



UNIVERSIDAD
DE PIURA

REPOSITORIO INSTITUCIONAL
PIRHUA

ENFOQUE CONSTITUCIONAL DE LOS MECANISMOS DE PROTECCIÓN DEL CONTRIBUYENTE FRENTE AL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

Danneri Santos-Núñez

Piura, marzo de 2015

FACULTAD DE DERECHO

Área Departamental de Derecho

Santos, D. (2015). *Enfoque constitucional de los mecanismos de protección del contribuyente frente al procedimiento de cobranza coactiva* (Tesis de licenciatura en Derecho). Universidad de Piura. Facultad de Derecho. Programa Académico de Derecho. Piura, Perú.



Esta obra está bajo una licencia

[Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivar 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/)

[Repositorio institucional PIRHUA – Universidad de Piura](https://repositorio.institucional.pirhua.edu.pe/)



UNIVERSIDAD DE PIURA

Facultad de Derecho

**ENFOQUE CONSTITUCIONAL DE LOS MECANISMOS DE
PROTECCIÓN DEL CONTRIBUYENTE FRENTE AL
PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA**

Tesis que presenta el Bachiller Danneri Lisbeth Santos Núñez para optar
el título de Abogado, dirigida por el Dr. Luis Fernando Castillo Córdova

Piura, Marzo de 2015

DEDICATORIA

A Dios por todas las bendiciones, la más grande de todas: mi familia.

A Socorro Núñez, mi mamá, por su amor infinito, comprensión, y cuidados en cada momento de mi vida, brindándome el amor, apoyo y seguridad cuando más lo necesité, y sobre todo por inculcarme siempre el amor a Dios y la importancia de la oración.

A Sergio Vidal y Sergio Matías, mi esposo e hijo, grandes amores y bendiciones de Dios en mi vida. A mi esposo por día a día encontrar la manera de demostrarme todo su amor, ser mi apoyo constante, mi motivación, mi amor y el compañero de mi alma. A mi hijito, porque sus miradas, sonrisas y gestos son el mejor regalo que puede brindarme día a día, haciéndome vivir una de las mejores experiencias de mi vida: ser mamá.

A Arminda Albines, mi abuelita, por su amor y dedicación siempre, especialmente por acogerme con tanto amor en su casa desde que llegué a Piura a iniciar mi vida universitaria.

A Ángel Santos, mi papá, por su amor y todo el apoyo brindado.

A Junior Santos, mi hermano, por ser un hermano incondicional y darme dos sobrinas maravillosas, Danneri y Sofía.

A Danneri Santos, mi sobrina, por su gran amor y ternura con tan solo cuatro años.

Mi profunda gratitud al Doctor Luis Castillo por su gran apoyo en el desarrollo de esta tesis.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I:	
BREVES CONSIDERACIONES SOBRE EL REGIMEN	
CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO	5
1. El Estado y la Potestad Tributaria	5
2. Potestad Tributaria	6
2.1. Potestad Tributaria originaria y derivada	7
2.2. Límites a la potestad tributaria	12
A. Carácter normativo de la Constitución	12
B. Derechos fundamentales como instrumento de limitación de la potestad tributaria	17
B.1. Doble dimensión de los derechos fundamentales	19
B.2. Deber especial de protección de los derechos fundamentales	20
3. Control de las potestades administrativas	25
3.1. Control en el plano normativo	26
3.2. Control en el plano aplicativo	34
CAPÍTULO II: EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA	
COACTIVA	37
1. Concepto	37
2. Naturaleza y fundamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva	41
2.1. Naturaleza	41
2.2. El principio de autotutela de la Administración como fundamento de la ejecución forzosa	42
2.3. La satisfacción del interés público	48
2.4. La presunción de legalidad o validez de los actos de la Administración	49
3. Modelos aplicados a la cobranza coactiva	51
3.1. Modelo judicial	51
3.2. Modelo administrativo	53
3.3. Modelo mixto	54

4. El Procedimiento de Cobranza Coactiva en el Perú	55
4.1. Marco normativo	55
4.2. Antecedentes Legislativos	56
4.3. Inicio del procedimiento	57
A. Presupuesto material y formal	60
A.1. Material	60
A.2. Formal	64
4.4. Desarrollo del procedimiento: Sujetos encargados del procedimiento	65
A. Ejecutor coactivo	65
B. Auxiliar coactivo	68
4.5. Desarrollo del Procedimiento: Medidas cautelares previas	69
4.6. Desarrollo del Procedimiento: Medidas cautelares	70
A. Análisis de la facultad del ejecutor coactivo para adoptar medidas cautelares	71
B. Principios de que deben regir la actuación del ejecutor coactivo en la adopción de medidas cautelares	73
B.1. Principio de eficacia	73
B.2. Principio de proporcionalidad	74
B.3. Principio de legalidad	76
C. Tipos de embargo en la medida cautelar	78
C.1. Embargo en forma de retención	78
C.2. Embargo en forma de depósito	82
C.3. Embargo en forma de inscripción	83
C.4. Embargo en forma de intervención	83
4.7. Suspensión y conclusión del procedimiento de cobranza coactiva	84
A. Suspensión del procedimiento de cobranza coactiva	84
A.1. Consideraciones generales	84
A.2. Supuestos de suspensión	85
B. Conclusión del procedimiento de cobranza coactiva	89
4.8. Intervención excluyente de propiedad	91
4.9. Tasación y remate	92
A. Tasación	92
B. Remate	92

CAPÍTULO III:
ENFOQUE CONSTITUCIONAL DE LOS MECANISMOS DE
PROTECCIÓN DEL CONTRIBUYENTE FRENTE AL
PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

	95
1. Cuestiones Preliminares sobre el Debido Proceso	95
1.1. Antecedentes	95
1.2. Idoneidad de la expresión “debido proceso”	96
1.3. Concepto	102
1.4. Debido proceso como principio y derecho	103
1.5. El debido proceso como derecho fundamental	104
1.6. Contenido constitucionalmente protegido del derecho al debido proceso	104
A. Dimensión formal o adjetiva del derecho al debido proceso	106
B. Dimensión material o sustantiva del derecho al debido proceso	107
1.7. Algunas exigencias del contenido constitucional del derecho al debido proceso	108
A. Derecho de defensa	108
B. Derecho a la doble instancia	111
C. Motivación de las resoluciones	112
2. Mecanismos de defensa a la luz del debido proceso en el procedimiento de cobranza coactiva	113
2.1. Recurso de Apelación	116
A. Planteamiento	116
B. Diferencias del procedimiento de cobranza coactiva con el procedimiento de ejecución coactiva	116
C. Oportunidad de interposición y efectos de la impugnación	120
D. Recurso de apelación y debido proceso	121
D.1. “Sólo después de terminado el Procedimiento el ejecutado podrá interponer recurso de apelación”. Vulneración al debido proceso en su dimensión formal: Derecho de defensa.	122
D.2. La Corte Superior examinará únicamente si se ha cumplido el Procedimiento conforme a ley	125
D.3. “La Corte Superior no entrará al análisis de fondo”: ¿Vulneración al debido proceso en su dimensión material?	127

D.4. “La Corte Superior no entrará al análisis de procedencia del procedimiento”: Vulneración al debido proceso en su dimensión formal: Derecho de defensa.	130
D.5. “Ninguna acción ni recurso podrá contrariar estas disposiciones, ni aplicarse contra el Procedimiento de cobranza coactiva el Artículo 13° de la Ley Orgánica del Poder Judicial”	134
2.2. Proceso Constitucional de Amparo	136
A. Cuestiones Generales	136
B. Posición del Tribunal Constitucional al resolver demandas de amparo relacionadas a procedimientos de cobranza coactiva	138
B.1. Crítica a la posición del Tribunal Constitucional	140
B.2. Posterior aclaración del Tribunal Constitucional	143
a. Contenido de la aclaración	143
b. Crítica a la resolución aclaratoria	145
B.3. ¿Recurso de apelación contemplado por el artículo 122 del CT: vía igualmente satisfactoria?	146
a. Vía procedimental de naturaleza judicial	148
b. Vía procedimental específica	149
c. Vía procedimental igualmente satisfactoria	152
c.1. Definición material y formal	152
c.2. No basta una vía judicial simplemente apta para la salvación del derecho	153
c.3. Debe ser una vía judicial de trámite sumario	155
2.3. El Recurso de Queja: Análisis del Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal 2010-17	157
A. Argumentos del Tribunal Fiscal	160
B. Crítica a lo resuelto por el Tribunal Fiscal	161
EPÍLOGO	170
CONCLUSIONES	176
BIBLIOGRAFÍA	185

ABREVIATURAS

AA	Acción de amparo
AA.VV.	Autores varios
AI	Acción de Inconstitucionalidad
CIDH	Corte Interamericana de Derechos Humanos
CP	Constitución Peruana
CPConst.	Código Procesal Constitucional
CT	Código Tributario
EXP.	Expediente
EUNSA	Ediciones Universidad de Navarra S.A
F.J.	Fundamento Jurídico
LOM	Ley Orgánica de las Municipalidades
LPAG	Ley del Procedimiento Administrativo General
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial
LTM	Ley de Tributación Municipal
Ob. Cit	Obra citada
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
REC	Resolución de Ejecución Coactiva
SAT	Servicio de Administración Tributaria
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional Español
SUNAT	Superintendencia de Administración Tributaria
TC	Tribunal Constitucional
TCE	Tribunal Constitucional Español
TF	Tribunal Fiscal

TUO	Texto Único Ordenado
Vid.	Véase
Vol.	Volumen

INTRODUCCIÓN

Desde una perspectiva constitucional, el objeto de este trabajo es elaborar una investigación en un tema con escaso desarrollo doctrinario, ello, unido a la necesidad de aplicar en forma justa el ordenamiento tributario por la importancia que merece la actuación coactiva de la Administración Tributaria, dada la incidencia de la misma en la esfera de los derechos del contribuyente, nos sirvieron de acicate para la tarea que decidimos emprender.

La presente investigación persigue dos objetivos. El primero de ellos consiste en desarrollar una investigación acerca de aquella facultad otorgada a la Administración Tributaria para hacer efectivo el cobro de su deuda, que sigue su cauce formal a través del procedimiento de cobranza coactiva; el segundo, consiste en el desarrollo de la institución del debido proceso, toda vez que la observancia o no que del debido proceso se realice en los mecanismos de defensa del contribuyente frente al procedimiento de cobranza coactiva será fundamental a efectos de lograr el tan ansiado equilibrio o justo medio entre el interés fiscal y la protección de los derechos del administrado. El primer objetivo será desarrollado a lo largo de los Capítulos I y II; y finalmente en el Capítulo III desarrollaremos el segundo objetivo.

El primer capítulo titulado “Régimen Constitucional Tributario” tiene por finalidad presentar al lector un marco general de modo que

pueda introducirse al tema, brindando algunos conceptos como potestad tributaria y sus límites, los cuales ayudarán posteriormente a explicar la conexión de tales límites con los derechos de los contribuyentes, presentando el marco constitucional al que se adhieren los derechos fundamentales. Ya contando con algunas ideas básicas sobre el poder tributario y su relación con los derechos fundamentales, iniciaremos el desarrollo del Capítulo II, denominado “El procedimiento de Cobranza Coactiva”. El procedimiento de cobranza coactiva merece sin duda una especial atención, puesto que la ejecución que se realice en él estará destinada a incidir de modo directo e inmediato en la esfera de los derechos del contribuyente, y aun cuando la intervención de los bienes del deudor sea legítima, al desplegar sus efectos esta facultad coactiva de la Administración con tan evidente trascendencia externa en aras de asegurar la recaudación de los tributos –interés fiscal-, no debe olvidarse que junto a ese interés fiscal deben otorgarse al administrado un conjunto de garantías y medios de defensa, de modo que puedan evitarse procedimientos de cobranza coactiva improcedentes que afecten intereses de difícil reparación, o que aun siendo procedentes no se garantice en ellos el respeto a las garantías del debido proceso.

Es en este contexto importante investigar aquella facultad otorgada a la Administración Tributaria para hacer efectivo el cobro de su deuda, que sigue su cauce formal a través del procedimiento de cobranza coactiva, así como de los mecanismos de protección del contribuyente frente a actos de ejecución arbitrarios por parte de la Administración Tributaria.

El segundo capítulo estará orientado al estudio del procedimiento de cobranza coactiva para los tributos del Gobierno Central, llevado a cabo por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), es decir aquel regulado en las disposiciones del Texto Único Ordenado del Código Tributario y el Reglamento aprobado por Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT, en base al Derecho positivo vigente, a la jurisprudencia y a los aportes doctrinales sobre el mismo. Tras exponer unas breves consideraciones previas pretendemos brindar a nuestro lector un marco general de modo que pueda introducirse al tema.

El paso siguiente será centrarnos en el análisis de la naturaleza del procedimiento de cobranza coactiva, de suma importancia para comprender su esencia y justificación, así como sus antecedentes legislativos, diferentes modelos aplicables, características, sujetos, requisitos y etapas, de modo que pueda conocerse ampliamente cual es la regulación que hace nuestro Código Tributario respecto a este procedimiento; y poder confrontarla posteriormente en el siguiente capítulo con un análisis exhaustivo de la importancia del debido proceso.

En el tercer capítulo desarrollaremos la institución del debido proceso, toda vez que al constituir las garantías del debido proceso una pieza imprescindible a efectos de que un proceso sea considerado justo, la observancia o no que del debido proceso se realice en los mecanismos de defensa del contribuyente frente al procedimiento de cobranza coactiva será fundamental a efectos de lograr el tan ansiado equilibrio o justo medio entre el interés fiscal, mediante la concesión de facultades

necesarias para asegurar una recaudación eficaz, y la protección de los derechos del administrado, mediante el otorgamiento de un conjunto de garantías y medios de defensa a efectos de que sus derechos no se vean arbitrariamente vulnerados.

En el segundo bloque del tercer capítulo abordaremos el tema de los mecanismos de defensa con los que cuenta el deudor tributario ante la afectación injustificada de sus derechos por parte de la Administración Tributaria a la luz del debido proceso, haciendo especial referencia entre ellos al amparo constitucional, debido a que ello será fundamental a efectos de resolver y entender de modo más claro el objeto de nuestra investigación, dado que si bien la Administración Tributaria no puede renunciar a proteger su interés fiscal de manera eficaz, requiriendo para ello un procedimiento de cobranza coactiva apremiante y sumario orientado a satisfacer el cobro de una deuda pecuniaria, fundamentado en el interés público de lograr una pronta satisfacción de las acreencias de carácter público; también es verdad que se hace necesario un control que recaiga sobre el ejercicio de esta facultad de cobranza coactiva, que se desenvuelva según unos cauces constitucionales que constituyan garantías para el administrado.

CAPÍTULO I

BREVES CONSIDERACIONES SOBRE EL REGIMEN CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

1. El Estado y la Potestad Tributaria

El hombre al vivir en sociedad asume necesidades propias de su situación como miembro de una colectividad, y surge consecuentemente el interés de atender las mismas como una exigencia general, requiriendo para ello la intervención del Estado.

El Estado como poder público tiene como finalidad gestionar el interés público, y es en la gestión del mismo que se manifiesta la concreta necesidad de hacerse con recursos económicos para poder atender las distintas necesidades que componen el interés general. Son variadas las fuentes que posee el Estado para la obtención de recursos económicos, pero sin duda el ingreso público que resulta más importante para el Estado son los tributos. De allí que al Estado se le haya dotado de potestad tributaria, para que a través de su ejercicio obtenga recursos económicos de los ciudadanos y así poder cubrir los gastos que requiere para lograr satisfacer las necesidades públicas.

En este sentido, las necesidades sociales que deben ser atendidas por el Estado explican la potestad de éste para imponer cargas tributarias

que financien su actividad, permitiendo hacer efectiva su misión de tutelar el bien común.

2. Potestad Tributaria

Siguiendo a YACOLCA ESTARES¹ definiremos a la potestad tributaria como la capacidad de dictar normas jurídicas para ordenar la actividad financiera. En este mismo sentido se expresa BRAVO CUCCI cuando define a la potestad tributaria como “la aptitud de la cual son dotadas las entidades estatales, que las habilita a dictar normas jurídicas (...) con el objeto que las mismas se inserten en el ordenamiento jurídico”². Dicho esto, el siguiente paso consistirá en determinar cómo se estructura esa potestad, qué entes públicos son, en definitiva, los titulares de la potestad tributaria.

La forma en que se estructura la potestad tributaria dependerá no únicamente, pero si en gran medida, de la organización de cada Estado. Así, cuando se trate de una comunidad política organizada en un Estado centralizado, su Constitución atribuirá la titularidad de la potestad tributaria en exclusiva al Estado; pero si por el contrario nos encontramos frente a una comunidad política organizada en un Estado descentralizado, en el que se reconozcan diversos entes de base territorial con autonomía política a los cuales su Constitución haya atribuido el ejercicio de determinadas competencias, será razonable que tales entes subestatales

¹ Cfr. YACOLCA ESTARES, Daniel. *Tratado de Derecho Procesal Tributario*, Pacífico Editores, Lima, 2012, p. 35.

² BRAVO CUCCI, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Jurista Editores, Lima, 2010, p.129.

autónomos tengan también atribuida la potestad tributaria necesaria para el adecuado cumplimiento de esas competencias³.

2.1. Potestad Tributaria originaria y derivada

Es posible diferenciar dos formas de potestad tributaria: la potestad tributaria originaria y la derivada⁴. A nivel doctrinario⁵ se entiende que la diferencia entre ambas radica en que la primera está establecida en la Constitución, mientras que la segunda lo está en normas infraconstitucionales.

En nuestro ordenamiento jurídico, el art. 74 de nuestra CP señala que “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley”.

A continuación debemos pasar a analizar las precisiones particulares que hace dicho dispositivo constitucional sobre la potestad

³ Cfr. YACOLCA ESTARES, Daniel I. *Manual de los Procedimientos y Procesos Tributarios*. Ara Editores E.I.R.L, Lima, 2007, p. 42.

⁴ Cfr. SÁNCHEZ SERRANO, Luis. *Tratado de derecho financiero y tributario constitucional*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 246.

⁵ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993, p. 76.

tributaria. Al respecto, son dos las cuestiones que nos interesa estudiar en este apartado: la primera, referida a la potestad de regular materia tributaria mediante ley del congreso o por medio de decreto legislativo en caso de delegación de facultades; la segunda, sobre la potestad de los Gobiernos regionales y locales para crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley.

