo acto administrativo, esto es, resolución de determinación, orden de pago, entre otros. Sin embargo, el TUO del CT establece una salvedad y permite el dictado de este tipo de medidas cautelares en forma previa a la emisión de las resoluciones u órdenes de pago, supuesto previsto en el artículo 58 del referido texto normativo<sup>10</sup>.

Por otro lado, el numeral 1 del artículo 57 del citado TUO establece que, tratándose de deudas que no sean exigibles coactivamente, la medida cautelar se mantendrá durante un año, computado desde la fecha en que fue trabada. Agrega que si existiera resolución desestimando la reclamación del deudor tributario, dicha medida se mantendrá por dos años adicionales. Asimismo, indica que vencidos los plazos antes citados, sin necesidad de una declaración expresa, la medida cautelar caducará, estando obligada la Administración a ordenar su levantamiento.

En el caso de medidas cautelares previas dictadas por los Gobiernos Locales, el artículo 13 del TUO de la LPEC dispone que la medida cautelar previa dispuesta no podrá exceder del plazo de treinta días hábiles; vencido dicho plazo la medida caducará, salvo que se hubiere interpuesto recurso impugnatorio, en cuyo caso se podrá prorrogar por un plazo máximo de treinta días hábiles, vencidos los cuales caducará en forma definitiva; transcurridas las cuarenta y ocho horas de producida la caducidad, en uno u otro caso, deberá procederse de manera inmediata y de oficio a dejar sin efecto la medida cautelar.

---

<sup>10</sup> Artículo 58.- *Medidas Cautelares Previas a la emisión de las resoluciones u órdenes de pago*

*Excepcionalmente, cuando el proceso de fiscalización o verificación amerite la adopción de medidas cautelares, la Administración Tributaria, bajo responsabilidad, trabaré las necesarias para garantizar la deuda tributaria, aún cuando no hubiese emitido la Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago de la deuda tributaria.*

*Para tales efectos debe presentarse cualquiera de los supuestos establecidos en el primer párrafo del Artículo 56.*

(...)

### I) *Medidas Cautelares*

En cuanto a las medidas cautelares, al igual que en los otros aspectos revisados, el TEO del CT ha desarrollado más a detalle esta figura, previendo más atribuciones para los ejecutores coactivos de la SUNAT en comparación con las reconocidas a los ejecutores de los Gobiernos Locales.

En efecto, el ejecutor de la SUNAT está facultado para dictar medidas cautelares no contempladas en el Código Tributario, siempre que se asegure de manera más adecuada el pago de la deuda materia de cobranza; así también, está permitido que se dicten medidas cautelares por medio de sistemas informáticos. Dicha situación es positiva, toda vez que de esta manera se brindan todas las facilidades necesarias a fin que el ejecutor cumpla con su labor, claro está siempre y cuando se respeten los derechos de los administrados y no se excedan las atribuciones previstas en el ordenamiento jurídico.

En el siguiente cuadro se recoge la regulación en materia de medidas cautelares, tanto en el Código Tributario como en la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva.

MEDIDAS CAUTELARES	
TUO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO	TUO E LA LEY DEL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN COACTIVA
Artículo 118.- Medidas cautelares- Medida cautela Genérica	Artículo 32.- Medidas cautelares
a) Vencido el plazo de siete días, el ejecutor coactivo podrá disponer se trabe las medidas cautelares que considere necesarias. Además podrá adoptar otras medidas no contempladas en el presente artículo, siempre que asegure de la forma más adecuada el pago e la deuda tributaria materia de cobranza.	Vencido el plazo al que se refiere el artículo 29 de la presente ley, el ejecutor podrá disponer se traben medidas cautelares cualquiera de las previstas en el siguiente artículo.
Los ejecutores coactivos podrán hacer uso de medidas como el descerraje o similares, previa autorización judicial.	
c) Las medidas cautelares trabadas no están sujetas a plazo de caducidad.	
d) Las medidas cautelares podrán ser trabadas, de ser el caso, por medio de sistemas informáticos.	

En el siguiente cuadro se muestra el detalle de las formas de embargo que pueden emplear tanto la SUNAT como los Gobiernos Locales. Como se advierte, como en otros aspectos del procedimiento de ejecución coactiva, la regulación establecida en el TUO del CT es más precisa.