Respecto a la primera cuestión, el parlamento posee potestad tributaria originaria plena para regular todo lo relacionado a la materia tributaria, mientras que el ejecutivo solo posee potestad tributaria derivada, de modo que sólo podrá regular dicha materia cuando por medio de una ley autoritativa el parlamento le delegue dichas facultades. En este sentido, el TC ha señalado:

“Se debe tener claramente establecido que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo, a diferencia del Poder Legislativo, de los Gobiernos regionales y los Gobiernos locales, no es una potestad originaria sino derivada. No existe, pues, equiparidad ni igualdad en el ejercicio de la potestad tributaria entre aquéllos y el Poder Ejecutivo; la de los primeros es una forma originaria y ordinaria de ejercer dicha potestad; el de éste es una forma derivada y extraordinaria”⁶.

⁶ EXP. N° 0042-2004-AI/TC, de fecha 13 de abril de 2005, F.J. 11. También véanse las sentencias del TC recaídas sobre siguientes fallos: EXP. N° 0033-2004-AI/TC, de fecha 28 de septiembre de 2004, F.J. 5; EXP. N° 3303-2003-AA/TC, de fecha 28 de junio de 2004, F.J. 3; EXP. N° 2302-2003-AA/TC, de fecha 13 de abril de 2005, F.J. 31.

En atención a esta naturaleza extraordinaria del ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo, se exige que la observancia del principio de reserva de ley⁷ sea estricta⁸; es decir, que no sólo implique el respeto del aspecto formal del principio de reserva de

⁷ En palabras del Tribunal Constitucional el principio de reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración –entre otros– de tributos queda reservada para ser actuada únicamente mediante una ley. Este principio tiene como fundamento la fórmula histórica “no taxation without representation”; es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir. EXP. N° 2689-2004-AA/TC, de fecha 20 de enero de 2006, F.J. 19. En el mismo sentido, véase la sentencia recaída en el EXP. N° 0042-2004-AI/TC, de fecha 13 de abril de 2005, F.J. 10.

⁸ Una norma emitida por el parlamento otorga mayores garantías que una norma emitida por el Ejecutivo, debido a las siguientes razones. Por un lado, la publicidad de todo el proceso de formación hace que los ciudadanos puedan conocer del contenido de la norma y, por lo tanto, formar una opinión pública que permita el debate a través de los medios de comunicación, de forma que los ciudadanos puedan reaccionar ante posibles vulneraciones a su libertad antes de que se promulgue la norma, lo cual no se presenta en las normas dadas por el ejecutivo, en las cuales el proceso de formación de la norma es cerrado y los ciudadanos solo pueden conocer y contradecir una norma recién después de su promulgación. Por otro lado, la ley queda envuelta en una estabilidad, como producto de la complejidad del procedimiento legislativo, garantizándose así la seguridad jurídica y económica, imprescindibles para salvaguardar el libre ejercicio de la actividad empresarial, fuente del crecimiento económico y del empleo. Por último, el distanciamiento del parlamento respecto de los problemas del Ejecutivo, hacen que aquellos tengan un clima más apropiado para la discusión y el debate. Cfr. SIMÓN ACOSTA, Eugenio. “El principio de legalidad y la seguridad jurídica en el ámbito tributario”, en MARES RUÍZ, Carla. (coord.), et al., “Cuestiones actuales de Derecho tributario”, I Jornadas de Derecho Tributario, Palestra, Lima, 2011, pp. 56-57.

ley, sino también su dimensión material⁹. En tal sentido, el decreto legislativo por medio del cual el Poder Ejecutivo ejerce potestades tributarias, debe someterse a los siguientes controles:

“(i) Control de contenido, a fin de verificar su compatibilidad con las expresas disposiciones de la ley autoritativa, asumiendo que existe una presunción iuris tantum de constitucionalidad de dichos decretos; (ii) Control de apreciación, para examinar si los alcances o la intensidad del desarrollo normativo del Decreto legislativo se enmarca en los parámetros de dirección política —tributaria— que asume el Congreso de la Republica en materia legislativa; y (iii) Control de evidencia, para asegurar que dicho Decreto Legislativo no sólo no sea violatorio CP por el fondo o por la forma, sino que también no sea incompatible o no conforme con la misma”¹⁰.

Respecto a la segunda cuestión, el texto constitucional también otorga potestad originaria a los Gobiernos regionales y locales, aunque limitada a materia de tasas y contribuciones, de modo que carecen de

⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA. Eduardo. Curso de Derecho Administrativo I, Civitas, Madrid, 1989, p. 268. Al respecto, el autor precisa que, en su dimensión material, la reserva de ley ordena que determinadas materias se regulen por ley, prohibiendo su deslegalización. Por otro lado, señala que, en su sentido formal, la reserva de ley obliga a que una vez regulada una materia por una norma con rango de ley, esta sólo pueda ser modificada por una norma del mismo rango.

¹⁰ EXP. Nº 0042-2004-AI/TC, citado, F.J. 11.

facultades para la creación de impuestos¹¹. Cabe precisar que, si bien los gobiernos locales son competentes para crear, modificar o suprimir tasas y licencias, deben de hacerlo con arreglo a ley; esto es, que el Congreso de la República o el Poder Ejecutivo, en el caso de facultades delegadas, están en la obligación de dictar una ley marco en materia tributaria que regule la base impositiva, montos que se deban pagar en cada caso, los servicios por los cuales se puede cobrar tasas, etc. en el sentido del artículo 74° de la Constitución, pues, conforme a dicha norma, los gobiernos locales pueden ejercer la potestad tributaria que la Constitución les reconoce, dentro de los límites señalados por la ley¹².

Respecto a los Gobiernos locales, el TC ha señalado que:

“De lo anterior se deduce que la Constitución reconoce potestad tributaria originaria a los gobiernos locales para la creación de tasas y contribuciones, siempre que: a) sea dentro de su jurisdicción; y, b) sea dentro de los límites que señale la ley. Esto quiere decir que la Constitución ha dispuesto que sea por ley como se desarrollen las reglas de contenido material o de producción jurídica que sirvan para determinar la validez o invalidez de las normas municipales que crean tributos. En este caso, dicho contenido se encuentra previsto en las

¹¹ De este modo, en la sentencia recaída en el EXP. N° 1383-2002-AA/TC, de fecha 07 de enero de 2003, F.J. 5, el TC señaló que la CP, “además de atribuir potestad en materia tributaria a los Gobiernos locales, restringe dicha potestad a cierto tipo de tributos, tales como, contribuciones, tasas, arbitrios, licencias y derechos municipales”.

¹² Cfr. EXP. N° 0011-2001-AI/TC, de fecha 30 de septiembre de 2002, F.J. 1 y 2.

disposiciones de la Ley de Tributación Municipal y en la Ley Orgánica de Municipalidades”¹³.

Ahora bien, sabemos que todo poder público está sujeto a límites, y por lo tanto, la potestad tributaria no es ilimitada, no es irrestricta, sino que su ejercicio se encuentra con límites, de tal manera que a quien se le otorga Potestad Tributaria, se encuentra obligado al cumplimiento de estos límites, para el ejercicio legítimo de la potestad otorgada, los mismos que serán analizados en el siguiente apartado.

2.2. Límites a la potestad tributaria

A. Carácter normativo de la Constitución

El tránsito del Estado Legal de Derecho al Estado Constitucional de Derecho supuso, entre otras cosas, abandonar la tesis según la cual la Constitución no era más que una mera norma política, esto es, una norma carente de contenido jurídico vinculante y compuesta únicamente por una serie de disposiciones orientadoras de la labor de los poderes públicos, para consolidar la doctrina conforme a la cual la Constitución es también una Norma Jurídica, es decir, una norma con contenido dispositivo capaz de vincular a todo poder (público o privado) y a la sociedad en su conjunto¹⁴.

El Tribunal Constitucional ha reconocido expresamente que “en el modelo de Estado sometido a la fuerza normativa y valorativa de la

¹³ EXP. N° 0053-2004-PI/TC, de fecha 16 de mayo de 2005, F.J. VII.A, primer párrafo. También véase el EXP. 0041-2004-AI/TC, de fecha 11 de noviembre de 2004, F.J. 17.

¹⁴ Cfr. EXP N° 5854-2005-AA/TC, de fecha 08 de noviembre de 2005, F.J. 3.

Constitución no cabe admitir la existencia de zonas exentas de control”¹⁵, sin embargo esto no fue siempre así, pues como bien señala CASTILLO CÓRDOVA: “[l]a etapa previa al nacimiento del Constitucionalismo se caracterizó por el ejercicio arbitrario y despótico del poder por parte de los monarcas absolutos. El Constitucionalismo en general y la Constitución en particular, surgieron con la finalidad de evitar que el poder sea ejercido de modo que interfiriese en la esfera de autodeterminación individual de las personas. Se empezó, entonces, a hablar de la Constitución como un límite al poder político”¹⁶.

En palabras de SAGÜES, es con la finalidad de racionalizar el poder político que surge el constitucionalismo, llamado también movimiento constitucional, el cual es un proceso político-jurídico que nace en el siglo XVIII con el objetivo de instaurar en cada Estado un documento legal —la Constitución—, que formalmente se caracterice por constar en un texto escrito, único y orgánico con supremacía jurídica sobre el resto de normas¹⁷.

Con acierto se ha escrito que, “toda norma que quiera llamarse realmente Constitución debe ser concebida como un instrumento dirigido a limitar efectivamente el ejercicio del poder, en particular del poder

¹⁵ EXP. N° 0009-2007-PI/TC y 0010-2007-PI/TC (acumulados), de fecha 29 de Agosto de 2007, F.J. 22.

¹⁶ CASTILLO CÓRDOVA, Luis. *Los derechos constitucionales: elementos para una teoría general*, 3ª edición, Palestra, Lima, 2007, p. 185.

¹⁷ SAGÜES, Néstor Pedro. *Manual de Derecho constitucional*, Astrea, Buenos Aires, 2007, pp. 3-17.

político”¹⁸, sin embargo dicha limitación del poder únicamente se logrará si se considera a la Constitución como norma fundamental, toda vez que, si no se coloca a la Constitución en la mencionada posición fundamental, se abre la posibilidad que tanto el Parlamento como la Administración pública, e incluso el mismo aparato judicial, puedan actuar cualquiera de sus facultades de manera contraria a las exigencias constitucionales, de ser así, “evidentemente se vaciaría de contenido y se desnaturalizaría a la Constitución en la medida que la finalidad de limitar el poder político se hace inalcanzable. En estos casos, sólo formalmente se puede estar ante una Constitución, pero en ningún caso materialmente”¹⁹.

Dicho esto, y teniendo claro que la Constitución está colocada en la base de todo el ordenamiento, las siguientes líneas estarán destinadas a analizar la capacidad de vinculación de la Constitución, así como de los derechos reconocidos –de manera expresa o no- en la misma. Si bien, conforme lo señala HAKANSSON NIETO²⁰ en nuestra Constitución no existe una disposición expresa referida a su fuerza normativa y vinculación inmediata, encontramos en la misma disposiciones que permiten concluir que se trata de una norma que vincula efectivamente al poder público y a los particulares. Así tenemos la disposición del artículo 38 CP, la misma que enuncia que “[t]odos los peruanos tienen el deber de (...) respetar, cumplir y defender la Constitución”, siendo que,

¹⁸ CASTILLO CÓRDOVA, Luis. *Los derechos constitucionales...*, op. cit., p. 185.

¹⁹ *Ídem*, p. 187.

²⁰ Cfr. HAKANSSON NIETO, Carlos. *Curso de Derecho constitucional*, 1ª edición, Palestra, Lima, 2009, pp. 115-116. Dichas disposiciones las podemos encontrar entre los artículos 103 a 109 y 118, inc. 19 CP.

el término todos hace referencia a que tanto gobernantes como gobernados deben someterse a la Constitución²¹. Por tanto, si todos deben someterse a la Constitución, entonces ésta tiene fuerza normativa, quedando de este modo “clara (...) la vinculación del poder político a la Constitución, y por tanto –y de modo principal- a lo que esta disponga sobre los derechos constitucionales”²². En ese sentido, el Tribunal Constitucional ha expresado que: “[l]a Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico-estatal y, como tal, la validez de todos los actos y normas expedidos por los poderes públicos depende de su conformidad con ella”²³.

El principio de fuerza normativa de la Constitución quiere decir que los operadores del Derecho y, en general, todos los llamados a aplicar el Derecho deben considerar a la Constitución como premisa y fundamento de sus decisiones, lo cual implica que: a) dado que la Constitución es norma superior habrán de examinar con ella todas las leyes y cualesquiera normas para comprobar si son o no conformes con la norma constitucional; b) habrán de aplicar la norma constitucional para extraer de ella la solución del litigio o, en general, para configurar de un modo u otro una situación jurídica; c) habrán de interpretar todo el ordenamiento conforme a la Constitución. En otras palabras, si la Constitución tiene eficacia directa no será sólo norma sobre normas, sino norma aplicable, no será solo fuente sobre la producción, sino también fuente de derecho sin más. Por ello, se debe afirmar que la potestad

²¹ CASTILLO CÓRDOVA, L. *Los derechos constitucionales...*, op. cit., p. 193.

²² CASTILLO CÓRDOVA, L. *Los derechos constitucionales...*, op. cit., p. 197.

²³ EXP. N° 2209-2002-AA/TC, de fecha 12 de mayo de 2003, F.J. 7.

tributaria del Estado antes que someterse al principio de legalidad, está vinculado por el principio de constitucionalidad; de ahí que su ejercicio no pueda hacerse al margen del principio de supremacía constitucional y del principio de fuerza normativa de la Constitución. Solo así el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado tendrá legitimidad y validez constitucionales²⁴.

Conforme ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional “[La] potestad tributaria del Estado (...) debe ejercerse principalmente de acuerdo con la constitución –principio de constitucionalidad- y no sólo de conformidad con la ley –principio de legalidad-. Ello es así en la medida que nuestra Constitución incorpora el principio de supremacía constitucional y el principio de fuerza normativa de la Constitución (artículo 51). Según el principio de supremacía de la Constitución todos los poderes constituidos están por debajo de ella; de ahí que se pueda señalar que es *lex superior* y, por tanto, obliga por igual tanto a gobernantes como gobernados, incluida la administración pública”²⁵. Por lo expuesto anteriormente queda claro que la Constitución tiene un valor normativo innegable²⁶; de modo que “los principios y derechos

²⁴ EXP. N° 0042,2004-AI/TC, citado, F.J. 8.

²⁵ EXP. N° 0050-2004-AI/TC, 051-2004-AI/TC, 004-2005-PI/TC, 007-2005-PI/TC, 009-2005-PI/TC, de fecha 03 de junio de 2005, F.J. 156.

²⁶ La fuerza normativa de la Constitución ha ido acrecentándose constantemente con el paso de tiempo; ya después de la Segunda Guerra Mundial, con el reconocimiento de las garantías constitucionales, nadie discutía que la Constitución era norma jurídica inmediatamente aplicable. Cfr. PÉREZ ROYO, Javier. *Curso de Derecho Constitucional*, Marcial Pons, Madrid 2003, pp. 112-114.

fundamentales recogidos en su texto obligan a todos los poderes públicos sin excepción: 1º) al legislador, al momento de atribuir potestades a la Administración, 2º) a la misma Administración, al momento de ejercer sus potestades, así como al reglamentar las leyes; y finalmente, 3º) a los Jueces y Tribunales, al momento de juzgar y ejecutar sus decisiones”²⁷.

B. Derechos fundamentales como instrumento de limitación de la potestad tributaria

En el artículo 74 de la Constitución, se establece que: “El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona”. En palabras de BRAVO CUCCI “el respeto a los derechos humanos no es un principio del Derecho Tributario, pero sí un límite al ejercicio de la potestad tributaria. Así, el legislador en materia tributaria debe cuidar que la norma tributaria no vulnere alguno de los derechos humanos constitucionalmente protegidos”²⁸.

A decir de VELÁSQUEZ CALDERÓN, “si bien se pone en preeminencia el respeto a estos derechos fundamentales en materia tributaria, la no consignación legislativa no le hubiera dado menor protección pues el solo hecho de haberse consignado en la Constitución una lista de derechos fundamentales ya les confiere rango constitucional

²⁷ GAMBA VALEGA, César. Régimen Jurídico de los Procedimientos Tributarios en Manual de los Procedimientos y Procesos Tributarios. Ara Editores E.I.R.L, Lima, 2007, p. 76.

²⁸ BRAVO CUCCI, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Jurista Editores, Lima, 2010, p. 129.

y, en consecuencia, la mayor protección que ellos puedan requerir. En otras palabras, no era necesario dicha declaración, técnicamente hablando. Al margen de ello, creemos que es justificable su incorporación porque ofrece garantía a los contribuyentes, dado que los derechos fundamentales de la persona podrían verse afectados por abusos en la tributación”²⁹.

En este mismo sentido, es importante señalar que la Comisión de Estudios de Bases de Reforma de la Constitución³⁰, señaló que “[l]a potestad tributaria, para ser legítima, tiene que ser ejercida respetando los derechos fundamentales de las personas, lo cual se garantiza mediante la incorporación de los principios de observancia obligatoria. Se sugiere que los siguientes principios deban ser i) Legalidad, ii) Igualdad, iii) Generalidad, iv) No Confiscatoriedad”.

Como podemos advertir, no se señala al respeto a los derechos fundamentales como un principio más, sino como el requisito indispensable para que la potestad tributaria sea legítima, porque es este límite el que va proteger y brindar garantía al contribuyente frente a la actuación arbitraria del Estado.

²⁹ VELASQUEZ CALDERÓN, Juan M. *Derecho Tributario Moderno. Introducción al Sistema Tributario Peruano*. Editora Grijley, Lima, 1997, p. 102.

³⁰ Véase separata especial publicada en el Diario Oficial El Peruano el 26 de julio del año 2001.

B.1. Doble dimensión de los derechos fundamentales

CASTILLO CÓRDOVA señala que “todos los derechos fundamentales cuentan con una doble significación en su contenido constitucionalmente protegido, uno subjetivo que contiene todas las facultades de acción que el derecho reserva a su titular y que exige la abstención por parte del poder público; y otro objetivo o institucional que contiene la obligación del poder público de realizar acciones positivas necesarias a fin de lograr el pleno ejercicio y plena eficacia de los derechos fundamentales en el plano de la realidad”³¹.