<b>MEDIDAS CAUTELARES</b>	
<b>FORMAS DE EMBARGO</b>	<b>FORMAS DE EMBARGO</b>
<p>a) En forma de intervención en recaudación, en información o en la administración de bienes.</p> <p>b) En forma de depósito, con o sin extracción de bienes: Respecto de los bienes que se encuentren dentro de la unidad de producción o comercio, se trabará inicialmente embargo en forma de depósito sin extracción de bienes; sólo vencidos 30 días de trabada la medida, el ejecutor podrá adoptar el embargo en forma de depósito con extracción de bienes, salvo que el deudor ofrezca otros bienes o garantías que sean suficientes para cautelar el pago de la deuda. Si no se hubiera tratado el embargo en forma de depósito sin extracción de bienes por haberse frustrado la diligencia, el ejecutor, sólo después de transcurridos 15 días desde la fecha en que se frustró la diligencia, procederá a adoptar el embargo con extracción de bienes. Cuando se trate de bienes inmuebles no inscritos en Registros Públicos, el ejecutor podrá trabar embargo en forma de depósito respecto a los citados bienes, debiendo nombrarse al deudor como depositario. El ejecutor coactivo, a solicitud del deudor, podrá sustituir los bienes por otros de igual o mayor valor.</p> <p>c) En forma de inscripción, debiendo anotarse en el Registro Público u otro registro, según corresponda.</p>	<p>a) en forma de intervención en recaudación, en información o en administración de bienes. En forma de depósito o secuestro conservativo, el que se ejecutará sobre los bienes.</p> <p>Cuando se trate de bienes inmuebles no inscritos en Registros Públicos, el ejecutor podrá trabar embargo en forma de depósito respecto de los citados bienes debiendo nombrar al obligado como depositario.</p> <p>c) En forma de inscripción, debiendo anotarse en el Registro Público u otro registro, según corresponda.</p>

<b>MEDIDAS CAUTELARES</b>	
<b>FORMAS DE EMBARGO</b>	<b>FORMAS DE EMBARGO</b>
<p>d) En forma de retención, en cuyo caso recae sobre los bienes, valores, y fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia y otros, así como sobre los derechos de crédito de los cuales el deudor sea titular, que se encuentren en poder de terceros</p> <p>Si el tercero niega la existencia de créditos y/o bienes, aun cuando estos existan, estará obligado a pagar el monto que omitió retener, bajo apercibimiento de declarársele responsable solidario; sin perjuicio de la sanción correspondiente a la infracción tipificada en el numeral 6) del Artículo 177 y de la responsabilidad penal que hubiera lugar.</p> <p>Si el tercero incumple la orden de retener y paga al ejecutado o a un designado por cuenta de aquél, estará obligado a pagar a la Administración Tributaria el monto que debió retener bajo apercibimiento de declarársele responsable solidario, de acuerdo a lo señalados en el numeral 3 del Artículo 18.</p> <p>La medida se mantendrá por el monto que el ejecutor Coactivo ordenó retener al tercero y hasta su entrega a la Administración Tributaria.</p> <p>El tercero que efectúe la retención deberá entregar a la administración tributaria los montos retenidos, bajo apercibimiento de declarársele responsable solidario, sin perjuicio de aplicársele la sanción correspondiente a la infracción tipificada en el numeral 6 del Artículo 178.</p> <p>En caso que el embargo no cubra la deuda, podrá comprender nuevas cuentas, depósitos, custodia u otros de propiedad del ejecutado.</p>	<p>d) en forma de retención, en cuyo caso recae sobre los bienes, valores y fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia y otros, así como sobre los derechos de crédito de los cuales el Obligado sea titular, que se encuentren en poder de terceros.</p>

### ***J) Suspensión y conclusión del procedimiento de cobranza coactiva***

Comparativamente éste es uno de los aspectos que muestra mayor diferencia en el tratamiento previsto en ambos textos normativos. Así tenemos:

1. En primer lugar, en el TUO del CT se distingue claramente entre supuestos de suspensión y situaciones de conclusión del procedimiento de cobranza coactiva, en tanto que en el TUO de la LPEC únicamente se alude a supuestos de suspensión del procedimiento.
2. Segundo término, para el Código Tributario la suspensión del procedimiento supone que la Administración mantendrá en latencia sus actuaciones, dejando las cosas en el estado en que se encontraban al momento de disponerse la suspensión, por lo que no se levantan las medidas cautelares dictadas, siendo factible se sustituya la medida cautelar cuando, a criterio de la Administración Tributaria, se hubiese ofrecido garantía suficiente o bienes libres a ser embargados por el ejecutor coactivo cuyo valor sea igual o mayor al monto de la deuda reclamada más las costas y los gastos. En oposición a ello, de conformidad con lo previsto en el TUO de la LPEC, suspendido el procedimiento, se procederá al levantamiento de las medidas cautelares que se hubiesen trabado.
3. Tercero, en el TUO de la LPEC se dispone que el ejecutor deba pronunciarse respecto de la solicitud de suspensión del procedimiento formulada por el deudor dentro de los 15 días hábiles siguientes de presentado. Se precisa que vencido dicho plazo sin que medie pronunciamiento expreso, el ejecutor estará obligado a suspender el Procedimiento, cuando el obligado acredite el silencio administrativo con el cargo de recepción de su solicitud. El TUO del CT no establece plazo para dar atención al trámite de suspensión del Procedimiento de Cobranza Coactiva, por lo que, supletoriamente, será necesario

acudir a la norma general, Ley N° 27444, la cual establece como plazo máximo 30 días hábiles<sup>11</sup>.

La diferencia antes aludida implica que en el caso de trámites de suspensión de la cobranza coactiva seguido ante los Gobiernos Locales, la falta de pronunciamiento por parte del ejecutor coactivo dentro de los plazos previstos (15 días hábiles siguientes de presentada la solicitud de suspensión) supondrá la aplicación del silencio administrativo positivo. Sin embargo, tratándose de los trámites efectuados ante la SUNAT, independientemente que de manera supletoria se aplique el plazo de 30 días hábiles previsto en la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, vencido este operará el silencio administrativo negativo; es decir, no se suspenderá el procedimiento de ejecución coactivo.

Finalmente, sólo un detalle adicional sobre este tema. Un supuesto que no está contemplado en el TUO del CT como causal de conclusión del procedimiento coactivo pero si en el TUO de la LPEC como supuesto de suspensión es el referido a la omisión de la notificación al obligado, del acto administrativo que sirve de título para la ejecución; el cual, si bien como causal de conclusión resulta obvio, debería incluirse en el Código Tributario.

En atención a lo antes indicado, somos de la idea que sería aconsejable que se adopte como regla general la regulación contenida en el TUO del CT, salvo en el tema del plazo para resolver los trámites de suspensión del procedimiento de ejecución coactiva y los efectos ante la falta de pronunciamiento oportuno por parte del ejecutor.

---

<sup>11</sup> **Artículo 35.- Plazo máximo del procedimiento administrativo de evaluación previa**

El plazo que transcurra desde el inicio de un procedimiento administrativo de evaluación previa hasta que sea dictada la resolución respectiva, no puede exceder de treinta días hábiles, salvo que por ley o decreto legislativo se establezcan procedimientos cuyo cumplimiento requiera una duración mayor.

<b>SUSPENSIÓN Y CONCLUSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA</b>	
<b>TUO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO</b>	<b>TUO DE LA LEY DEL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN COACTIVA</b>
Ninguna autoridad ni órgano administrativo, político, ni judicial podrá suspender o concluir el procedimiento de cobranza coactiva en trámite con excepción del ejecutor coactivo quien deberá actuar conforme con lo siguiente:	16.1. Ninguna autoridad administrativa o política podrá suspender el Procedimiento, con excepción del ejecutor que deberá hacerlo, bajo responsabilidad, cuando:
a) El ejecutor suspenderá temporalmente el procedimiento en los casos siguientes:	
1. Cuando en un proceso constitucional de amparo se hubiera dictado una medida cautelar que ordene la suspensión de la cobranza.	Cuando exista mandato emitido por el Poder Judicial, en el curso de un proceso de Amparo o Contencioso Administrativo, o cuando se dicte medida cautelar dentro o fuera del proceso contencioso administrativo.
2. Cuando una ley o norma con rango de ley lo disponga expresamente.	
3. Tratándose de órdenes de pago y cuando medien circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente y siempre que la reclamación se hubiera interpuesto dentro del plazo de 20 días hábiles de notificado el valor.	Tratándose de órdenes de pago y cuando medien circunstancias que evidencien que la cobranza pueda ser improcedente, siempre que ésta sea presentada dentro del plazo de 20 días hábiles siguientes al de la notificación del valor.
b) El ejecutor deberá dar por concluido el procedimiento, levantar los embargos y ordenar el ordenar el archivo de los actuados, cuando:	
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.	Cuando se haya presentado, dentro de los plazos de la ley, recurso impugnativo e reclamación: de apelación ante la Municipalidad Provincial de ser el caso; apelación ante el Tribunal Fiscal o demanda contencioso administrativa que se encontrara en trámite; y,
2. La deuda haya quedado extinguida por cualquiera de los medios señalados en el artículo 27 del Código Tributario.	La deuda haya quedado extinguida o la obligación haya sido cumplida.
3. se declare la prescripción de la deuda puesta en cobranza.	La deuda u obligación esté prescrita.
4. La acción se siga contra persona distinta a la obligada al pago.	La acción se siga en contra de persona distinta al obligado.
5. Exista resolución concediendo aplazamiento y/o fraccionamiento de pago.	