De este modo, los derechos fundamentales actúan como un instrumento dirigido a limitar el ejercicio de la potestad tributaria, ya que la misma cuando se ejerce debe cumplir el deber de especial protección de los derechos fundamentales y los favorece no sólo no vulnerándolos (limitación negativa) sino también promoviendo y favoreciendo los mismos para posibilitar su plena y efectiva vigencia (limitación positiva). Como bien señala MARTINEZ-PUJALTE, “en un Estado social la tutela de los derechos fundamentales no se traduce en que los poderes públicos se abstengan de interferir en la esfera privada delimitada por tales derechos –que era la pretensión del Estado liberal-, sino en que los poderes públicos deben actuar positivamente para promover de manera activa el ejercicio efectivo de los derechos fundamentales por los particulares”³².

³¹ CASTILLO CÓRDOVA, Luis. *Los derechos constitucionales: elementos para una teoría general*, 3ª edición, Palestra, Lima, 2007, p. 276.

³² MARTINEZ-PUJALTE, Antonio Luis. *El artículo 9.2 y su significación en el sistema constitucional de derechos fundamentales*, RCG 40, Madrid, 1997, p. 119, citado por

El Tribunal Constitucional ha reconocido la doble dimensión de los derechos fundamentales cuando señala que “los derechos fundamentales no son sólo derechos públicos subjetivos, esto es, libertades que garantizan sólo un status negativus, la preservación de un ámbito de autonomía personal oponible al Estado”³³, toda vez que al lado de la idea de los derechos fundamentales como derechos subjetivos, también hay que reconocer “una dimensión objetiva, pues representan los valores materiales de todo el sistema jurídico nacional”³⁴.

Una de las consecuencias más importantes del reconocimiento de esta doble dimensión será su irradiación sobre la potestad tributaria, limitando la misma no sólo negativamente, como obligación del Estado de no lesionar los derechos fundamentales, sino también positivamente, contribuyendo al favorecimiento del ejercicio de los derechos, a efectos que se haga realidad la plena vigencia de los derechos fundamentales

B.2. Deber especial de protección de los derechos fundamentales

Este deber especial de protección de los derechos fundamentales encuentra su fundamento en el artículo 44 de la CP, según el cual “Son deberes primordiales del Estado: (...) garantizar la plena vigencia de los derechos humanos”.

CASTILLO CÓRDOVA, Luis. *Los derechos constitucionales: elementos para una teoría general*, 3ª edición, Palestra, Lima, 2007, p. 282.

³³ EXP. N° 0976-2001-AA/TC, de fecha 13 de marzo del 2003, F.J. 5.

³⁴ EXP. N° 2050-2002-AA/TC, de fecha 16 de abril del 2003, F.J. 25.

Coincidimos con CASTILLO CÓRDOVA cuando señala “precisamente porque la persona humana es considerada como fin y su correspondiente dignidad humana es considerada como centro del sistema de valores que anima el orden jurídico nacional peruano, se puede entender el deber de especial protección del poder político hacia los derechos constitucionales”³⁵.

Hoy por hoy, la Administración Tributaria se encuentra vinculada a los derechos fundamentales y consecuentemente obligada a proteger y hacer efectivo el crédito tributario, respetando y favoreciendo el ejercicio de los derechos fundamentales, que es en buena cuenta una manifestación de la potestad tributaria; y en ejercicio de esa potestad tributaria debe poner en práctica todos aquellos “actos que sean necesarios a fin de garantizar la realización y eficacia plena de los derechos fundamentales”³⁶, ello en razón de que la justicia³⁷ de un sistema tributario debe predicarse en su totalidad, es decir no sólo de la norma tributaria, sino también de su aplicación, de modo que, no servirá exigir que el sistema tributario sea justo únicamente en el establecimiento normativo de los tributos, si posteriormente en la aplicación de las

³⁵ CASTILLO CÓRDOVA, Luis. *Los derechos constitucionales: elementos para una teoría general*, 3ª edición, Palestra, Lima, 2007, pp. 297-298.

³⁶ EXP. N° 3330-2004-AA/TC, de fecha 11 de Julio de 2005, F.J. 9.

³⁷ La justicia fiscal exige normas tributarias justas que consoliden un sistema tributario justo, por lo cual la observancia de los principios constitucionales constituirá un presupuesto necesario para la realización de la justicia en el ejercicio del poder de tributar. Cfr. TREIGER GRUPENMACHER, Betina. “Justicia Fiscal: El principio de la capacidad contributiva y el mínimo existencial”, en BRAVO CUCCI, Jorge. (dir.), *et al. Tributos & Dogmas*, 1ª edición, Editorial Caballero Bustamante, 2010, p. 41.

normas tributarias no se respetarán los derechos fundamentales de los contribuyentes, razón por la cual el deber estatal de garantizar la plena vigencia de los derechos fundamentales, “no se puede reducir a una actuación estatal de simple defensa del derecho frente a ataques a su contenido constitucional, sino que por el contrario compromete al Estado a una actuación previa y complementaria de pleno favorecimiento de los mencionados derechos, precisamente para evitar cualquier violación o ineficacia práctica de los mismos”³⁸, para ello “el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias”³⁹.

Es lamentable que en el campo tributario esta primacía de los derechos fundamentales y principios constitucionales no haya sido siempre entendida a cabalidad⁴⁰, toda vez que lejos de reconocerse la primacía de los derechos y garantías fundamentales de los administrados sobre las potestades de la Administración Tributaria, se refuerza de manera injustificada –por decir lo menos- la posición de la Administración Tributaria, limitando así los derechos de los contribuyentes, siendo que “cada vez que se consagra una potestad administrativa, el legislador, lejos de imponer los límites necesarios para

³⁸ CASTILLO CÓRDOVA, Luis. *Los derechos constitucionales: elementos para una teoría general*, 3ª edición, Palestra, Lima, 2007, p. 276.

³⁹ STC 76/1990, de 26 de Abril, F. J. 3.

⁴⁰ En nuestra realidad jurídica apenas un precepto en el Código Tributario (Artículo 92°) hace referencia a los derechos de los administrados.

que su ejercicio se efectúe sin desviaciones, y respetando la línea divisoria impuesta por los derechos y garantías constitucionales, atiende exclusivamente al interés administrativo”⁴¹, dejando cada vez más desprotegido al contribuyente frente a actos de ejecución arbitrarios por parte de la Administración.

Si bien es cierto es esencial al tributo tener como fin fiscal la obtención de ingresos por parte del Estado, siendo que el interés tutelado por las normas tributarias coincide con el interés tutelado por el Derecho Financiero⁴², que es “la obtención de medios económicos por parte de los entes públicos”⁴³, es decir, la recaudación⁴⁴; ello no justifica, en palabras de CASADO OLLERO, poner el interés fiscal en el mismo o incluso en un plano superior de protección constitucional que el dispensado a los propios derechos individuales, cuya limitación legal parece estar

⁴¹ GAMBA VALEGA, César. *Régimen Jurídico...*, op. cit., p. 77.

⁴² Es importante distinguir entre Derecho Financiero, Derecho Fiscal y Derecho tributario. Según Gonzales García, el Derecho Financiero se ocupa de la regulación jurídica de los Ingresos Públicos y Privados, además del gasto público y del presupuesto. Por su parte, el Derecho Fiscal regula los ingresos del Estado; mientras que el Derecho Tributario, los ingresos coactivos del Estado. Cfr. GONZALES GARCÍA, Eusebio, “Derecho fiscal, Derecho financiero, Derecho tributario”, *RDFHP*, vol. XXIII, núm. 104, marzo-abril 1973, pp. 396-397.

⁴³ SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, p. 147.

⁴⁴ Conforme ha sido reconocido en el EXP. N° 6626-2006-PA/TC, de fecha 19 de Abril del 2007, F.J. 13: “[S]iendo la función principal del tributo la recaudadora -entendida no como fin en sí mismo, sino antes bien como medio para financiar necesidades sociales-”.

justificada por aquella superior razón fiscal, erigida así en una especie de sanatoria a posteriori de cualquier exceso del legislador en materia fiscal⁴⁵.

En ese sentido, la Administración Tributaria al hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias deberá poner en práctica todos los “actos que sean necesarios a fin de garantizar la realización y eficacia plena de los derechos fundamentales”⁴⁶. En esta misma línea ha sido reconocido por el Supremo Intérprete de la Constitución que “[l]os 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 los 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”⁴⁷.

⁴⁵ ALONSO GONZALES, Luis Manuel. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*. Prólogo. IEF. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, Madrid, 1993, p. 8.

⁴⁶ EXP. N° 3330-2004-AA/TC, de fecha 11 de Julio del 2005, F.J. 9.

⁴⁷ EXP. N° 05637-2006-AA/TC, de fecha 12 de Abril del 2007, F. J. 11.

En ese sentido, tal como apunta GAMBIA VALEGA⁴⁸ cualquier decisión estatal debe venir encaminada a hacer efectiva en la mayor medida posible los derechos fundamentales de los ciudadanos. Así, estos derechos fundamentales, al encontrarse “positivizados” en el texto constitucional, han dejado de 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 cualquier decisión estatal, constituyéndose en reglas de conducta positivas dirigidas a todos los poderes del Estado sin excepción.

3. Control de las potestades administrativas

La Constitución constituye el fundamento de todo el orden jurídico, exigiéndose coherencia y conformidad de cualquier norma o acto a todo el texto constitucional, esto implica que los órganos encargados de la creación y aplicación de las normas tributarias deben recurrir al texto constitucional para la adopción de sus decisiones, ello en razón de que la justicia⁴⁹ de un sistema tributario debe predicarse en su totalidad, es decir no sólo de la norma tributaria, sino también de su aplicación, de modo

⁴⁸ Cfr. GAMBIA VALEGA, César. “Procedimiento de Cobranza Coactiva, Órdenes de Pago y Desprotección de los ciudadanos – contribuyentes: Comentarios de Urgencia sobre el Acuerdo de Sala Plena 2010-12 de 2 de Diciembre del 2010” en *Revista Peruana de Derecho Tributario*, Año 5, N° 16, 2011, p. 4.

⁴⁹ La justicia fiscal exige normas tributarias justas que consoliden un sistema tributario justo, por lo cual la observancia de los principios constitucionales constituirá un presupuesto necesario para la realización de la justicia en el ejercicio del poder de tributar. Cfr. TREIGER GRUPENMACHER, Betina. “Justicia Fiscal: El principio de la capacidad contributiva y el mínimo existencial”, en BRAVO CUCCI, Jorge. (dir.), *et al. Tributos & Dogmas*, 1ª edición, Editorial Caballero Bustamante, 2010, p. 41.

que, no servirá exigir que el sistema tributario sea justo únicamente en el establecimiento normativo de los tributos, si posteriormente en la aplicación de las normas tributarias no se respetarán los derechos fundamentales de los contribuyentes

En nuestro sistema tributario los órganos encargados de la aplicación y creación de las normas tributarias difícilmente recurren al texto constitucional para la adopción de sus decisiones. Hechas estas apreciaciones, corresponde ahora analizar el control de la potestad tributaria, tanto en el plano normativo como en sede aplicativa.

3.1. Control en el plano normativo

En el plano normativo es obligación de los titulares estatales competentes otorgar a la Administración todas las facultades que sean necesarias para hacer efectivo el deber de contribuir, siempre, haciendo valer las exigencias contenidas en el texto constitucional. Siendo así, cuando se otorga una facultad a la Administración Tributaria no bastará con regular el contenido de la decisión administrativa, sino que además la norma deberá permitir la plena vigencia de los demás bienes constitucionales que se encuentran en juego, únicamente así las facultades de la Administración Tributaria se convertirán no sólo en un medio para hacer efectivo el deber de contribuir, sino también respetarán los derechos fundamentales.

Sin embargo, las normas tributarias que vienen surgiendo en nuestro ordenamiento jurídico prefieren sólo uno de los valores constitucionales -el deber de los ciudadanos a soportar las cargas

públicas- en evidente perjuicio de los otros valores constitucionales - derechos y principios jurídicos-. Es conocido que en el Estado Social (instituido por los artículos 3°, 43° y 60° del texto constitucional) las exigencias fiscales son cada vez mayores⁵⁰, al Estado le vienen impuestos una serie de deberes u obligaciones de prestar determinados servicios públicos de alcance cada vez de mayor. Así, ante las necesidades recaudatorias, resulta que las normas tributarias vienen atendiendo exclusivamente al interés fiscal, sin embargo no debe olvidarse que las necesidades de la caja fiscal no pueden justificar ni permitir una desprotección en el contenido esencial de los derechos de los contribuyentes, pues también son bienes que merecen una protección constitucional.

Lo anterior fue puesto de manifiesto por Instituto Peruano de Derecho Tributario — IPDT en abril de 2004, el cual en el Pronunciamiento sobre la Situación Tributaria del País, señaló que: “En los últimos años se ha modificado la legislación tributaria con un sesgo

⁵⁰ Así, por citar algunos ejemplos, en nuestro texto constitucional el artículo 58° constituye una cláusula genérica que obliga al Estado a “orientar el desarrollo del país”, y actuar principalmente en las “áreas de promoción del empleo, salud, educación, seguridad, servicios públicos e infraestructura”. Ello sin dejar de mencionar las cláusulas más específicas que obligan al Estado a garantizar el derecho a la seguridad social (artículo 10°), el libre acceso a prestaciones de salud y pensiones (artículo 11°), el desarrollo científico y tecnológico del país (artículo 14°), la gratuidad de la educación en las instituciones del Estado (artículo 16°), la promoción del bienestar general (artículo 44°), generar oportunidades de superación a los sectores que sufren desigualdad y promoción de las pequeñas empresas en todas sus modalidades (artículo 59°), entre otros.

exageradamente fiscalista debilitando la posición jurídica de los contribuyentes frente a la Administración y desnaturalizando la finalidad de los tributos”⁵¹.

Es claro que, la legislación tributaria peruana en los últimos años tiende a desproteger los derechos fundamentales de los administrados y a prescindir del objetivo de mantener un equilibrio entre el interés fiscal y los referidos derechos; otras veces la desprotección en los derechos de los contribuyentes no viene por la regulación misma de los tributos, sino que ésta se encuentra materializada en la escasez de garantías dentro de todo tipo de procedimientos tributarios. En efecto, debe tenerse presente que las garantías del procedimiento administrativo no sólo se vulneran en los casos en los que la Administración incurre en la práctica en algún vicio, sino que éstas también pueden derivarse directamente de la regulación misma del procedimiento administrativo. En el ámbito tributario los procedimientos se encuentran prácticamente “deslegalizados”, dejando a criterio de los funcionarios públicos encargados de su seguimiento la decisión sobre las principales incidencias del procedimiento, esta situación determina que los márgenes de discrecionalidad administrativa muchas veces sean más amplios de lo necesario, llegando en ocasiones a confundirse el otorgamiento poderes discrecionales legítimos con la arbitrariedad proscrita constitucionalmente. Se hace necesaria una regulación adecuada de los procedimientos tributarios, así como un catálogo de derechos y garantías que asistan a los contribuyentes durante la tramitación de los mismos.

⁵¹ Publicado en el Diario “Gestión”, el 29 de abril de 2004.

Lamentablemente, nuestro sistema tributario se muestra renuente a hacer efectivas las exigencias y garantías fundamentales que impone el Estado Constitucional de Derecho, pues cada vez que se consagra una potestad administrativa, el legislador, lejos de imponer los límites necesarios para que su ejercicio se efectúe sin desviaciones, y respetando la línea divisoria impuesta por los derechos y garantías constitucionales, atiende exclusivamente al interés fiscal o deber de contribuir.

En las líneas precedentes se ha puesto de manifiesto cual es la situación en el ordenamiento peruano de los derechos y garantías de los contribuyentes en el plano normativo. Dicho esto, la cuestión se traslada a analizar cómo se controla la constitucionalidad de las normas y por tanto el efectivo sometimiento del poder a la Constitución. Para ello la norma constitucional recoge dos mecanismos de control de la constitucionalidad de las normas: el control concentrado, ante el Tribunal Constitucional, y el control difuso ante el Poder Jurisdiccional⁵².

El Tribunal Constitucional no solo se encarga de aplicar el control concentrado sino que también está en condiciones de aplicar el control difuso, puesto que ante la existencia de una ley o artículos de ésta que colisione con la Constitución este Colegiado queda facultado a inaplicarla por inconstitucional, quedando vigente hasta que alguno de los sujetos legitimados interponga la acción de inconstitucionalidad en

⁵² Cabe precisar que el artículo 138 CP no atribuye exclusivamente el control difuso al poder judicial, sino que el mismo también está en manos de los demás jueces de las jurisdicciones que ha previsto la Constitución, tales como jurisdicción arbitral y militar.

contra de ella, debiendo, en dicho caso, este Colegiado realizar el análisis de la norma a la luz de la Constitución (control concentrado). Es así que el Tribunal Constitucional expresó respecto al control difuso que:

“(…) en virtud del artículo 138 de la Constitución y del artículo 3 del CPConst. la facultad de controlar la constitucionalidad de las normas autoaplicativas constituye un poder-deber para el juez; por ello las normas privadas que sean contrarias a los derechos constitucionales han de ser inaplicadas en cada caso concreto, esto al margen del control abstracto de las normas legales en la vía que corresponda. El control difuso es un acto complejo y por ello requiere la verificación de los siguientes presupuestos: “a) Que en el proceso constitucional, el objeto de impugnación sea un acto que constituya la aplicación de una norma inconstitucional. b) Que la norma a inaplicarse tenga una relación directa con la resolución del caso. y c) Que la norma a inaplicarse resulte evidentemente incompatible con la Constitución, luego de haberse acudido a interpretarla de conformidad con la misma”⁵³.

Por otro lado, de acuerdo al segundo párrafo del art. 138 CP en “todo proceso, de existir incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, los jueces prefieren la primera. Igualmente, prefieren la norma legal sobre otra norma de rango inferior”. En rigor, la norma bajo comentario alude al control difuso a cargo del poder jurisdiccional. Por esa razón, el Tribunal Fiscal, en reiteradas resoluciones⁵⁴ se declaró

⁵³ EXP. N° 03843-2008-PA/TC, de fecha 01 de julio de 2009, F.J. 4 y 5.