<b>SUSPENSIÓN Y CONCLUSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA</b>	
<b>TUO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO</b>	<b>TUO DE LA LEY DEL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN COACTIVA</b>
6. Las órdenes de pago o resoluciones que son materia de cobranza hayan sido declaradas nulas, revocados o sustituidas después de la notificación de la REC.	
7. Cuando la persona obligada haya sido declarada en quiebra.	Exista convenio de liquidación judicial o extrajudicial o acuerdo de acreedores, de conformidad con las normas legales pertinentes o cuando el Obligado haya sido declarado en quiebra.
8. Cuando una ley o norma con rango de ley lo disponga expresamente.	
9. cuando el deudor Tributario hubiera presentado reclamación o apelación vencidos los plazos establecidos para la interposición de dichos recursos, cumpliendo con presentar la carta fianza respectiva.	
c) Tratándose de deudores tributarios a un Procedimiento Concursal, el ejecutor coactivo suspenderá o concluirá el procedimiento Coactivo, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de la materia.	
	Se haya omitido la notificación al obligado, del acto administrativo que sirve de título para la ejecución.
	Se encuentre en trámite o pendiente de vencimiento el plazo para la presentación del recurso de reconsideración, apelación, revisión o demanda contencioso-administrativa presentada dentro del plazo establecido por la ley contra el acto administrativo que sirve de título para la ejecución.
	Exista resolución concediendo aplazamiento y/o fraccionamiento de pago.
	Cuando se acredite que se ha cumplido con el pago de la obligación tributaria en cuestión ante otra Municipalidad que se atribuye la misma competencia territorial.

SUSPENSIÓN Y CONCLUSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA	
TUO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO	TUO DE LA LEY DEL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN COACTIVA
	Cuando se trate de empresas en proceso de reestructuración patrimonial al amparo de lo establecido en la Ley General del sistema concursal, o norma que la sustituya o reemplace, o se encuentre, comprendidas dentro de los alcances del Decreto Ley Nº 25604.

K) *Intervención excluyente de propiedad y tercería :*

Los propietarios de los bienes sobre los que recae un embargo pueden cuestionar la actuación del ejecutor coactivo alegando que adquirieron el bien con anterioridad a la fecha en que se trabó la medida cautelar; dicho argumento deberá ponerse de manifiesto en cualquier momento antes que se inicie el remate del bien. Esta figura jurídica en el TUO de la LPEC es denominada tercería, en tanto que en el TUO del CT se designa como intervención excluyente de propiedad.

Ambos textos normativos establecen las siguientes reglas:

1. Se admite el trámite si el tercero (propietario del bien sobre el que recae el embargo) prueba su derecho con documento privado de fecha cierta, documento público u otro documento que acredite fehacientemente la propiedad del bien antes de haberse trabado la medida cautelar.
2. Admitido el trámite, el ejecutor debe suspender el remate del bien.
3. El escrito se corre traslado al ejecutado para que se pronuncie en un plazo no mayor a 5 días hábiles siguientes de la notificación.
4. La resolución que da respuesta al trámite es apelable, trámite que será resuelto por el Tribunal Fiscal.

Las diferencias en la regulación de esta figura jurídica están referidas a lo siguiente:

1. *Plazo para resolver el trámite por parte del ejecutor coactivo:* En el TUO del CT el plazo es de 30 días hábiles; en tanto que en

- el TUO de la LPEC el plazo previsto es de 3 días hábiles; en ambos casos, contados desde el día siguiente de vencido el plazo otorgado al obligado.
2. Plazo para que el Tribunal resuelva la apelación: En el TUO del CT se indica que este será de 20 días hábiles contados desde la fecha de ingreso de los actuados a dicha entidad. En el TUO de la LPEC no se indica plazo.
  3. Remate excepcional: Únicamente el TUO del CT faculta al ejecutor coactivo a ordenar el remate inmediato del bien embargado cuando corra el riesgo de deterioro o pérdida por caso fortuito o fuerza mayor o por causa no imputable al depositario.

Desde nuestro punto de vista, la regulación prevista en el TUO del CT es más adecuada por cuanto establece de manera más precisa las actuaciones del ejecutor coactivo así como del Tribunal Fiscal respecto de este trámite. Sin embargo, a fin de no afectar al administrado sería conveniente que el trámite sea más célere, fijándose como plazo para que el ejecutor emita pronunciamiento a los 3 días hábiles siguientes de presentado el escrito.

#### ***L) Cuestionamiento del procedimiento ante el Poder Judicial:***

El administrado puede someter a escrutinio el procedimiento de cobranza coactiva iniciado en su contra, sea que se trate de una acreencia puesta a cobro por la SUNAT o por los Gobiernos Locales; sin embargo, la oportunidad en que puede intervenir el juez; y, por consiguiente, los efectos que dicha intervención tenga dentro del procedimiento coactivo serán distintos.

Para el caso de la SUNAT, el artículo 122 del TUO del CT señala que, mediante “*recurso de apelación*” el ejecutado podrá solicitar ante la Corte Superior el examen de la legalidad del procedimiento de cobranza coactiva, sin que pueda entrar a analizar el fondo del asunto o de la procedencia de la cobranza. Cabe precisar que este medio recursivo únicamente podrá ser formulado después de terminado el procedimiento coactivo, dentro de los veinte días hábiles de notificada la resolución que pone fin al procedimiento.

Tratándose de los Gobiernos Locales, el artículo 23 del TUO de la LPEC establece que, a través de la *demanda de revisión judicial*<sup>12</sup> el administrado puede solicitar al Poder Judicial (Corte Superior) la revisión de la legalidad del procedimiento y el cumplimiento de las normas para su iniciación y trámite, en cualquiera de los siguientes casos<sup>13</sup>: i) cuando iniciado un procedimiento de ejecución coactiva, se hubiera ordenado el embargo de bienes de propiedad del obligado; y, ii) después de concluido el procedimiento de

<sup>12</sup> Más allá de la diferencia en la denominación dada al recurso que permitirá al deudor de la SUNAT (recurso de apelación) y al deudor de los Gobiernos Locales (demanda de revisión judicial) o el plazo que tendrá el obligado para interponer el mismo, lo importante es que en ambos casos el Poder Judicial podrá evaluar la legalidad del procedimiento de ejecución coactiva, esto es, verificar el cumplimiento formal de las exigencias que habilitan el inicio del procedimiento coactivo así como de las actuaciones desarrolladas dentro de éste, sin que pueda entrar a analizar la procedencia de la cobranza.

<sup>13</sup> **Artículo 23.- Revisión judicial del procedimiento**

El procedimiento de ejecución coactiva puede ser sometido a un proceso que tenga por objeto exclusivamente la revisión judicial de la legalidad y cumplimiento de las normas previstas para su iniciación y trámite para efectos de lo cual resultan de aplicación las disposiciones que se detallan a continuación:

23.1 El obligado, así como el tercero sobre el cual hubiera recaído la imputación de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 18 de la presente Ley, están facultados para interponer demanda ante la Corte Superior, con la finalidad de que se lleve a cabo la revisión de la legalidad del procedimiento de ejecución coactiva, en cualquiera de los siguientes casos:

- a) Cuando iniciado un procedimiento de ejecución coactiva, se hubiera ordenado mediante embargo, la retención de bienes, valores y fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia y otros, así como los derechos de crédito de los cuales el obligado o el responsable solidario sea titular y que se encuentren en poder de terceros, así como cualquiera de las medidas cautelares previstas en el artículo 33 de la presente Ley.
- b) Después de concluido el procedimiento de ejecución coactiva, dentro de un plazo de quince (15) días hábiles de notificada la resolución que pone fin al procedimiento.

(...)

ejecución coactiva, dentro de un plazo de quince días hábiles de notificada la resolución que pone fin al procedimiento.

De la revisión de los artículos 122 del TUO del CT y 23 del TUO de la LPEC se advierten algunas situaciones. Primero, los acreedores de la SUNAT y de los Gobiernos Locales podrán acudir al Poder Judicial a fin de que se revise la legalidad del mismo. Segundo, a diferencia de lo que acontece en el caso de los procedimientos coactivos seguidos por la SUNAT en los que el deudor tiene habilitado su derecho a interponer el recurso de apelación únicamente terminado el procedimiento; tratándose de los Gobiernos Locales, los deudores a quienes se hubiere iniciado procedimiento coactivo podrán acudir a dicha instancia vía demanda de revisión no sólo una vez concluido el procedimiento, sino también cuando la Administración hubiese ordenado el embargo de sus bienes, situación que implicará la suspensión automática la tramitación del procedimiento coactivo y el levantamiento de las medidas cautelares que se hubiesen trabado.

Al respecto, cabe preguntarse cuál de las regulaciones es más garantista de los derechos de los administrados, claro está sin menoscabar el derecho de la Administración de hacer efectiva la cobranza de sus acreencias. A tal efecto, analizaremos a detalle la figura de la revisión judicial.