⁵⁴ Véase la RTF N.º 0011-1-1999, 12/01/1999; 1040-4-2000, 20/10/2000; 08629-5-2001, 24/10/2001; 07216-4-2002, 13/12/2002.

incompetente ya que carecía de la potestad para pronunciarse sobre la inconstitucionalidad de las normas. Sin embargo, el Tribunal Constitucional, con el carácter de precedente vinculante⁵⁵, extendió las facultades de control difuso previstas en el artículo 138 CP hacia los tribunales u órganos colegiados de la Administración Pública⁵⁶ al ordenar que: “Todo tribunal u órgano colegiado de la administración pública tiene la facultad y el deber de preferir la Constitución e inaplicar una disposición infraconstitucional que la vulnera manifiestamente, bien por la forma, bien por el fondo, de conformidad con los artículos 38º, 51º y 138º de la Constitución. Para ello, se deben observar los siguientes presupuestos: (1) que dicho examen de constitucionalidad sea relevante para resolver la controversia planteada dentro de un proceso administrativo; (2) que la ley cuestionada no sea posible de ser interpretada de conformidad con la Constitución”. Cabe resaltar que si la disposición infraconstitucional no vulnera manifiestamente la Constitución no se puede inaplicar.

Posteriormente, mediante sentencia aclaratoria⁵⁷ del mismo expediente⁵⁸, igualmente con el carácter de precedente vinculante, el TC señaló:

⁵⁵ EXP. N° 03741-2004-AA/TC, de fecha 14 de noviembre de 2005, F.J. 50.

⁵⁶ Cabe precisar que no se extendió la facultad de control difuso a todos los tribunales u órganos de la Administración, sino únicamente a los que cumplan con determinados presupuestos.

⁵⁷ A partir de dicha sentencia, el Tribunal Fiscal empezó a realizar control difuso, tal como sucedió en la RTF N.º 00251-5-2007 del 16/01/2007 (o en la RTF N.º 02761-1-2007 o RTF N° 00026-1-2007, entre otras) en la que se dejó sin efecto la pérdida de

- a. Que los tribunales administrativos u órganos colegiados a los que se hace referencia en dicho fundamento son aquellos tribunales u órganos colegiados administrativos que imparten “justicia administrativa” con carácter nacional, adscritos al Poder Ejecutivo y que tengan por finalidad la declaración de derechos fundamentales de los administrados (considerando 4).
- b. Que el ejercicio del control difuso administrativo se realiza a pedido de parte; en este supuesto, los tribunales administrativos u órganos colegiados están facultados para evaluar la procedencia de la solicitud, con criterios objetivos y razonables, siempre que se trate de otorgar mayor protección constitucional a los derechos fundamentales de los administrados (considerando 7).
- c. Que cuando una solicitud responde a fines manifiestamente obstruccionistas o ilegítimos, pueden establecerse e imponerse sanciones de acuerdo a ley (considerando 7).

gradualidad de la sanción de cierre que fue incrementada de 3 a 6 días, contra del derecho al debido proceso y del derecho a la defensa, así como por ir en contra de la *non reformatio in peius*. También puede verse la RTF N° 01034-2-2006, 03264-2-2007, 13640-5-2008 y 03853-7-2009, en las que se inaplica ordenanzas municipales sobre arbitrios por ir en contra de los lineamientos del TC sobre la explicación de los costos y criterios de distribución entre los contribuyentes. Otros casos en los que, a pedido de parte, el Tribunal Fiscal ha interpretado la concordancia de normas infraconstitucionales con la Constitución, y —en su caso— las ha inaplicado: RTF N° 4066-5-2009, RTF N° 655-5-2003, RTF N° 5435-5-2002, RTF N° 397-2-2009, RTF N° 2073-3-2003, RTF N° 01380-1-2005, RTF N° 8727-5-2007, RTF N° 4106-1-2008, RTF N° 2664-3-2008, RTF N° 10499-3-2008. Sobre el control difuso de la Administración Pública, véase también el EXP. N° 0014-2009-AI/TC, de fecha 25 de agosto de 2010, F.J. 18 y ss.

⁵⁸ EXP. N° 03741-2004-AA/TC, de fecha 13 de Octubre de 2006, F.J. 4,7 y 8.

- d. Que, excepcionalmente, el control difuso procede de oficio cuando se trate de la aplicación de una disposición que vaya en contra de la interpretación que de ella haya realizado el Tribunal Constitucional, de conformidad con el último párrafo del artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional; o cuando la aplicación de una disposición contradiga un precedente vinculante del Tribunal Constitucional establecido de acuerdo con el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional (considerando 7).
- e. Que los tribunales administrativos y los órganos colegiados de la administración pública que imparten “justicia administrativa” con carácter nacional no pueden dejar de aplicar una ley o reglamento cuya constitucionalidad haya sido confirmada en procesos constitucionales, ni tampoco aplicar a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, en un caso concreto, los efectos jurídicos de una ley o reglamento que haya sido declarado inconstitucional en dichos procesos, de conformidad con el tercer párrafo del artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional (considerando 8).

Por tanto, es claro que el Tribunal Constitucional ha realizado una interpretación del artículo 138 de la CP en el sentido que los tribunales u órganos colegiados administrativos que imparten “justicia administrativa” con carácter nacional, adscritos al Poder Ejecutivo y que tengan por finalidad la declaración de los derechos fundamentales de los administrados, dentro de determinados parámetros, se encuentran

facultados para practicar el control difuso cuando la inconstitucionalidad es manifiesta -si no es manifiesta no puede inaplicar- facultad que se encontraba reservada para los magistrados del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional.

3.2. Control en el plano aplicativo

Algunas veces son los propios funcionarios públicos, los que en el plano aplicativo evitan efectuar una aplicación e interpretación de la normatividad conforme al texto constitucional, pese a que el Estado Constitucional lo exige, prefiriendo por el contrario, realizar una interpretación literal de la normas infraconstitucionales vigentes. Y si, como dijimos anteriormente, las normas atienden exclusivamente al interés fiscal, el resultado es que el ciudadano se encuentra desprotegido, tanto en el plano normativo como en el plano aplicativo.

En el supuesto que se evidencie un exceso en el ejercicio de la potestad tributaria se podrá recurrir a las vías administrativas, jurisdiccionales, o de ser el caso a la jurisdicción constitucional, a efectos que se adopten criterios objetivos y razonables.

Si fuese de otro modo, y existieran zonas exentas de control, de forma que no se pueda fiscalizar en términos jurídicos toda actuación administrativa cada vez que una persona solicite tutela judicial efectiva de sus derechos e intereses legítimos⁵⁹, se estaría admitiendo la posibilidad de dar validez y eficacia a decisiones arbitrarias, lo cual está

⁵⁹ Cfr. GAMBA VALEGA, César. Procedimiento de Cobranza Coactiva, Órdenes de Pago ..., *op. cit.*, p. 7.

vedado en un Estado Constitucional de Derecho, donde los principios de soberanía del pueblo, del Estado democrático de derecho y de la forma republicana de gobierno, mencionados en el artículo 3° de la Constitución, respaldan la exigencia de razonabilidad en el actuar de la Administración Tributaria, exigencia que se refuerza con la sujeción de todo el Estado al principio de distribución, por el que su poder siempre está limitado por la Constitución y las leyes, como proclama el artículo 45° del texto constitucional⁶⁰.

De este modo, como apunta GAMBÁ VALEGA⁶¹, cualquiera sea la potestad administrativa ante la que nos encontremos, el control siempre será posible y obligatorio, si no sobre la base de los parámetros indicados en la norma legal (pues muchas veces estos son inexistentes), otras veces lo será sobre la base de las normas constitucionales que recogen principios y valores, como son la razonabilidad, proporcionalidad, interdicción de la arbitrariedad y la motivación de los actos administrativos, entre otros. Sin embargo, los órganos administradores muchas veces resuelven las controversias atendiendo únicamente a la literalidad de los preceptos olvidando la irradiación que ejerce todo el texto constitucional sobre el ordenamiento jurídico⁶².

⁶⁰ Cfr. EXP. 0009-2007-PI/TC y 0010-2007-PI/TC (acumulados), de fecha 29 de Agosto del 2007, F.J. 22.

⁶¹ Cfr. GAMBÁ VALEGA, César. Procedimiento de Cobranza Coactiva, Órdenes de Pago ..., *op. cit.*, p. 7.

⁶² Como indica el profesor PRIETO SANCHIS, haciendo referencia al efecto impregnación o irradiación del texto constitucional, la aplicación del texto constitucional no requiere, pues, que medie algún mandato normativo o reglamentario,

Lo expuesto precedentemente tiene como objeto poner de manifiesto que en el cuidadoso esquema de valores constitucionales tributarios no sólo existe un valor susceptible de protección —deber de tributar—, sino que también existen determinados derechos y garantías constitucionales irrenunciables de los contribuyentes, que pese a encontrarse también reconocidos por el texto constitucional no están teniendo la debida atención que merecen.

Corresponde, pues, que en nuestro Estado Constitucional de Derecho las posiciones del fisco y de los ciudadanos-contribuyentes sean reinterpretadas teniendo a la vista el equilibrio de todos los valores y derechos consagrados en el texto constitucional sin excepción, evitando así dar una preponderancia al interés fiscal de forma exclusiva o sólo a los derechos fundamentales de los ciudadanos-contribuyentes, pues ambos constituyen valores constitucionales que deben ponderarse adecuadamente tanto en el plano normativo como aplicativo, por lo cual podemos concluir sobre la necesidad de plantear ajustes urgentes sobre nuestro Sistema Fiscal, tanto en el plano normativo como en el aplicativo.

sino que ello debe verificarse de modo directo e inmediato. Cfr. PRIETO SANCHÍS, Luis. *Derechos fundamentales, neconstitucionalismo y ponderación judicial*, Lima, Palestra, 2007, pp. 116 y 117.

CAPÍTULO II

EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

Una vez que se ha brindado un marco general acerca de la potestad tributaria y los derechos fundamentales como límite a su ejercicio, habiendo quedado establecido que se limita la misma no sólo negativamente -como obligación del Estado de no lesionar los derechos fundamentales-, sino también positivamente -contribuyendo al favorecimiento del ejercicio de los derechos- a efectos que se haga realidad la plena vigencia de los derechos fundamentales; la tarea que nos toca abordar en las páginas de este Capítulo, consiste en el análisis del procedimiento de cobranza coactiva como manifestación de la potestad otorgada por el legislador a la Administración Tributaria para ejecutar por sí misma sus decisiones, sin requerir del auxilio del Poder Judicial.

1. Concepto

El primer paso en nuestro análisis consistirá en determinar qué es el procedimiento de cobranza coactiva. El procedimiento de cobranza coactiva es una manifestación particularmente importante de las potestades que otorga nuestro ordenamiento a la Administración Pública, para ejecutar por sí misma sus decisiones sin necesidad de recurrir al auxilio del órgano jurisdiccional; constituyendo 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, se trata 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 contribuyente. Siendo así, tratándose de deudas tributarias cuyo pago es omitido a la Administración Tributaria por un acto voluntario, la misma 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 coactiva, 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.

El procedimiento de cobranza coactiva en el Perú, en tanto procedimiento administrativo⁶³, puede ser definido como el conjunto de actos que se caracterizan por ser coercitivos⁶⁴ o coactivos⁶⁵ y que la

⁶³ La Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG) en su artículo 29° define al procedimiento administrativo como “el 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”.

⁶⁴ De conformidad con la Real Academia Española (RAE) “coercitivo” proviene del latín *coercitum*, supino de *coercere*, contener. Que sirve para forzar la voluntad o la conducta de alguien. Represivo, inhibitorio.

⁶⁵ De conformidad con la Real Academia Española (RAE) “coactivo” proviene del latín *coactus*, impulso. Que ejerce coacción o resulta de ella.

Administración Tributaria está facultada a ejercer a través del Ejecutor Coactivo⁶⁶ con la colaboración del auxiliar coactivo.

En el Derecho Español, la providencia de apremio⁶⁷, tal como declara el artículo 127,3 de la Ley General Tributaria es el acto administrativo que inicia el procedimiento administrativo de apremio y éste, señala a su vez el numeral 2 de mismo artículo, es el procedimiento a utilizar por la Administración tributaria para la recaudación de deudas dentro del período ejecutivo⁶⁸.

Para el autor español SOPENA GIL “por ejecución forzosa se entiende el medio jurídico por el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando éste no consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción independientemente de la voluntad del obligado, venciendo su contraria voluntad”⁶⁹. En palabras de ACEBES FERNANDEZ la providencia de apremio es un acto administrativo diferenciado del acto liquidatorio previo a cuya ejecución forzosa se encamina⁷⁰.

⁶⁶ De conformidad con lo establecido por el Artículo 114° del Código Tributario.

⁶⁷ Este es el nombre con el que se conoce en el Derecho Español al denominado procedimiento de cobranza coactiva en Perú.

⁶⁸ Cfr. ACEBES FERNANDEZ, Matías. *Impugnación de la Providencia de Apremio*, Editorial Bayer Hnos. S.A., Barcelona, 2000, p. 25.

⁶⁹ SOPENA GIL, Jordi. *El embargo de dinero por deudas tributarias*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 34.

⁷⁰ A decir de este autor existen dos fases procedimentales que, aun cuando sucesivas en el tiempo, están claramente diferenciadas, la declarativa, por un lado, y la ejecutiva, por otro, y a esta segunda no pueden traerse cuestiones o impugnaciones que debieron

Conforme a lo expresado por DANÓS ORDOÑEZ mediante el procedimiento de 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 voluntad del obligado, estando facultadas para detraer del patrimonio jurídico del deudor bienes y derechos hasta la satisfacción de lo adeudado⁷¹.

En base a las consideraciones expresadas precedentemente podemos definir a la cobranza coactiva como la facultad del Estado mediante la cual la Administración Tributaria ejerce medidas de coacción con el fin de recuperar la deuda tributaria debidamente determinada, exigible y que no fue extinguida oportunamente.

Si bien mediante el procedimiento de cobranza coactiva se dictarán diversas medidas de coacción 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, razón por la cual 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

resolverse en la primera. Cfr. ACEBES FERNANDEZ, Matías. *Impugnación de la Providencia de Apremio*, Editorial Bayer Hnos. S.A., Barcelona, 2000, p. 25.

⁷¹Cfr. DANOS 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, 1995, p. 43.

administrados. Ello, teniendo en cuenta que la normativa que le arroga dicha facultad coactiva es de carácter excepcional y que afecta a los contribuyentes.

2. Naturaleza y fundamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva

2.1. Naturaleza

Siguiendo a la doctrina mayoritaria la naturaleza del procedimiento responde a las siguientes características⁷²:

- a. Es procedimiento administrativo*, consecuencia del privilegio de autotutela, concebido como función excluyente y exclusiva de la Administración Tributaria, aunque se requiera, eventualmente, la presencia del Juez⁷³ –para actuaciones domiciliarias, por ejemplo-. La atribución legal de potestades es el mecanismo técnico que faculta a la Administración para su ejecución.
- b. Es procedimiento ejecutivo*, no cognitivo en el que ya no cabe discutir el importe, ni las condiciones de la prestación no

⁷²Cfr. QUERALT, Juan Martín; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel; LOPEZ TEJERIZO, José M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 19ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2008, p. 511. En términos parecidos, PEREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas Ediciones, S.L., Madrid, 1995. pp. 239-240.

⁷³ Cfr. ARIAS VELASCO, José. *Procedimientos tributarios*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1990, p. 291. El carácter administrativo del procedimiento no impide que los órganos judiciales entren a conocer ciertas cuestiones cuando concurren determinadas condiciones.

satisfecha, sino sólo la procedencia del procedimiento y los vicios o defectos en que se incurra al desarrollarlo.

Como afirman J. Martín QUERALT, Carmelo LOZANO, Gabriel CASADO OLLERO y J. TEJERIZO LÓPEZ:

“[e]l sistema español de Derecho público se asienta en el denominado “régimen administrativo”, que (...) se edifica sobre la atribución a la Administración de ciertas potestades y determinados privilegios que configuran a su favor una posición jurídica de superioridad respecto a la de los particulares. Con carácter general, la presunción de legalidad de los actos administrativos (...), el privilegio de autotutela –declarativa y ejecutiva- (...), y sus secuelas de ejecutividad inmediata de las actuaciones administrativas, conducen a un sistema en el que la Administración, por sí misma, declara el Derecho y lo aplica, sin necesidad de acudir a los Tribunales de justicia”⁷⁴.

Si bien la afirmación precedente está razonada para el Derecho Público español, sus conclusiones resultan plenamente aplicables a nuestro Derecho peruano, dado que ambos se sustentan en los mismos principios.

2.2. El principio de autotutela de la Administración como fundamento de la ejecución forzosa

La doctrina mayoritaria coincide en sostener que el procedimiento de cobranza coactiva halla su fundamento en el principio de autotutela de

⁷⁴ QUERALT, Juan Martín; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel; LOPEZ TEJERIZO, José M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 19ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2008, p. 511.

la Administración, en virtud del cual la Administración Tributaria ostenta la prerrogativa para ejecutar por si misma sus decisiones, sin requerir del auxilio del Poder Judicial.

La autotutela genera que los actos administrativos gocen de ejecutividad y ejecutoriedad. 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 de la presente investigación. 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 la atribución para efectuar actividades en aras del cumplimiento del acto; esto es, agotando diversas medidas tanto de coacción como de coerción. Siendo así, queda zanjada la diferencia entre ejecutividad y ejecutoriedad, ya que si bien un acto administrativo puede tener la calidad de ejecutivo (es decir, obligatorio) no necesariamente tendrá la calidad de ejecutorio en todos los casos.

La Administración Tributaria no requiere acudir al juez para que declare o reconozca su pretensión, esto es a lo que denominamos Autotutela Declarativa, la misma en virtud de la cual la Administración, en palabras de GARCÍA DE ENTERRÍA, “está capacitada como sujeto de derecho para tutelar por sí misma sus propias situaciones jurídicas (...) eximiéndose de este modo de la necesidad, común a los demás

sujetos, de recabar la tutela judicial”⁷⁵. Del mismo modo, la Administración tampoco requiere de una decisión judicial ejecutiva que imponga al administrado la obligación de cumplir, esto a lo que se conoce como Autotutela Ejecutiva, en virtud de la cual la Administración tiene reconocida la potestad de hacer uso de sus propios medios de coacción para obtener el cumplimiento de los actos por ella dictados cuando son incumplidos por sus destinatarios⁷⁶.

Para BRAVO CUCCI y VILLANUEVA GUTIERREZ 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 jurisdiccionales⁷⁷.

Al respecto, nuestro Tribunal Constitucional señala 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 Sentencia del TC N° 0015-*

⁷⁵ GARCÍA DE ENTERRIA, Eduardo; FERNANDEZ, Tomás Ramón. *Curso de Derecho Administrativo I*. Thomson – Civitas, Madrid, 2008, p. 497.

⁷⁶ *Ídem*, p. 503.