#### *- Demanda de Revisión Judicial*

La demanda de revisión judicial constituye un proceso que tiene por finalidad exclusiva la revisión de la legalidad y cumplimiento de las normas previstas para la iniciación y trámite del procedimiento de ejecución coactiva, conforme lo dispuesto por el artículo 23 del TUO de la LPEC.

Se encuentra legitimado para interponer demanda de revisión judicial ante la Corte Superior el obligado contra quien se inició cobranza coactiva, en las siguientes situaciones:

- Cuando iniciado tal procedimiento, se hubiese ordenado medida de embargo, la retención de bienes, valores y fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia y otros, así como los derechos de

los créditos de los cuales el obligado sea titular y que se encuentren en poder de terceros, así como cualquiera de las medidas cautelares previstas en el artículo 33 del TUO de la LPEC; y,

- Después de concluido el procedimiento de ejecución coactiva, dentro de un plazo de quince días hábiles de notificada la resolución que pone fin al procedimiento.

*- Suspensión de Procedimiento de Ejecución Coactiva*

En la medida que la demanda de revisión judicial busca evaluar la legalidad de las actuaciones desarrolladas dentro del procedimiento coactivo, resulta justificado que durante su tramitación, se suspenda el mismo. Sin embargo, tal suspensión no significa la conclusión del procedimiento, este podrá reiniciarse una vez que la autoridad jurisdiccional constate la legalidad del mismo o, en fecha anterior, si la Corte Suprema no emite pronunciamiento dentro del plazo de sesenta días, salvo que el administrado garantice la deuda presentando carta fianza, póliza de caución o consignando el monto de la deuda.

Al respecto, si bien en tanto no se pruebe lo contrario, los actos de la Administración gozan de presunción de legalidad, toda vez que éstos inciden directamente en la esfera jurídica de los administrados, a fin de salvaguardar los derechos de estos y considerando que la demanda de revisión judicial es tramitada mediante el proceso contencioso administrativo de acuerdo al proceso sumarísimo, se justifica que la Ley haya dispuesto la suspensión del procedimiento de ejecución coactiva por la sola presentación de la demanda.

*- Reinicio del Procedimiento de Ejecución Coactiva*

Si bien la norma ha previsto la suspensión del procedimiento de ejecución coactiva como consecuencia de la presentación de la demanda de revisión judicial con la intención de salvaguardar la afectación del patrimonio de los administrados sometidos a un procedimiento coactivo que, eventualmente podría ser calificado por el Poder Judicial como ilegal; sin embargo, tal situación de

suspensión no puede mantenerse indefinidamente en el tiempo, puesto que ello implicaría afectar los intereses colectivos representados por la Administración Pública, así como desconocer la ejecutoriedad de los actos administrativos.

En reconocimiento de tal situación la Ley prevé que la Corte Superior deberá emitir pronunciamiento sobre la demanda de revisión en el término de sesenta días hábiles desde su presentación. Asimismo, señala que, de no emitirse pronunciamiento al término del referido plazo, se mantendrá la suspensión del procedimiento de ejecución coactiva, inclusive durante el trámite del recurso de apelación ante la Corte Suprema, siempre que el demandante a su elección, presente en el proceso póliza de caución o carta fianza a nombre de la entidad acreedora por el importe de la obligación renovable cada seis meses; o efectúe la consignación del monto exigido ante el Banco de la Nación, a nombre de la Corte Superior de Justicia. Se indica, además, que la ejecución de la póliza de caución, carta fianza o la entrega al Ejecutor Coactivo de los fondos consignados solo procederá cuando medie orden judicial expresa.

De una interpretación *contrario sensu* de la norma, deberá concluirse válidamente que, una vez vencido el plazo de sesenta días sin que la Corte Superior haya emitido pronunciamiento respecto de la legalidad del procedimiento de ejecución coactiva, la Administración a través del ejecutor, se encontrará habilitada para reiniciar el procedimiento que fuera suspendido. De esta manera se ratifica la autotutela administrativa reconocida por el ordenamiento jurídico a favor de la Administración.

Negar tal interpretación significaría restar eficacia a los actos de la Administración, la cual si bien en su actuar debe sujetarse a los límites que le impone la ley, razón por la cual sus actos se encuentran sometidos al control de tribunales tanto administrativos como judiciales, ante la inacción prolongada de dichos colegiados, no puede estar impedida, por tiempo ilimitado, de ejercer la autotutela ejecutiva, atribución que le permite ejecutar sus actos, tal como los ha declarado, pudiendo incluso llegar a coaccionar a sus deudores a fin de ver pagada la deuda generada a su favor.