⁷⁷ ROBLES MORENO, Carmen del Pilar; RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier; VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker; BRAVO CUCCI, Jorge. *Código Tributario. Doctrina y Comentarios*, Editorial Instituto de Investigación El Pacífico, Lima, 2005, p. 418.

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”⁷⁸.

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 generales⁷⁹.

En esa misma línea de pensamiento ROBERTO DROMI encuentra que el privilegio de la ejecución 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 obtener el cumplimiento del acto administrativo sin recurrir al órgano judicial”⁸⁰.

⁷⁸ EXP. N° 06269-2007-PA/TC, de fecha 18 de noviembre de 2008, F. J. 5.

⁷⁹ MORÓN URBINA, Juan Carlos. *Nueva Ley del Procedimiento Administrativo General*. Editorial Gaceta Jurídica, Lima, 2002, p. 404.

⁸⁰ DROMI, José R. *Derecho Administrativo*. Editorial Astrea, Buenos Aires, 1992, p. 85.

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”⁸¹.

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 Constitucional⁸²:

“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

⁸¹ CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario: Parte General*. Editorial Thomson Civitas, Madrid, 2004, p. 304.

⁸² EXP. N° 05637-2006-PA/TC, de fecha 12 de Abril de 2007, F. J. 11.

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 [...].”

En conclusión, la autotutela 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 también le habilita 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, no dejando de lado la tutela de los derechos fundamentales de los administrados.

Dicho esto, cabe precisar que otro sector de la doctrina considera que el fundamento del procedimiento de cobranza coactiva se encuentra

no sólo en la potestad de autotutela, sino también en otros principios, los mismos que pasaremos a analizar a continuación.

2.3. La satisfacción del interés público

Siguiendo a LAFUENTE BENACHES la prerrogativa reconocida a favor de la Administración de ejecutar coactivamente sus actos halla su justificación “en la necesidad de la Administración Pública de dar cumplimiento a los actos administrativos incumplidos por el administrado con el fin de que los fines públicos perseguidos por la Administración, al dictarlos, reciban adecuada satisfacción”⁸³.

Al respecto, el artículo III de la LPAG, consagra expresamente que dicha norma “tiene por finalidad establecer el régimen jurídico aplicable para que la actuación de la Administración Pública sirva a la protección del interés general, garantizando los derechos e intereses de los administrados y con sujeción al ordenamiento constitucional y jurídico general”, enunciado que tiene enorme relevancia, en tanto que cumple una función de limitación del poder, toda vez que restringe la legitimidad de la actuación administrativa en el marco del interés general, ya que no debe olvidarse que los intereses públicos tutelados son variados y con relación a los derechos de los administrados adquieren diversos matices e intensidades, razón por la cual los alcances de las prerrogativas no pueden ser establecidos en términos absolutos, toda vez que los derechos de los administrados adquieren una fuerza distinta en cada caso concreto.

⁸³ Cfr. LAFUENTE BENACHES, Mercedes. *La ejecución forzosa de los actos administrativos por la Administración pública*, Editorial Tecnos S.A, Madrid, 1991, p. 41.

Como sabemos, la misión de la Administración es la satisfacción de los fines públicos, ello exige una actividad que pueda hacer prevalecer los intereses generales sobre los intereses particulares. CHIOVENDA lo expresa con claridad al declarar que la Administración tiene un poder conferido para el bien público y que necesita actuar de forma inmediata, señalando que “Esto explica por qué regularmente lo que la Administración puede pretender del particular, por ley o basándose en un propio acto previo de mando, no se solicite en juicio, sino que se consiga directamente por la Administración misma”⁸⁴.

En el mismo sentido se expresa BARCELONA LLOP cuando señala que dado que la “Administración tutela y persigue la consecución del interés público (...) se le reconoce (...) una posición institucional singular que es de la que emanan las potestades de decisión ejecutiva y de ejecución forzosa”⁸⁵.

2.4. La presunción de legalidad o validez de los actos de la Administración

Otro sector de la doctrina afirma que la prerrogativa reconocida a favor de la Administración de ejecutar coactivamente sus actos halla su justificación en el principio de presunción de legalidad de los actos administrativos, según el cual todo acto administrativo se considera

⁸⁴ CHIOVENDA, José. *Principios de Derecho Procesal Civil*, trad. de José Cassais, Editorial Reus, Madrid, 1992, p. 289, citado por *Idem*, p. 32.

⁸⁵ BARCELONA LLOP, Javier. *Ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos*, Servicio de publicaciones de la Universidad de Cantabria, Santander, 1995, p. 103.

válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda (artículo 9° LPAG).

De acuerdo a ello, una vez que el acto administrativo ha sido emitido, goza de una presunción *iuris tantum* de validez. Como afirma MORÓN URBINA: “Todo acto administrativo tiene a su favor la presunción de constituir el ejercicio legítimo de una actividad administrativa. Mediante esta presunción de validez, de legalidad, de regularidad o simplemente de corrección, la legislación asume *a priori* que la autoridad obra conforme a derecho, salvo prueba en contrario que debe ser contrastada, procesada y confirmada en vía regular (procedimientos de impugnación)”⁸⁶. En esa línea de razonamiento BOQUERA OLIVER⁸⁷ señala que la ejecución del acto administrativo por su autor es, la consecuencia de su presunción *iuris tantum* de legalidad, dado que el acto se considera legal y encaminado hacia el interés público, siendo razonable que si el particular no cumple voluntariamente la Administración lo fuerce a ello.

⁸⁶MORÓN URBINA, Juan Carlos, *Comentarios. Nueva Ley de Procedimientos Administrativo General*, Editorial Gaceta Jurídica S.A., Lima, 2001.p. 90.

⁸⁷BOQUERA OLIVER, José María. *Derecho Administrativo*, Editorial Civitas, Madrid, 1996, p. 545.

3. Modelos aplicados a la cobranza coactiva

3.1. Modelo judicial⁸⁸

Según este modelo, la Administración Tributaria solicitará al juez la tramitación del procedimiento ejecutivo dirigido a la obtención de la cantidad líquida necesaria para el pago de la deuda tributaria, de modo que, el embargo y enajenación de los bienes del deudor tributario serán realizados por la autoridad judicial competente.

Para situarnos en el tema cabe recordar que “el modelo de Código Tributario para América Latina elaborado por la OEA/BID recomendó que [el] procedimient[o] de cobranza coactiva sea llevado a cabo y resuelto por autoridad jurisdiccional y no por la propia administración (...), [e]ste modelo consagra el Derecho a la Tutela Jurisdiccional, estableciendo que *las decisiones definitivas (...) sean impugnables ante el Tribunal* (jurisdiccional según el modelo) y que en cualquier etapa del procedimiento, la Administración puede solicitar la adopción de medidas cautelares a la autoridad judicial”⁸⁹.

⁸⁸ Esta posición es adoptada en Brasil, Uruguay, Venezuela, Costa Rica, Nicaragua, Guatemala, Honduras, entre otros. En estos países, reconocen la condición de título ejecutivo a las resoluciones de acotación y cualquier otro valor señalado por ley para su cobro coactivo, pero sometiéndolo a un reexamen por parte del Tribunal Ordinario. Cfr. HINOSTROZA MINGUEZ, Alberto. *Procedimiento Coactivo*, Ediciones Forenses, Lima, 1997, pp. 25-26.

⁸⁹ CAMUS GRAHAM, Dante. “Los Procedimientos Administrativos Tributarios: Aspectos Generales”, en *Manual de los procedimientos y procesos tributarios*, Ara Editores, Lima, 2007, p. 209. La cursiva de la letra es añadida.

Siguiendo a GIULIANI FONROUGE este modelo resulta más acorde con las garantías del contribuyente, ya que el Poder Judicial proporciona una mayor garantía de independencia, impidiendo que la Administración Tributaria se constituya en juez y parte⁹⁰. De este modo se logrará una adecuada protección de los intereses de ambas partes – interés fiscal y los derechos y garantías de los contribuyentes-, puesto que el deudor tributario siempre podrá discutir la procedencia de las pretensiones fiscales, y la Administración Tributaria siempre podrá hacer uso de las medidas de garantía y de ejecución adecuadas para la protección de su crédito.

Sin embargo, se señalan como desventajas de este modelo⁹¹, entre otras, la pérdida de eficacia en el cobro de las deudas tributarias, en razón de las demoras, falta de conocimiento de los jueces de temas tributarios, generando inoperancia y falta de inmediatez de las intervenciones judiciales.

⁹⁰ En palabras de Giuliani Fonrouge: “(...) conociendo el criterio predominante entre los funcionarios administrativos, por el común autoritario y despótico, proclive a la arbitrariedad, la actuación de la justicia es garantía insustituible en el Estado actual de nuestra organización”. Cfr. GIULIANI FONROUGE, Carlos. *Derecho Financiero*, Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 876.

⁹¹ Cfr. GONZÁLES GUERRERO, Roxana; NAVA TOLENTINO, José. *¿Y después de la deuda tributaria qué? Cobranza Coactiva*. Jurista Editores, Lima, 2010, p. 70.

3.2. Modelo administrativo

Debemos considerar que el Modelo de Código Tributario para América Latina elaborado por el CIAT⁹² sugiere un procedimiento de cobranza coactiva de naturaleza administrativa con plena sujeción al Principio de Autotutela, así como dejar a potestad del contribuyente el acudir a un procedimiento contencioso tanto en lo administrativo como en lo judicial.

En este modelo⁹³, el procedimiento de cobranza coactiva debe desarrollarse exclusivamente en el ámbito administrativo, pues la cobranza coactiva es una de las prerrogativas especiales de la Administración Tributaria y consiste en ejecutar por sí misma sus actos, desplegando su aparato coactivo con o sin la voluntad del obligado⁹⁴.

Nuestro ordenamiento jurídico acoge la naturaleza administrativa en el procedimiento de cobranza coactiva, postergando el control judicial del procedimiento hasta después de su conclusión; en palabras de CAMUS GRAHAM “[ello] le otorga una mayor celeridad evitando así la engorrosidad y otras falencias del sistema judicial donde se contradicen

⁹² Centro Interamericano de Administradores Tributarios.

⁹³ Esta posición es seguida en España, Estados Unidos, Francia, Inglaterra, Alemania, Colombia, Ecuador, México, Bolivia, Panamá, Perú, Cuba, República Dominicana, entre otros.

⁹⁴ Cfr. GONZÁLES GUERRERO, Roxana; NAVA TOLENTINO, José. *¿Y después de la deuda tributaria qué? Cobranza Coactiva*. Jurista Editores, Lima, 2010, p. 71.

los Principios de Simplicidad, Celeridad y Eficacia que rigen para la aplicación de los sistemas administrativos”⁹⁵.

Algunos detractores de este modelo señalan como desventaja de este modelo la posibilidad de cometer excesos en el atributo de las facultades concedidas que puedan perjudicar los derechos y garantías del deudor tributario. Es preciso resaltar que coincidimos con dicha postura toda vez que no se puede llegar al extremo de no salvaguardar adecuadamente, las garantías mínimas de un debido proceso, lo cual es constitucionalmente reprochable puesto que ocasiona indefensión al deudor tributario, toda vez que si bien los procedimientos ejecutivos se hallan encaminados más a lograr el rápido cobro que a ventilar cuestiones jurídicas, tal circunstancia no debe confundirse con el hecho de que dicha normatividad pueda opacar o avasallar al contribuyente⁹⁶.

3.3. Modelo mixto

En este modelo⁹⁷, las facultades recaudatorias se encuentran en poder de la Administración Tributaria hasta la traba del embargo sobre los bienes del deudor tributario, sin embargo, ésta precisa de la autorización judicial para ejecutar las medidas de embargos.

⁹⁵ CAMUS GRAHAM, Dante. *Los procedimientos administrativos...*, ob. cit., pp. 209-210.

⁹⁶ Cfr. GONZÁLES GUERRERO, Roxana; NAVA TOLENTINO, José. *¿Y después de la deuda tributaria qué? Cobranza Coactiva*. Jurista Editores, Lima, 2010, p. 71.

⁹⁷ A decir de Villegas se puede afirmar que Argentina tiene un sistema procedimental mixto. Cfr. VILLEGAS, Hector Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 9ª edición, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2002, p. 481.

En opinión de HECTOR VILLEGAS⁹⁸ si bien el modelo sigue apareciendo como judicial, lo cierto es que en realidad se ha adoptado una posición predominantemente administrativa, en la que los jueces resuelven sobre las defensas opuestas por vía de excepciones y la discusión que puede suscitarse con motivo de la liquidación de la deuda.

4. El Procedimiento de Cobranza Coactiva en el Perú

Formulada una conceptualización del procedimiento de cobranza coactiva, así como su correspondiente naturaleza y fundamento, conviene analizar ahora en el presente apartado el Procedimiento de Cobranza Coactiva en nuestro ordenamiento jurídico peruano.

4.1. Marco normativo

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/SUNAT⁹⁹, modificado por Resolución de Superintendencia N° 159-2008/SUNAT.

Asimismo, es importante mencionar que mediante la Ley N° 26979, modificada por la Ley N° 28165 —y cuyo reglamento fue

⁹⁸ *Ibidem.*

⁹⁹ Antes de la vigencia de este Reglamento, la cobranza coactiva de los tributos arancelarios se regía por el Reglamento de Cobranzas Coactivas de Aduanas, aprobado por Resolución de Superintendencia de ADUANAS N° 000758, publicada en fecha 27/06/1999.

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.

A efectos de realizar un análisis detallado sobre el procedimiento de cobranza coactiva se hace necesario desarrollar su aspecto normativo. Ahora bien, para los efectos del presente trabajo de investigación, abordaremos el Procedimiento de Cobranza Coactiva de deuda tributaria, y específicamente el que corresponde a la deuda tributaria administrada por el Gobierno Central a través de SUNAT.

4.2. Antecedentes Legislativos¹⁰⁰

El procedimiento de cobranza coactiva tiene sus orígenes en la Ley N° 4528 de fecha 29 de Septiembre de 1922, mediante la cual se otorgan facultades coactivas al Estado para el cobro de deudas de diversa naturaleza. La cobranza coactiva era mixta, es decir administrativa y judicial, de modo que los jueces coactivos del Banco de la Nación y los Síndicos de Rentas de las Municipalidades, promovían el procedimiento desde la demanda hasta el embargo. Luego, el Poder Judicial continuaba con la cobranza desde la tasación hasta el remate de bienes.

Posteriormente, con la dación del Decreto Ley N° 17355, de fecha 31 de diciembre de 1998 la actuación de los Jueces Coactivos del Banco

¹⁰⁰ Cfr. GONZÁLES GUERRERO, Roxana; NAVA TOLENTINO, José. *¿Y después de la deuda tributaria qué? Cobranza Coactiva*. Jurista Editores, Lima, 2010, p. 72.

de la Nación se realizó a través de secretarios nombrados por el Poder Judicial, encargándoseles la cobranza de las deudas de ministerios, municipalidades, Dirección General de Contribuciones, Aduanas y cualquier otra entidad del Sector Público Nacional.

Con la dación del Código Tributario aprobado por Decreto Ley N° 25859 se introdujeron cambios sustanciales que son la base del procedimiento actual. Posteriormente, mediante el Decreto Legislativo N° 816 se aprobó el nuevo Código Tributario, publicado el 21 de abril de 1996. A través del Decreto Supremo N° 135-99-EF se aprobó el Texto Único Ordenado del Código Tributario, publicado el 19 de agosto de 1999, posteriormente a ello se han aprobado diversas normas modificatorias del Código Tributario, por lo que resultaba necesario aprobar un nuevo Texto Único Ordenado, el mismo que se aprobó mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF, publicado el 22 de Junio del 2013, siendo esta última norma la que contiene las disposiciones vigentes que deben seguirse en el procedimiento de cobranza coactiva para hacer efectivo el cobro de las deudas de naturaleza tributaria administradas por la SUNAT.

4.3. Inicio del procedimiento

El procedimiento de cobranza coactiva es aquel mediante el cual la Administración Tributaria puede obtener por sí misma el cumplimiento forzoso de la deuda tributaria exigible¹⁰¹, el cual es iniciado por el

¹⁰¹ 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

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 podrá disponerse se traben las medidas cautelares para poder hacer efectiva dicha acreencia bajo apercibimiento de ejecutarlas para lograr tal fin¹⁰².

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 supuestos¹⁰³:

“a) La establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa o la contenida en la Resolución de pérdida del fraccionamiento notificadas

como el cobro de intereses correspondientes a la mora en el pago de la misma.

¹⁰² Artículo 117 del Código Tributario.

¹⁰³ 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 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.

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 adeudado, el mismo que debe ser 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 acto¹⁰⁴.

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

¹⁰⁴ 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.

formal o procedimental, los mismos que desarrollaremos a continuación.

A. Presupuesto material y formal

A.1. Material

El presupuesto material supone la certeza de la existencia y la cuantía de la deuda tributaria, las cuales se encuentran recogidas en actos administrativos válidos y firmes¹⁰⁵, tal es el caso de las Resoluciones de Determinación¹⁰⁶, Resoluciones de Multa¹⁰⁷, Órdenes de Pago¹⁰⁸ y las Resoluciones de pérdida de fraccionamiento¹⁰⁹.

¹⁰⁵ 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.

¹⁰⁶ La resolución de determinación es un documento emitido por la Administración Tributaria, que contiene el resultado de la labor del control de cumplimiento de obligaciones tributarias y establece la existencia del crédito o de la deuda. Sin embargo, la liquidación e imputación de la deuda puede discutirse en cuanto a su existencia y cuantía.

¹⁰⁷ La resolución de multa, al igual que la resolución de determinación es un valor emitido por la Administración Tributaria y contiene una sanción pecuniaria impuesta al deudor tributario por la comisión de alguna infracción.

¹⁰⁸ En la orden de pago, ya hay una certeza sobre la existencia y cuantía del tributo, y por lo tanto, la obligación tributaria es exigible. Puede emitirse incluso sin necesidad de que haya existido anteriormente una resolución de determinación por tributos autoliquidados, en virtud de la autodeterminación, en la cual la determinación de la obligación tributaria es señalada por el propio contribuyente, por anticipos o pagos a cuenta o por tributos derivados de errores materiales en declaraciones juradas, comunicaciones, etc.

¹⁰⁹ Cabe precisar que se mantendrá la condición de deuda exigible si efectuándose la reclamación dentro del plazo, no se continúa con el pago de las cuotas de

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 plazo¹¹⁰ o son apeladas sin otorgar la garantía establecida en la norma.

El último párrafo del artículo 119 del Código Tributario 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 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 Tributaria.

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

fraccionamiento.

¹¹⁰ 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.

de apelación, ya que existe en estado de pendencia un asunto: la conformidad o no con la ley de la inadmisibilidad declarada.

Tratándose de una orden de pago, se ha establecido como criterio vinculante que: “Procede la cobranza coactiva de una orden de pago cuya reclamación ha sido declarada inadmisibile por la Administración en los casos en que el deudor tributario haya interpuesto recurso de apelación en el plazo de ley”¹¹¹. Es decir, pese a que el contribuyente ha presentado oportunamente reclamación o apelación contra la orden de pago que contiene la deuda tributaria puesta en cobranza, procede la cobranza coactiva¹¹². Si bien es cierto, un valor como la orden de pago –emitida generalmente a partir de la autoliquidación sujeta a verificación y también por actos de la Administración ante ciertas omisiones del contribuyente- debe constituir, y de hecho así lo es, un instrumento de mayor facilidad para el cobro por la Administración Tributaria, también es cierto que el propio legislador, en el numeral 3, inciso a) del artículo 119 del Código Tributario, ha considerado que pueden existir circunstancias que determinen la improcedencia de su cobranza. Así, el

¹¹¹ Acuerdo de Sala Plena N° 2006-24.

¹¹² Dicho acuerdo de Sala Plena se sustenta en el numeral 1 del inciso b) del artículo 119° del Código Tributario que establece que “el ejecutor coactivo deberá dar por concluido el procedimiento, levantar los embargos y ordenar el archivo de los actuados cuando se hubiera presentado oportunamente reclamación o apelación contra la resolución de determinación o resolución de multa que contenga la deuda tributaria puesta en cobranza”. Al no hacerse referencia a las órdenes de pago, en consecuencia, no procede la suspensión ni conclusión del procedimiento de cobranza coactiva de la deuda tributaria contenida en una orden de pago por el hecho de encontrarse en trámite la apelación de la resolución que declaró inadmisibile su reclamación.

Código Tributario dispone que excepcionalmente, tratándose de órdenes de pago, debe suspenderse temporalmente el procedimiento cuando medien circunstancias que evidencien que dicha cobranza podría ser improcedente, sin embargo nuestro Código Tributario no ha regulado más allá de dicha disposición, por lo que la existencia de estas circunstancias debe ser evaluada por el ejecutor coactivo caso por caso. Tratándose de órdenes de pago –a diferencia de lo que ocurre con las resoluciones de multa y resoluciones de determinación- se le está dando a la Administración la posibilidad de realizar ejecuciones coactivas en caso de deudas cuya procedencia no ha sido aun debidamente comprobada.

Resulta pues evidente el desacierto 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 tomar en consideración la existencia de firmeza y, por tanto, de exigibilidad en el contenido del acto administrativo que se pretende hacer valer; razón por la cual recomendamos la modificación de dicho dispositivo, contribuyendo de este modo a la seguridad jurídica en el ordenamiento normativo, más aún cuando “[en] un sistema defectuoso de recaudación, [se pueden] origina[r] errores u omisiones de imputación de créditos en las cuentas, generando saldos erróneos que pueden dar lugar al inicio de acciones de cobranza improcedentes; lo que supone, además del costo de oportunidad de los recursos, el deterioro de la imagen de la administración”¹¹³. Es

¹¹³ GARCÍA RÍOS, José Luis; VASQUEZ HIDALGO, Rosa M. *Documentos de Trabajo SUNAT. Apuntes sobre Cobranza Coactiva*, Instituto de Administración Tributaria, Lima, 1995. p. 5.

acertada esta afirmación, respecto a los efectos que originaría el inicio de acciones de cobranza improcedentes, sin embargo, se deja de lado algo esencial: el detrimento en los derechos fundamentales del administrado y los daños irreparables que se pueden ocasionar producto de una cobranza improcedente.

A.2. Formal

Por otro lado, 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 en la Resolución N° 013650-3-2009¹¹⁴ ha considerado la existencia de ambos presupuestos, los cuales son determinantes para la existencia de una deuda exigible en cobranza coactiva:

“[...] [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 iniciar tal procedimiento, notificando al contribuyente con la resolución correspondiente”.

¹¹⁴ Resolución del Tribunal Fiscal N° 013650-3-2009 emitida el 18 de diciembre de 2009.

Debemos precisar que si bien el Artículo 115° del Código Tributario contiene los casos en los que la deuda tributaria es considerada exigible y, por lo tanto, respecto a la cual podrán iniciarse acciones para su cobranza, lo cierto es que dicha norma no contiene todos los casos, ello amparándonos en el Informe N° 042-2005-SUNAT/2B0000, de fecha 14 de marzo del 2005, en el cual se señala que la exigibilidad de la deuda debe concordarse con el Texto del Código Tributario en su conjunto, es decir que la exigibilidad va más allá del Artículo 115° del Código Tributario.

4.4. Desarrollo del procedimiento: Sujetos encargados del procedimiento

A. Ejecutor coactivo

El ejecutor coactivo, en el ordenamiento jurídico peruano es el funcionario a través del cual se ejerce la facultad de la Administración Tributaria de realizar la cobranza coactiva de las deudas mediante el procedimiento de cobranza coactiva¹¹⁵. La referida facultad está “en manos de órganos de ejecución dependientes laboral y orgánicamente del propio ente administrador tributario, [lo cual] no contribuye a crear condiciones óptimas para que el discernimiento del ejecutor coactivo no se vea perturbado o comprometido con la voluntad de la administración tributaria y, de esa forma, quede excluido el riesgo inminente de atentado contra los derechos de los administrados”¹¹⁶. Siendo así, y dado que el

¹¹⁵ El artículo 114° del CT establece los requisitos que deberán cumplir los abogados para acceder al cargo de ejecutor coactivo.

¹¹⁶ SOTELO, Eduardo. “Algunas reflexiones sobre el procedimiento de cobranza coactiva de tributos”. en *Themis*, N° 34. 1996. p. 238.

titular del procedimiento de cobranza coactiva 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 restrictiva¹¹⁷.

Por su parte, VILLEGAS¹¹⁸ señala que los agentes fiscales¹¹⁹ se constituyen en mini juzgados que desarrollan el procedimiento ejecutivo con múltiples facultades que primero son de orden cautelar, pero que luego continúan avanzando con la enajenación de los bienes embargados o su directo apoderamiento si se trata de dinero en efectivo.

El ejecutor coactivo tiene como función ejercer las acciones de coerción para el cobro eficaz de las deudas exigibles, velando por la

¹¹⁷ 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. Cfr. RUBIO CORREA, Marcial. *El Sistema Jurídico*, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 1999, p. 285.

¹¹⁸ Cfr. VILLEGAS, Hector Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 9ª edición, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2002, p. 489.

¹¹⁹ Término empleado en Argentina para referirse a los ejecutores coactivos. En Colombia al responsable de exigir el cobro de los adeudados tributarios se le denomina funcionario de cobranza; en Ecuador se le denomina funcionario ejecutor; en España recibe la denominación de Jefe de las Dependencias y Unidades de Recaudación.

celeridad, legalidad y economía del procedimiento¹²⁰. 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.

Al ejecutor coactivo como titular y responsable del procedimiento de cobranza coactiva, se le atribuyen diversas funciones. 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 Coactivo¹²¹ comprenden entre otras, las siguientes:

A.1. Facultades procesales.- constituidas por las facultades de resolver la suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva (numeral 5), de resolver la nulidad contra la resolución coactiva o el acto de remate (numeral 9), resolver la tercería de propiedad (numeral 11).

A.2. Facultades para establecer garantías.- constituidas por las facultades para adoptar medidas cautelares previas (numeral 13), variar, sustituir u ordenar la adopción de medidas cautelares (numeral 2).

¹²⁰Cfr. CARRASCO BULEJE, Luciano; TORRES CÁRDENAS, German. *Infracciones, Sanciones y Procedimientos Tributarios*, Editorial Centro de Investigación Jurídico Contable S.A, Lima, 1999, p.121.

¹²¹ Cfr. ROBLES MORENO, Carmen del Pilar, RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier, VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker, BRAVO CUCCI, Jorge. *Código Tributario. Doctrina y Comentarios*, Pacífico Editores, Lima, 2009, p. 654.

A.3. Facultades de exigir deberes de información o adoptar medidas conminatorias.- están dadas por la posibilidad de requerir información a terceros sobre la existencia o no de créditos pendientes de pago (numeral 14), requerir información a las entidades públicas, privadas o a los contribuyentes (numeral 3), disponer la colocación de carteles alusivos a las medidas cautelares adoptadas dándole publicidad a las medidas adoptadas (numeral 6).

A.4. Facultades de cobro efectivo de la deuda tributaria.- constituidas por la facultad de ejecutar las garantías otorgadas (numeral 4), ordenar la adopción de medidas cautelares (numeral 2), el remate de los bienes embargados (numeral 12) y dejar sin efecto los gravámenes que hayan afectado a los bienes objeto de remate (numeral 10).

A.5. Facultades referidas a la conclusión del procedimiento de cobranza coactiva.- dadas por las facultades de disponer la devolución de los bienes embargados (numeral 8).

B. Auxiliar coactivo

Es la persona encargada de la asistencia y apoyo al ejecutor coactivo, a la cual se le aplican las reglas de designación y facultades establecidas por el Código Tributario. El auxiliar coactivo se encargará directamente de la gestión de la cartera asignada, siendo responsable de la custodia de los expedientes, de las diligencias de embargo cuando se requieran, y en general, velará por el cumplimiento del procedimiento.

4.5. Desarrollo del Procedimiento: Medidas cautelares previas¹²²

Como se sabe, antes de que se inicie el procedimiento de cobranza coactiva, sea que haya o no una deuda tributaria exigible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) tiene competencia excepcional para utilizar las Medidas Cautelares Previas, principalmente conforme a lo establecido en los artículos 56° (Medidas Cautelares Previas sustentadas en acto administrativo), 57° (plazos de las Medidas Cautelares Previas sustentadas en acto administrativo) y 58° (Medidas Cautelares Previas sin acto administrativo) del Código Tributario¹²³.

Como ha dicho el Tribunal Fiscal, entre otras en la Resolución N° 6024-3-2010, las medidas cautelares previas 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 ese sentido, debe permanecer la regla de su excepcionalidad, pues de lo contrario el ejecutor coactivo haría un abuso de su facultad, adoptando medidas cautelares excesivas

¹²² Se encuentran reguladas en los artículos 56°, 57° y 58° del Código Tributario, concordados con el artículo 15° del Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva.

¹²³ Cabe precisar que 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, resultándoles aplicable una regulación especial que -según indica el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 1639-2-2007- tiene alcances limitados.

respecto a la deuda que se busca garantizar, como efectivamente ocurrió en el ámbito de los Gobiernos Locales, lo cual llevó a que se produzcan cambios en su regulación¹²⁴.

4.6. Desarrollo del Procedimiento: Medidas cautelares

Vencido el plazo de siete días, el Ejecutor Coactivo podrá disponer se traben las medidas cautelares previstas en el artículo 118° del Código Tributario, que considere necesarias. Además, podrá adoptar otras medidas no contempladas en dicho artículo, siempre que asegure de la forma más adecuada el pago de la deuda tributaria.

Para efecto de lo señalado en el párrafo anterior notificará las medidas cautelares, las que surtirán sus efectos desde el momento de su recepción y señalará cualesquiera de los bienes y/o derechos del deudor tributario.

¹²⁴ En el ámbito de los Gobiernos Locales, el Congreso de la República, en la *Exposición de Motivos* de la Ley 28165 fundamenta los cambios introducidos con relación a las medidas cautelares (modificación del numeral 28.1), en la necesidad de limitar las facultades del ejecutor coactivo en materia de medidas cautelares previas al procedimiento de ejecución coactiva. En cuanto a los cambios introducidos con relación a las medidas cautelares, en la citada *Exposición de Motivos* se señala la necesidad de modificar las disposiciones sobre dicha materia debido al *uso reiterado, ilegal y arbitrario por parte de los ejecutores coactivos, principalmente de los gobiernos locales*, no obstante el carácter excepcional de su procedencia se ha optado por restringir la facultad de los ejecutores coactivos de los gobiernos locales para ejecutar, como medida cautelar previa, el embargo en forma de intervención en información ante las consiguientes arbitrariedades observadas en el trámite de las mismas, se estimó necesario restringir el ejercicio de potestades en la materia.

El ejecutor coactivo tiene la facultad de disponer las medidas cautelares que considere necesarias para la efectiva recuperación de la deuda, y podrá hacerlo sin seguir un orden de prelación respecto a las medidas adoptadas.

Las medidas cautelares son acciones destinadas a asegurar el pago de la deuda mediante la afectación de uno o varios bienes del presunto deudor, ante eventuales actos del deudor que pudieran obstaculizar su cobranza. Estas medidas serán trabadas por el ejecutor coactivo, una vez transcurrido el plazo otorgado en la resolución de ejecución coactiva¹²⁵.

A. Análisis de la facultad del ejecutor coactivo para adoptar medidas cautelares

El artículo 116° del Código Tributario contempla como una de las facultades del ejecutor coactivo poder ordenar, variar o sustituir *a su discreción*, las medidas cautelares a que se refiere el artículo 118°. En el mismo sentido, el Reglamento del procedimiento de cobranza coactiva señala que “teniendo en cuenta la relación costo - beneficio, se podrá adoptar las medidas cautelares sobre los bienes que, *a juicio del Ejecutor*, garanticen de manera adecuada la cobranza de la deuda”.

De lo expuesto anteriormente es claro que la norma dota al ejecutor coactivo de una facultad discrecional, frases como *a su discreción*, *a*

¹²⁵ NIMA NIMA, Elizabeth, “Las Medidas Cautelares en un Procedimiento de Cobranza Coactiva”, en *Actualidad Tributaria- Actualidad Jurídica* N.º 138, p. 207.

juicio del Ejecutor, las medidas cautelares (...) que considere necesarias evidencian esta facultad. El artículo 118° contempla las medidas cautelares que podrá trabar el ejecutor coactivo, pero lo que parece ser a simple vista una lista taxativa no resulta ser tal, puesto que en las líneas siguientes del mismo artículo amplía aún más el ámbito de actuación discrecional del ejecutor coactivo, facultándolo no sólo a disponer se traben las medidas cautelares previstas en el artículo 118° que considere necesarias; sino que además, podrá adoptar otras medidas no contempladas en el artículo, siempre que aseguren de la forma más adecuada el pago de la deuda tributaria materia de la cobranza. JORGE DANÓS y DIEGO ZEGARRA señalan que ésta “cláusula abierta (...) faculta a la administración a valerse de todos los medios posibles para satisfacer sus acreencias, pero teniendo como límite los derechos constitucionales”¹²⁶. Pero estos límites pueden no ser tan claros en el caso concreto, puesto que al ser el ejecutor coactivo un funcionario de la propia administración tributaria esta facultad discrecional podría en algunos casos convertirse en arbitraria cuando –por ejemplo- la decisión de este ejecutor coactivo se vea perturbada o comprometida de algún modo con la voluntad de la Administración Tributaria, ocasionando un riesgo de atentado contra los derechos constitucionales de los administrados, riesgo o amenaza que no distan de convertirse en violación efectiva cuando se afecte indebidamente el patrimonio del administrado, por ejemplo.

¹²⁶DANÓS ORDOÑEZ, Jorge; ZEGARRA VALDIVIA, Diego. *El procedimiento de ejecución coactiva*, Gaceta Jurídica Editores, 1ª edición, Lima, 1999, pp. 267-268.

Es por ello que se hace necesario que esta facultad discrecional otorgada al ejecutor coactivo para ordenar, dejar sin efecto, graduar las medidas cautelares; o incluso dictar cualquier otra disposición destinada a cautelar el pago de la deuda tributaria, deba ejercerse a la luz de unos principios, tales como: eficacia, proporcionalidad y legalidad.

B. Principios de que deben regir la actuación del ejecutor coactivo en la adopción de medidas cautelares

B.1. Principio de eficacia¹²⁷

En virtud del cual se debe adoptar la medida cautelar más adecuada para el cobro de la deuda tributaria. En este sentido se afirma que, “se adopta[rá] la [medida] (...) más idónea para cautelar el interés fiscal y no la (...) que cauce menos perjuicios al contribuyente”¹²⁸. Esta afirmación resulta seriamente cuestionable, puesto que si bien lo relevante se halla en la satisfacción del interés fiscal y la facultad de cobranza coactiva es funcional a la satisfacción del interés público, no debe olvidarse que el interés fiscal no se agota en un interés meramente recaudatorio, sino que implica además el respeto de los derechos fundamentales de las personas.

¹²⁷ Camus Graham señala que “deberíamos denominarlo Principio de Eficiencia, ya que lo que interesa es llegar al recupero de la deuda pero utilizando la medida coercitiva más práctica y líquida”. CAMUS GRAHAM, Dante, *Manual de los Procedimientos y Procesos Tributarios*, Ara Editores, Lima, 2007, p. 377.

¹²⁸ ROBLES MORENO, Carmen del Pilar, RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier, VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker, BRAVO CUCCI, Jorge. *Código Tributario. Doctrina y Comentarios*, Pacífico Editores, Lima, 2009. p. 663.

Nuestro texto constitucional, en su artículo 1° señala que: “La defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y el Estado”. En ese sentido “los operadores del Derecho y, en general, todos los llamados a aplicar el Derecho –incluso la administración pública-, deben considerar a la Constitución como premisa y fundamento de sus decisiones (...) Por ello se debe afirmar que la potestad tributaria del Estado, antes que someterse al principio de legalidad, está vinculado por el principio de constitucionalidad; de ahí que su ejercicio no pueda hacerse al margen del principio de supremacía constitucional y del principio de fuerza normativa de la Constitución. Sólo así el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado tendrá legitimidad y validez constitucionales”¹²⁹.

B.2. Principio de proporcionalidad¹³⁰

Según el cual se deben adoptar las medidas hasta el monto necesario para cubrir el cobro de la deuda tributaria, tributo, multa, e intereses moratorios, así como costas y gastos de cobranza coactiva. Este principio se encuentra contemplado en el artículo 200 de la Constitución Política del Perú; y constituye una garantía para el contribuyente, pues tal como señala Castillo Córdova “nada que realmente sea proporcional o razonable puede ser a la vez vulnerador del contenido de un derecho

¹²⁹ EXP. N° 0042-2004-AI/TC, de fecha 13 de abril de 2005, F.J. 8 y 11

¹³⁰ Este principio ha sido recogido en diferentes sentencias del Tribunal Constitucional, tales como: EXP. N° 2192-2004-AA/TC, de fecha 11 de octubre de 2004, F. J. 15-18, EXP. N° 3567-2005-AA/TC, de fecha 16 de noviembre de 2005, F. J. 5, EXP. N° 2868-2004-AA/TC, de fecha 24 de noviembre de 2004, F. J. 4, entre otras.

constitucional, o puede llegar a desnaturalizar o impedir la consecución de la finalidad perseguida por un derecho”¹³¹.