En ese sentido, si bien la norma, reconociendo la autotutela de la que goza la Administración, ha dispuesto mecanismos que permiten el control de la legalidad de su actuación (entre otros, la demanda de revisión judicial), no puede supeditar indefinidamente la ejecutoriedad de los actos que dicta dentro de un procedimiento coactivo a la decisión del magistrado. Por ello, sin más trámites que la notificación de una resolución a través de la cual el ejecutor ponga en conocimiento del administrado su decisión de reiniciar el procedimiento de ejecución coactiva, al haber vencido el plazo de sesenta días sin que la Corte Superior haya emitido pronunciamiento respecto de la legalidad del procedimiento, se podrán reanudar las acciones coercitivas, a menos, claro está, que el administrado haya garantizado la deuda.

*- Facultad para Trabar Medidas Cautelares*

Con oportunidad del reinicio del procedimiento de ejecución coactiva, el ejecutor coactivo podrá dictar las medidas cautelares que resulten más convenientes a los intereses de la Administración, sin que para ello tenga que mediar el plazo de siete días a que hace referencia el artículo 17 de la Ley. En tal sentido, en el mismo acto administrativo a través del cual se pone en conocimiento la decisión del reinicio del procedimiento, se podrá ordenar se traben medidas cautelares.

Lo anteriormente indicado se justifica en el hecho que se está ante el mismo procedimiento coactivo, esto, debido a que en ningún momento se declaró su conclusión. En tal sentido, vencido el plazo de sesenta días a que hace referencia el artículo 23 antes aludido, se retomará el procedimiento de ejecución coactiva en el estado en que fue suspendido, es decir, cuando ya se había notificado la resolución que contenía el mandato de cumplimiento de una deuda dentro del plazo de siete días hábiles de notificada esta, bajo apercibimiento de dictarse medida cautelar. En consecuencia, habiendo el administrado, con ocasión de la notificación de la resolución que dio inicio al procedimiento, tomado conocimiento que el procedimiento está siendo reanudado, corresponde únicamente que se dicte la medida cautelar que corresponda.

#### *- Ejecución de la Medida Cautelar Trabada*

Dado que la potestad de la autotutela de la que está premuniada la Administración le faculta para hacer cumplir por sus propios medios lo dispuesto por ella a través de los actos administrativos que emite y notifica, el ejecutor coactivo, vencido el plazo de sesenta días antes referido, sin que la Corte Superior haya emitido pronunciamiento respecto de la legalidad del procedimiento de ejecución coactivo y sin que el administrado haya garantizado la deuda presentando póliza de caución, carta fianza o consignado el monto de la deuda, podrá disponer la ejecución de las medidas cautelares que hubiera trabado. Dicha medida es razonable, en la medida que no pueden mantenerse en suspenso por tiempo indefinido las atribuciones reconocidas a la Administración, ya que a través de ella se salvaguardan intereses colectivos.

No obstante lo indicado, debe tenerse en cuenta que existe la posibilidad que en fecha posterior la autoridad jurisdiccional declare fundada la demanda de revisión judicial.

En ese orden de ideas, somos de la opinión que sería recomendable que los contribuyentes de la deuda administrada por la SUNAT tengan la posibilidad que el Poder Judicial revise la legalidad del procedimiento de cobranza coactiva antes de que de ejecute la medida cautelar, puesto que tal como se evidenciara, la aplicación de dicha figura no vulnera los intereses de la Administración.

#### **IV. CONCLUSIONES**

Efectuada la revisión de la regulación contenida tanto en el TUO del Código Tributario como en el de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, se tiene que la naturaleza del procedimiento es el mismo, en ambos casos se trata del ejercicio de la autotutela ejecutiva reconocida a la Administración Tributaria, facultad coercitiva puesta en práctica por la Administración ante el incumplimiento de obligaciones tributarias. Adicionalmente, no se han identificado razones de orden técnico que sustenten la regulación diferenciada del Procedimiento Coactivo en función

al tipo de Administración Tributaria acreedora del tributo puesto a cobranza.

Por otro lado, de la comparación efectuada de ambos textos normativos concluimos que el Código Tributario, en términos generales, efectúa una mejor regulación del procedimiento de ejecución coactiva, puesto que garantiza de manera más eficiente el respeto de los derechos al debido procedimiento y la tutela judicial efectiva y el derecho a la inviolabilidad de domicilio; y, asimismo, resguarda los principios de interdicción de la arbitrariedad y seguridad jurídica. Sin perjuicio de ello, se han identificado aspectos puntuales cuya regulación en el TUO de la LPEC es más conveniente.