En palabras del Tribunal Constitucional “[e]ste principio está estructurado a su vez por tres subprincipios: a) Idoneidad: Toda medida que implique una intervención en los derechos fundamentales debe ser adecuada para contribuir a la obtención de un fin constitucionalmente válido; b) Necesidad: No debe existir otro medio alternativo que, por lo menos, muestre la misma idoneidad para la consecución del fin propuesto y que sea benigno con el derecho afectado, y, c) Proporcionalidad: el grado de intensidad en el que se realice el objetivo de la medida dictada debe ser equivalente al grado de intensidad en el que se afecte el derecho fundamental”¹³².

El ejecutor coactivo deberá evaluar en cada caso concreto la idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la medida cautelar, de modo que este juicio no se desarrolle únicamente desde la perspectiva de la Administración Tributaria, en cuanto a la idoneidad para cautelar el interés fiscal, sino también desde la perspectiva de protección de los derechos del contribuyente, evitando así que se adopten medidas cautelares excesivas respecto de la deuda tributaria que se busca garantizar.

¹³¹ CASTILLO CÓRDOVA, Luis. *Comentarios al Código Procesal Constitucional. Tomo II*. Palestra Editores, Lima, 2006, p. 1046.

¹³² EXP. N° 1767-2007-PA/TC, de fecha 14 de abril de 2007, F.J. 13.

Si identificamos el interés fiscal con un interés puramente recaudatorio, estamos olvidando y dejando de lado algo esencial: el respeto de los derechos fundamentales del administrado. Y “[e]n un sistema tributario justo el interés fiscal es interés recaudatorio, pero [ese interés no se agota ahí, sino que supone además] respeto de los derechos fundamentales de las personas”¹³³.

En este sentido, cuando se adopten medidas cautelares excesivas respecto de la deuda que se busca garantizar, el artículo 117° numeral 2 del Código Tributario contempla también como facultad del ejecutor coactivo el dejar sin efecto las medidas cautelares trabadas en la parte que superen el monto necesario para cautelar el pago de la deuda tributaria materia de cobranza, así como las costas y gastos de la cobranza coactiva. Si bien es cierto éste artículo abre la posibilidad que no se sigan afectando los derechos del administrado con la adopción de medidas cautelares excesivas, los perjuicios ya ocasionados pueden resultar irreparables.

B.3. Principio de legalidad

El procedimiento de cobranza coactiva -como toda actuación administrativa en general- está sujeto al principio de legalidad, de modo tal que la adopción de cada una de las medidas cautelares debe cumplir con los requisitos legales establecidos a ese efecto.

¹³³ ROBLES MORENO, Carmen del Pilar, RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier, VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker, BRAVO CUCCI, Jorge. *Código Tributario. Doctrina y Comentarios*, Pacífico Editores, Lima, 2009. p. 573.

El atentado contra este principio es alegado de sobre manera por los contribuyentes, pues el ejecutor coactivo podría no hacer un buen uso de la facultad discrecional otorgada por la norma, sin ponderar, en algunos casos, la vulneración de los derechos de los administrados, convirtiéndola de este modo en arbitraria. Fue así como la puesta en debate de los excesos cometidos por los gobiernos locales¹³⁴, motivaron la dación de la Ley N° 26979 y las normas modificatorias posteriores, las cuales limitaron y disminuyeron las prerrogativas en materia de ejecución coactiva. En palabras del Tribunal Constitucional: “(...) las modificatorias introducidas a la Ley de Ejecución Coactiva N° 26979 (...) puestas en vigencia mediante la Ley N° 28165 (...) [se dispusieron] a raíz de los constantes abusos cometidos por el SAT(...)”¹³⁵. Sin embargo, los cambios normativos operados sobre la facultad de cobranza coactiva de la Administración Tributaria han seguido caminos diferentes dependiendo del nivel de gobierno al que corresponden las deudas tributarias; es así como, contrariamente a lo ha ocurrido en los gobiernos locales, en el ámbito del Gobierno Central se ha mantenido la tendencia de dotar a la Administración Tributaria de las prerrogativas necesarias para dar celeridad y eficacia al procedimiento del cobro de las deudas.

¹³⁴ La Asociación de Empresas Privadas de Servicios Públicos (ADEPSER) manifestó que “[l]os ejecutores y auxiliares coactivos de las Municipalidades (...) emplea[ban] ilegal, arbitraria y abusivamente la normatividad que regula[ba] el procedimiento de ejecución coactiva, con el consiguiente perjuicio económico ocasionado a los administrados comprendidos en estos procedimientos así como a los terceros involucrados, como son las instituciones financieras y las empresas públicas y privadas”.

¹³⁵ EXP. N° 06255-2005-AA/TC, de fecha 22 de setiembre de 2005, F.J. 9.

C. Tipos de embargo en la medida cautelar

A continuación señalaremos las formas de embargo establecidas en la normatividad vigente:

C.1. Embargo en forma de retención

Se afectan 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.

Esta medida se ejecuta mediante la toma de dicho, esto es, concurriendo directamente al local del tercero a fin de constatar el monto de los fondos, derechos o valores que permanecen en su poder. También se ejecuta esta medida cautelar mediante notificación al tercero a efectos de que retenga el pago a nombre de la Administración Tributaria. Esta medida implica el deber de información del tercero al ejecutor coactivo, debiendo informar si ha practicado la retención o su imposibilidad de hacerlo, en caso contrario incurrirá en la infracción contemplada en el artículo 177°, numeral 5) del Código Tributario; así como el deber del tercero de no informar al deudor tributario hasta que la medida cautelar se ejecute.

El Tribunal Constitucional¹³⁶ ha reconocido 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 la incidencia que pueden tener sobre los derechos constitucionales del contribuyente; realizando un especial énfasis respecto al embargo en forma de retención, ello en razón a que, a criterio del Tribunal es en esta medida de embargo donde se pueden presentar mayores abusos, ya que muchas veces el monto de los embargos resulta excesivo respecto del monto de la deuda misma.

Sobre el particular, el Tribunal Constitucional consideró necesario señalar algunos criterios en relación al embargo en forma de retención en el procedimiento de cobranza coactiva que 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”* (artículo 118°, inciso a.4, del Código Tributario), estableciendo como Doctrina Jurisprudencial Vinculante los criterios contenidos en los fundamentos 11, 12 y 13 de su Sentencia¹³⁷.

“11. Así por ejemplo no es razonable que se mantenga el embargo en forma de retención en todas las cuentas bancarias del deudor por la misma suma adeudada, a pesar de que la deuda se encuentre

¹³⁶ EXP. N° 02044-2009-PA/TC, de fecha 12 de diciembre de 2012, F. J. 9-13.

¹³⁷ EXP. N° 02044-2009-PA/TC, de fecha 12 de diciembre de 2012, F. J. 11-13. La cursiva de la letra es añadida.

asegurada con el embargo en sólo una de ellas. De ahí que resulta de suma importancia que el Ejecutor Coactivo cumpla con lo dispuesto por el artículo 116°, inciso 2, del Código Tributario y deje “sin efecto las medidas cautelares que se hubieran trabado, en la parte que superen el monto necesario para cautelar el pago de la deuda tributaria materia de cobranza, así como las costas y gastos incurridos en el Procedimiento de Cobranza Coactiva”. A juicio de este Tribunal, el levantamiento de las medidas de embargo en la parte que excede el monto necesario para cautelar el pago de la deuda, debe hacerse sin costo alguno para el deudor tributario, sea que este costo provenga de la Administración Tributaria, del Ejecutor Coactivo o de las empresas del sistema financiero, ya que no es por causa imputable al deudor que se ha producido un exceso en el dictado de medidas cautelares.

12. A este propósito es muy importante que las empresas del sistema financiero cumplan con lo ordenado en el artículo 118°, numeral a) inciso 4, del Código Tributario, poniendo en conocimiento del Ejecutor Coactivo la retención o la imposibilidad de ésta en el plazo máximo de cinco días hábiles de notificada la resolución que ordena el embargo en forma de retención, a efectos de que el Ejecutor Coactivo pueda estar informado de si la deuda tributaria y las costas y gastos incurridos en el procedimiento de cobranza coactiva se encuentran suficientemente cautelados, y así disponer lo conveniente para la cautela del pago de la deuda o dejar sin efectos las medidas cautelares trabadas que resulten excesivas.

El ejecutor coactivo debe evitar la vulneración de los derechos constitucionales de los deudores tributarios, ocasionados por la

irrazonable situación de mantener el embargo en forma de retención en todas las cuentas bancarias del deudor por la misma suma adeudada, generándose así un embargo en forma de retención por un monto excesivo y superior al efectivamente adeudado y determinado mediante resolución.

Una vez transcurridos los cinco días hábiles a que hace referencia el mencionado artículo 118°, numeral a) inciso 4, del Código Tributario, el ejecutor coactivo, de oficio y bajo responsabilidad, deberá dejar sin efecto, tal como lo exige el artículo 116°, inciso 2, del mismo Código, aquellas medidas cautelares que se hubieran trabado, en la parte que superen el monto necesario para cautelar el pago de la deuda así como las respectivas costas y gastos. El ejecutor coactivo asumirá la responsabilidad a que hubiere lugar por el tiempo en que un determinado monto o cuenta adicionales –que ya no sirven para cautelar la deuda cuando ésta ya ha sido asegurada en el estricto monto de dinero objeto de tutela cautelar-, siguen bloqueadas como consecuencia de la medida cautelar trabada, y además, la Administración Tributaria deberá asumir el pago de los respectivos intereses que genere a favor del contribuyente el tiempo en que éste no puede hacer uso de su dinero indebidamente retenido.

Resulta desproporcionado que para cautelar la deuda de un contribuyente mediante el embargo en la cuenta que este posee en un banco, el respectivo ejecutor coactivo mantenga embargadas otras cuentas del mismo contribuyente en diferentes bancos.

13. En igual sentido el embargo en forma de retención no podría afectar la subsistencia del deudor tributario si es que éste recae sobre

una cuenta bancaria donde se abona su remuneración o pensión. Para ello, debe observarse lo dispuesto en el artículo 648°, inciso 6, del Código Procesal Civil, conforme al cual las remuneraciones y pensiones sólo pueden ser embargadas si exceden de cinco Unidades de Referencia Procesal y únicamente hasta una tercera parte de tal exceso (cfr. EXP. N° 00691-2004-AA/TC, fundamentos 5 a 7; EXP. N° 01780-2009-PA/TC, 7 a 10).

Al respecto cabe mencionar que en la sentencia Exp. N.º 00691-2004-AA/TC FFJJ 6 y 7, el Tribunal Constitucional ha sostenido que las cuentas de ahorros de una entidad financiera en las que se depositaban mensualmente las remuneraciones de una persona, conforme al citado artículo 648°, inciso 6, del Código Procesal Civil, tienen la calidad de inembargables conforme a los límites contenidos en dicha disposición y mencionados en el párrafo precedente. En tal sentido tanto el ejecutor coactivo como las entidades financieras deben respetar estrictamente, bajo responsabilidad, dicha disposición legal que no hace sino materializar la protección estatal de derechos fundamentales tan vinculados con la subsistencia, la salud y la vida”.

C.2. Embargo en forma de depósito

El embargo en forma de depósito a su vez puede ser:

- a. *Con extracción de bienes.* Esta forma de embargo se denomina secuestro conservativo en el Código Procesal Civil y consiste no sólo en la afectación jurídica del bien de que se trate sino además implica la desposesión física del bien sobre el que recae la medida. La restricción que contempla la norma es que este embargo no procede sobre bienes que conformen la unidad productiva del

sujeto afectado, los cuales sólo pueden ser embargados sin extracción y sólo treinta días hábiles después se pueden extraer los bienes o quince días hábiles después en caso la intervención hubiera sido infructuosa en una primera intervención.

- b. *Sin extracción de bienes.* Implica la afectación jurídica del bien o derecho de que se trate, en la cual se nombra como depositario al representante legal de la empresa o al propio contribuyente, lo cual implica una eventual responsabilidad penal por apropiación ilícita en caso que se disponga de esos bienes.

C.3. Embargo en forma de inscripción

Consiste en la anotación del gravamen ordenado por el ejecutor coactivo en la partida registral correspondiente. El embargo se ejecuta mediante la inscripción del derecho de crédito tributario, previo oficio cursado a la autoridad registral pertinente.

C.4. Embargo en forma de intervención

Mediante esta medida se busca o dinero líquido recaudado del negocio comercial o en su caso, información sobre las actividades económicas o nivel de ingresos que genera un negocio con miras a convertir la intervención en información, en recaudación.

4.7. Suspensión y conclusión del procedimiento de cobranza coactiva

Conviene ahora analizar el artículo 119° del Código Tributario que contempla la suspensión y conclusión del procedimiento; siendo esta norma una de las más invocadas y muchas veces cuestionada.

A. Suspensión del procedimiento de cobranza coactiva

A.1. Consideraciones generales

De acuerdo al numeral 5) del artículo 116° del Código Tributario es facultad del ejecutor coactivo suspender o concluir el procedimiento de cobranza coactiva, conforme a lo dispuesto en el artículo 119°; y es aquí donde surgen varias cuestiones puesto que no se señala simplemente como una facultad del ejecutor coactivo, sino que se agrega 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”.

Es así como de una interpretación literal del artículo 119°, podríamos concluir *prima facie* que es una facultad exclusiva del ejecutor coactivo la suspensión y conclusión del procedimiento de cobranza. Si realizamos, por el contrario, una interpretación sistemática, nuestras conclusiones serán distintas, puesto que cabe también que el Tribunal Fiscal ordene la suspensión de la cobranza coactiva y el levantamiento de las medidas cautelares cuando la Administración Tributaria ha incurrido en defectos de tramitación en el procedimiento de cobranza coactiva que hayan sido denunciados por el afectado a través de una queja; además cualquier Juez puede ordenar la suspensión en un proceso de amparo o en

un proceso contencioso administrativo -como lo reconoce expresamente la norma-¹³⁸.

Se produce la suspensión cuando la legalidad de la cobranza realizada por la Administración Tributaria se encuentra aún pendiente de determinar, de modo que, en tanto no se resuelva esta situación, el ejecutor coactivo ordena la suspensión temporal; lo cual no implica en modo alguno que se levanten las medidas cautelares, pues 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.

A.2. Supuestos de suspensión

Entre los supuestos de suspensión contemplados en el Código Tributario encontramos, en primer lugar 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.

En este sentido, de acuerdo a lo establecido en el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva¹³⁹, no será necesario que el

¹³⁸ Artículo 22 del Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva (Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT), cuyo literal a) fue sustituido por el Artículo Único de la Resolución N° 159-2008-SUNAT, publicada el 24 agosto 2008.

¹³⁹ Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT.

Ejecutor emita una Resolución Coactiva que suspenda el Procedimiento cuando “dentro de un proceso constitucional de amparo *se notifique a la SUNAT* una medida cautelar que ordene la suspensión de la cobranza conforme a lo dispuesto en el Código Procesal Constitucional”. Conviene aquí hacer una referencia al literal que fue modificado: "a) Dentro de un proceso de Acción de Amparo se notifique a la SUNAT una *resolución firme* que concede una solicitud de medida cautelar que ordena suspender el Procedimiento".

Como vemos, antes la norma exigía la notificación de una “resolución firme”¹⁴⁰, lo cual trajo consigo una serie de interpretaciones distintas.

Del primer supuesto contemplado por el Código Tributario señalado anteriormente podríamos entender que sería suficiente la emisión de una medida cautelar por parte del juez constitucional que ordene la indicada suspensión del procedimiento de cobranza coactiva. En tal caso, la consecuencia lógica sería que la referida decisión constitucional sea de conocimiento pleno de quien ha iniciado el

¹⁴⁰ “[al señalar la norma] que la medida cautelar debe de ser firme (...) implicaría la necesidad de que el auto cautelar sea confirmado en segunda instancia; Esta norma contravendría el artículo 15° del Código Procesal Constitucional y el art. 637° del Código Procesal Civil. Entendemos que la mención a la firmeza tiene que ver con el trámite que se l[e] da a las medidas cautelares tramitadas bajo el amparo del art. 31° de la Ley N° 23506 que requiere necesariamente firmeza para surtir efectos”. ROBLES MORENO, Carmen del Pilar, RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier, VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker, BRAVO CUCCI, Jorge. *Código Tributario. Doctrina y Comentarios*, Pacífico Editores, Lima, 2009, pp. 672-673.

procedimiento, y por ello se hacía necesaria la notificación al ejecutor coactivo de la medida cautelar bajo algún medio certificado.

Sin embargo, ahora, con la modificación al Reglamento se indica que la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva, sin emisión de Resolución Coactiva, operará cuando dentro de un proceso constitucional de amparo *se notifique a la SUNAT* una medida cautelar que ordene la suspensión de la cobranza. Por lo expuesto, no sería necesario que directamente se ponga en conocimiento del Ejecutor Coactivo la referida medida cautelar, sino en general a cualquier dependencia de la Sunat, la misma que deberá derivar de manera inmediata la notificación o un reporte de esta a la oficina correspondiente, pues de lo contrario podrían presentarse situaciones en que se dicten nuevos embargos en un Procedimiento de Cobranza Coactiva que en estricto ya debió haberse suspendido.

El segundo supuesto de suspensión contemplado en el Código Tributario es cuando una ley o norma con rango de ley lo dispone expresamente. Encontramos en este supuesto, por ejemplo, los casos especiales de los beneficios de fraccionamiento de carácter general.

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, la Administración Tributaria deberá admitir y resolver la reclamación dentro del plazo de 90 días hábiles, y la suspensión deberá mantenerse

hasta que se torne exigible la deuda conforme lo establecido en el artículo 115° del Código Tributario.

Cabe precisar 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: a) Cuando medien circunstancias que evidencien que la cobranza pudiera ser improcedente. b) 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, se presenta un problema en la aplicación de esta norma, toda vez que aunque el deudor tributario interponga su reclamación en el plazo de veinte días hábiles de notificada la orden de pago —argumentando 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.