## V. SUGERENCIAS

En atención a la evaluación y comentarios efectuados en el presente artículo, se procede a efectuar las siguientes recomendaciones:

1. A fin de salvaguardar los derechos de los ciudadanos que se ven involucrados en procesos de ejecución coactiva de deuda tributaria, así como privilegiar el respecto de los principios de interdicción de la arbitrariedad y de seguridad jurídica en el desarrollo de dicho procedimiento, sería conveniente que se unifique la regulación normativa, de modo tal que, tanto la SUNAT como los Gobiernos Locales y sus respectivos servicios de administración tributaria se sujeten a las mismas reglas.
2. En atención al análisis efectuado, sería aconsejable que la norma que regule el procedimiento de ejecución coactiva de las deudas tributarias, en general, sea la prevista en el Código Tributario.

No obstante lo antes indicado, debe precisarse que sería conveniente se efectúen algunas modificaciones en el Código Tributario; siendo ellas las siguientes:

- a) Se señale que la REC a ser notificada deba ir acompañada de la copia del acto administrativo que le sirve de título habilitante (resolución de determinación, orden de pago, entre otros) y su correspondiente constancia de notificación.

- b) Se precise que para que la deuda contenida en las resoluciones de determinación, resoluciones de multa y órdenes de pago sea exigible coactivamente dichos actos administrativos debieron ser emitidos y notificados conforme a ley.
- c) Sería conveniente que en Código Tributario se incluya como causal de conclusión del procedimiento de ejecución coactiva la omisión de la notificación al obligado del acto administrativo que califica como título que habilita el inicio del mismo.
- d) En cuanto a la figura de la tercería y propiedad excluyente de propiedad, fijar como plazo máximo para que el ejecutor coactivo emita pronunciamiento, 3 días hábiles siguientes de presentada la solicitud.
- e) Respecto del trámite de suspensión del procedimiento de ejecución coactiva, sería aconsejable establecer un plazo dentro del cual el ejecutor deba emitir pronunciamiento; dicho plazo podría ser el mismo que el previsto en el TUO de la LPEC, es decir, 15 días hábiles siguientes de presentada la solicitud. Adicionalmente, es importante que se defina el tipo de silencio administrativo aplicable en dicho procedimiento.
- f) Incorporar como medio de defensa la demanda de revisión judicial, de modo tal que no sólo los acreedores de los Gobiernos Locales sino también los de la SUNAT puedan acudir al Poder Judicial a fin de que el juez revise la legalidad del procedimiento antes de que se ejecuten las medidas cautelares dictadas.

## BIBLIOGRAFÍA

- CASSAGNE, Juan Carlos: *Derecho Administrativo, Tomo I y II*. Séptima Edición, Buenos Aires: Lexis Nexis - Abeledo-Perrot, 2002.
- DANÓS ORDOÑEZ, Jorge y ZEGARRA VALDIVIA, Diego: *El Procedimiento de Ejecución Coactiva*. Lima: Gaceta Jurídica Editores, 1999.
- GAMBA VALEGA, César: "Procedimiento de Cobranza Coactiva, órdenes de pago y desprotección de los ciudadanos – contribuyentes: co-

mentarios de urgencia sobre el Acuerdo de Sala Plena 2010-17 de 2 de diciembre de 2010." En: *Revista Peruana de Derecho Tributario*, Universidad de San Martín de Porres, Tax Law Review, año 5, N° 16, 2011.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón: *Curso de derecho administrativo*. Tomo I, 4ta Ed., Madrid: Civitas, 1983.

Informe Defensorial N° 121: *Propuestas para una Reforma de la Justicia Contencioso-Administrativa desde la Perspectiva del Acceso a la Justicia*. Primera Edición, Defensoría del Pueblo. 2007.

MORÓN URBINA, Juan Carlos: "La suspensión de la cobranza coactiva por la interposición de la demanda contencioso tributaria". En *Actualidad Jurídica N° 142*, Setiembre 2005.

RIZO OYANGUREN, Armando: *Manual Elemental de Derecho Administrativo*. Nicaragua: Universidad Autónoma de Nicaragua, 1991.

SANZ LARRUGA, Francisco Javier: "La Vía Administrativa de Apremio: Una Potestad Administrativa en Expansión." En: *Revista de Administración Pública N° 117*, Setiembre – Diciembre 1988, Madrid, pp. 68-70.



*Este libro se terminó de diagramar  
y editar en Palestra Editores SAC  
el mes de diciembre de 2013,  
[www.palestraeditores.com](http://www.palestraeditores.com)  
Teléf.:(511) 426-1363*

[www.mef.gob.pe](http://www.mef.gob.pe)