En los casos en que se hubiera trabado una medida cautelar y se disponga la suspensión, 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. Conclusión del procedimiento de cobranza coactiva

La conclusión del procedimiento de cobranza coactiva se produce cuando no concurre su presupuesto material, esto es, la existencia de deuda tributaria exigible (deuda cierta, líquida y exigible) o cuando su presupuesto formal concurre de manera defectuosa, esto es cuando el título ejecutivo adolece de causales de nulidad. La cobranza coactiva requiere como presupuesto un acto administrativo previo, declarativo del derecho de la Administración Tributaria a cobrar la deuda tributaria. Este acto declarativo previo es el momento en que debe discutirse la extinción de la obligación tributaria (numeral 3), la nulidad de las órdenes de pago o resoluciones de determinación o de multa (numeral 6). Esto implica que el ejecutor coactivo no tiene potestad de concluir la cobranza coactiva si es que los motivos de conclusión no han sido discutidos en la fase previa declarativa de derechos. En los demás supuestos (numerales 1, 4, 5, 7 y 8), el ejecutor debe constatar directamente si concurren las causales de suspensión definitivas¹⁴¹.

¹⁴¹ ROBLES MORENO, Carmen del Pilar; RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier; VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker; BRAVO CUCCI, Jorge. *Código Tributario. Doctrina y Comentarios*, Editorial Instituto de Investigación El Pacífico, Lima, 2005, p. 673-674.

Los supuestos bajo los cuales el ejecutor coactivo debe proceder a la conclusión de la cobranza, levantar los embargos y ordenar el archivo de los actuados, son:

B.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.

B.2. La deuda haya quedado extinguida por pago, compensación, condonación, consolidación, resolución de la Administración Tributaria u otros mecanismos.

B.3. La deuda se haya declarado prescrita.

B.4. La acción se siga contra persona distinta a la obligada al pago.

B.5. Exista resolución concediendo aplazamiento y/o fraccionamiento de pago.

B.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.

B.7. Cuando la persona obligada haya sido declarada en quiebra.

B.8. Cuando una ley o norma con rango de ley lo disponga expresamente.

B.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°.

4.8. Intervención excluyente de propiedad

El procedimiento de cobranza coactiva, en principio vincula únicamente a la Administración y al deudor tributario; sin embargo, mediante la regulación de la intervención excluyente de propiedad también se extiende a terceros, que pueden ver afectados sus derechos, ello en razón a que “(...) en el momento en que se vaya a realizar la afectación de los bienes del ejecutado, pueden hallarse en su patrimonio elementos pertenecientes a terceras personas y que, por tal motivo, no deben ser trabados al objeto de hacer efectiva la responsabilidad por la que se sigue la ejecución”¹⁴².

El artículo 120° del CT en concordancia con el artículo 23° del Reglamento de Procedimiento de Cobranza Coactiva señala que el tercero, que no es parte del procedimiento de cobranza coactiva, que sea propietario del bien embargado, podrá interponer intervención excluyente de propiedad ante el Ejecutor Coactivo en cualquier momento antes que se inicie el remate del bien, invocando a su favor un derecho excluyente,

¹⁴² MORENO CATENA, Víctor, *La ejecución forzosa*, 1ª edición, Palestra Editores, Lima, 2009, p. 220.

ello en razón a que no “(...) cabe trabar, lisa y llanamente, todo elemento patrimonial que se encuentre en poder del deudor, ni siquiera aduciendo que los terceros se encuentran en todo caso protegidos a través del cauce de la tercería de dominio, para obtener la desafectación de un bien de su propiedad indebidamente embargado. La lógica y el buen sentido llevan a entender que la medida para la salvaguarda de los intereses del acreedor ejecutante y de los terceros, cuyos bienes se hallen en poder del deudor, habría de ser la acreditación de la titularidad ajena: no podrá, pues, afectarse un bien cuando se acredite fundadamente que no pertenece al ejecutado”¹⁴³.

4.9. Tasación y remate

A. Tasación

Consiste en la valorización de los bienes embargados al deudor, sean muebles o inmuebles; es realizada por un perito perteneciente a la Administración Tributaria o designado por ella. Sin embargo, dicha tasación no se llevará a cabo cuando el obligado y la Administración Tributaria hayan convenido en el valor del bien o éste tenga cotización en el mercado de valores o similares.

B. Remate

Es la última etapa del procedimiento de cobranza coactiva; constituye el acto mediante el cual se vende en subasta pública los bienes muebles o inmuebles, previamente embargados y tasados del deudor tributario, los cuales son adjudicados al mejor postor, “(...)

¹⁴³ *Idem*, pp. 220-221.

[constituyendo] una forma de adjudicación indirecta con la que termina el procedimiento de cobranza coactiva y por la cual la administración hace efectivo el cobro del adeudo, [es] indirecta [pues la] adjudicación directa se da cuando la administración trasfiere o adjudica a una entidad los bienes embargados sin convocar a remate”¹⁴⁴.

Aprobada la tasación o siendo innecesaria ésta, el Ejecutor Coactivo convocará a remate de los bienes embargados, sobre la base de las dos terceras partes del valor de tasación¹⁴⁵. Si en la primera convocatoria no se presentan postores, se realizará una segunda en la que la base de la postura será reducida en un 15%. Si en la segunda convocatoria tampoco se presentan postores, se convocará a un tercer remate. Las nuevas disposiciones contenidas en el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señalan, respecto al tercer remate, que tratándose de bienes muebles, no se señalará precio base, por el contrario tratándose de bienes inmuebles, se reducirá el precio base en un 15% adicional. De no presentarse postores, el Ejecutor Coactivo, sin levantar el embargo, dispondrá una nueva tasación y remate bajo las mismas¹⁴⁶.

¹⁴⁴ DANÓS, Jorge, ZEGARRA, Diego. *El Procedimiento de cobranza coactiva*. Gaceta Jurídica Editores, Lima, 1999, p. 249.

¹⁴⁵ En términos similares se desenvuelve el remate en el Proceso Único de Ejecución regulado en el Código Procesal Civil (artículo 736 y ss del Código Procesal Civil)

¹⁴⁶ Cabe precisar que las disposiciones contenidas en el Decreto Supremo N° 135-99-EF (anterior Texto Único Ordenado del Código Tributario) no distinguían entre bienes muebles e inmuebles, ya que únicamente se disponía que: “Si en la segunda convocatoria tampoco se presentan postores, se convocará nuevamente a remate sin señalar precio base”.

CAPÍTULO III

ENFOQUE CONSTITUCIONAL DE LOS MECANISMOS DE PROTECCIÓN DEL CONTRIBUYENTE FRENTE AL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

En el presente capítulo analizaremos los mecanismos de defensa del contribuyente, confrontándolos con las garantías del debido proceso, a efectos de determinar la observancia o no que de las mismas se haya hecho en cada uno de ellos.

1. Cuestiones Preliminares sobre el Debido Proceso

1.1. Antecedentes

El debido proceso se constituye en un mecanismo para resolver los conflictos o incertidumbres que se generan en la sociedad. Por ello, planteado un litigio en el medio social, necesariamente debe resolverse a efectos de evitar violencia, incertidumbre y anarquía, tal como sostiene FOLCO¹⁴⁷. Históricamente, existían diversos medios para resolver litigios, dentro de los cuales podemos mencionar a la *autodefensa*, referido a la defensa de uno mismo, mediante el uso de la fuerza material, que fue criticada por CALAMANDREI¹⁴⁸, quien afirmó que sería la victoria de la prepotencia sobre la justicia; la *autocomposición* como

¹⁴⁷ FOLCO, Carlos María. *Procedimiento tributario. Naturaleza y estructura*. Rubinzal Culzoni Editores. 2004, pp. 29 y 30.

¹⁴⁸ CALAMANDREI, Piero. *Instituciones de Derecho Procesal Civil*, Buenos Aires, 1943, p. 144.

aquella mediante la cual las partes dan solución el conflicto, por medio de la renuncia, transacción o conciliación, y por último *el proceso*, mediante el cual se arriba a la solución de un conflicto con la intervención de un tercero independiente e imparcial, que es un órgano del Estado, con la finalidad de mantener la igualdad entre las partes y arribar a la solución de la controversia.

La fuente original del concepto de proceso justo o debido proceso, aunque no de la expresión *due process of law*, la encontramos en la Carta Magna expedida en 1215 por el rey Juan “sin tierra” de Inglaterra, al hacer referencia a la *law of the land*. En efecto, en su párrafo 39 establece que: “Ningún hombre libre será detenido, hecho prisionero, puesto fuera de la ley o exiliado, ni en modo alguno arruinado, ni iremos ni mandaremos a nadie contra él, excepto medio el juicio de sus pares según la ley de la tierra”.¹⁴⁹

Posteriormente al ser reexpedida la Carta Magna por el rey Eduardo II aparece en ella la expresión inglesa *due process of law* que ha sido traducida a nuestro idioma como debido proceso legal.

1.2. Idoneidad de la expresión “debido proceso”

El Artículo 139 CP señala que: “Son principios de la función jurisdiccional (...) 3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción

¹⁴⁹ Cfr. BUSTAMANTE ALARCÓN, Reynaldo. *Derechos fundamentales y proceso justo*, Ara Editores, Lima, 2010, p. 182.

predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepciones ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación (...).”

En el marco de la teoría de la garantía procesal de los derechos fundamentales, se puede interpretar que la Constitución de 1993 ha consagrado por vez primera como principios y derechos de la función jurisdiccional¹⁵⁰ la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. Sin embargo, no existe en la doctrina ni en la jurisprudencia un criterio constitucional uniforme acerca del alcance y significado de los mismos, debido al origen diverso de ambas instituciones¹⁵¹.

¹⁵⁰ Nuestra Constitución de 1979 en el Título I referido a los Derechos y Deberes Fundamentales de la Persona no hacía referencia expresa al derecho al Debido Proceso Legal o la Tutela Judicial Efectiva por parte de Jueces y Tribunales. Tampoco aparecía nada explícito en el Capítulo IX, Poder Judicial, Título IV, De la estructura del Estado, cuando a partir del Art. 232 se refiere de modo asistemático a las Garantías Constitucionales de la Administración de Justicia. Sin embargo ello no significa que el derecho al Debido Proceso Legal no estuviera reconocido por nuestro texto constitucional, puesto que la ausencia de mención explícita no fue óbice para considerar que dicho Derecho Fundamental existía y era exigible, por lo que podía ser considerado como una Garantía Innominada de la Administración de Justicia consignada en el Art. 233 de la Constitución Política del Estado de 1979, así como en el Art. 3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

¹⁵¹ RUBIO CORREA, Marcial, Estudio de la Constitución Política 1993, Tomo 5, Pontificia Universidad Católica del Perú - Fondo Editorial, Lima, 1999, pp. 47-69. En el mismo sentido, GARCÍA TOMA, Victor, Análisis sistemático de la Constitución

Siguiendo a MONROY GÁLVEZ¹⁵² un primer tema a precisar es si los conceptos que aparecen en la norma antes citada -debido proceso y tutela jurisdiccional- son distintos o se trata de una infeliz tautología o de una necesaria reiterancia¹⁵³.

Por su parte SAENZ DÁVALOS¹⁵⁴ precisa que si la propia Constitución se ha preocupado en distinguir ambos atributos en su artículo 139°, inciso 3, ello responde a que en efecto, se trata de dos cosas perfectamente distintas o cuando menos con características propias; a decir de este autor, la tutela judicial efectiva es procesal y por ende relacionada con el debido proceso por su propia naturaleza de impulso

peruana de 1993, Tomo II, Universidad de Lima, Fondo de Desarrollo Editorial, Lima, 1998, pp. 461-463.

¹⁵² Cfr. MONROY GALVEZ, Juan, “Debido proceso y tutela jurisdiccional”, en GUTIERREZ, Walter (dir.), et. al. La Constitución Comentada: Análisis artículo por artículo, 1ª edición, Gaceta Jurídica, Lima, 2005, pp. 496-498.

¹⁵³ MONROY GALVEZ afirma que es absolutamente obvio que los orígenes históricos de ambos conceptos son distintos y no sólo eso, sino que además, se desarrollaron en contextos históricos distintos, con lo cual, lo que se haga por integrarlos o separarlos tiene que asumir como conocido el dato histórico citado pero no servirse de él para respuesta, porque se estaría reduciendo a niveles de enajenación el contenido jurídico de la discusión. En otras palabras, por razones históricas las categorías tienen origen diferente pero eso no necesariamente las hace distintas. Cfr. MONROY GALVEZ, Juan, “Debido proceso y tutela jurisdiccional”, en GUTIERREZ, Walter (dir.), et. al. La Constitución Comentada: Análisis artículo por artículo, 1ª edición, Gaceta Jurídica, Lima, 2005, p. 496.

¹⁵⁴ Cfr. SAENZ DÁVALOS, Luis, “La Tutela del Derecho al Debido Proceso en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en GARCÍA MARCELO, José (dir.). Revista Peruana de Derecho Constitucional, núm. 1, 1999, pp. 489-490.

jurisdiccional pero es diferente por sus alcances que se expresan al comenzar o al terminar el proceso, pero no durante su trayecto.

Siendo así, cuando un justiciable invoca la tutela judicial es para que la judicatura tome conocimiento del reclamo o petición que éste formula o para que lo resuelto en definitiva por esta, pueda, en efecto, llevarse a ejecución, sin embargo, lo que suceda durante el transcurso o secuela del proceso y los principios y derechos que ante él funcionen serán de exclusiva incumbencia del debido proceso.

Dicho esto, la cuestión que conviene plantear es la de determinar si las expresiones “debido proceso” y “tutela judicial efectiva” se identifican, o por el contrario se diferencian¹⁵⁵. A efectos de brindar respuesta a la interrogante sobre la identidad o diferencia de ambas expresiones recurriremos a lo expresado por nuestro Supremo Intérprete de la Constitución:

La tutela judicial efectiva, en palabras del Tribunal Constitucional, “permite (...) que lo que ha sido decidido judicialmente mediante una

¹⁵⁵ A decir de MONROY GALVEZ “la identidad o diferencia de estas categorías no debe ser producto de un análisis dogmático respecto de lo que tal o cual concepto debe o debería contener, sino más bien debe ser producto de aquello que, desde una perspectiva científica y práctica, constituya una mejor aportación al sistema. Es decir, si la identidad o la diferencia existen, que así sea a partir de la importancia que tal identidad o diferencia producen para concretar los objetivos a obtenerse de la vigencia del ordenamiento jurídico”. Cfr. MONROY GALVEZ, Juan, “Debido proceso y tutela jurisdiccional”, en GUTIERREZ, Walter (dir.), et. al. La Constitución Comentada: Análisis artículo por artículo, 1ª edición, Gaceta Jurídica, Lima, 2005, p. 496.

sentencia, resulte eficazmente cumplido. En otras palabras, con la tutela judicial efectiva no solo se persigue asegurar la participación o acceso del justiciable a los diversos mecanismos (procesos) que habilita el ordenamiento dentro de los supuestos establecidos para cada tipo de pretensión, sino que se busca garantizar que, tras el resultado obtenido, pueda verse este último materializado con una mínima y sensata dosis de eficacia”¹⁵⁶.

Por otro lado, sobre el debido proceso, el Tribunal Constitucional ha manifestado que “significa la observancia de los principios y reglas esenciales exigibles dentro del proceso como instrumento de tutela de los derechos subjetivos”¹⁵⁷.

De lo expuesto por el Tribunal Constitucional, en línea de principio, siguiendo a SAENZ DÁVALOS¹⁵⁸ es posible concluir que: “cuando un justiciable invoca la tutela judicial es para que la judicatura tome conocimiento del reclamo o petición que éste formula o para que lo resuelto en definitiva por esta, pueda, en efecto, llevarse a ejecución, sin embargo, lo que suceda durante el transcurso o secuela del proceso y los principios y derechos que ante él funcionen serán de exclusiva incumbencia del debido proceso”. Sin embargo, a decir de CASTILLO

¹⁵⁶ EXP. N° 0763-2005-AA/TC, de fecha 13 de Abril del 2005. F.J. 6.

¹⁵⁷ EXP. N° 09727-2005-PHC/TC, de fecha 06 de Octubre del 2006. F.J. 7.

¹⁵⁸ Cfr. SAENZ DÁVALOS, Luis, “La Tutela del Derecho al Debido Proceso en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en GARCÍA MARCELO, José (dir.). Revista Peruana de Derecho Constitucional, núm. 1, 1999, p. 490.

CÓRDOVA¹⁵⁹: “[n]o parece ser razonable circunscribir el alcance del derecho fundamental al debido proceso (...) solo al desenvolvimiento de las distintas etapas que lo componen, omitiendo su acto de inicio y de finalización, es decir, la activación del proceso a través de la facultad de acceder a la justicia; y el cierre el cual no solo ocurre con la formulación de la decisión justa, sino con su efectivo cumplimiento”.

Llegados a este punto podemos dar ya una respuesta a la cuestión arriba planteada, de modo que, en palabras de CASTILLO CÓRDOVA: “si con una u otra expresión se está haciendo referencia a una misma realidad, entonces está permitido emplear una u otra de modo indistinto a la hora de hacer referencia al bien humano que subyace y da sentido a este derecho fundamental constitucionalizado, tanto en su dimensión dinámica como en la estática”¹⁶⁰, sin embargo compartimos la opinión del autor cuando señala su preferencia por la expresión debido proceso¹⁶¹.

¹⁵⁹ CASTILLO CÓRDOVA, Luis. “El significado iusfundamental del debido proceso”, en *El Debido Proceso: Estudios sobre derechos y garantías procesales*, Gaceta Jurídica, Lima, 2010, p. 17.

¹⁶⁰ CASTILLO CÓRDOVA, Luis. “El significado iusfundamental del debido proceso”, en *El Debido Proceso: Estudios sobre derechos y garantías procesales*, Gaceta Jurídica, Lima, 2010, p. 18.

¹⁶¹ Entre las razones señaladas por CASTILLO CÓRDOVA encontramos las siguientes: “porque es el nombre que mejor encaja con el bien humano que representa este derecho: sólo a través del procedimiento justo que es proceso debido, será posible satisfacer la exigencia humana esencial de obtener una decisión justa (debida) en un determinado procesamiento, (...) porque es la expresión clásica y mayoritariamente aceptada en la doctrina procesal para hacer referencia a este derecho fundamental”. Cfr. CASTILLO

1.3. Concepto

Ante la cuestión qué es el debido proceso, se puede sostener que el debido proceso constituye el derecho fundamental de “toda persona o sujeto justiciable de invocar al interior del órgano jurisdiccional el respeto de un conjunto de Principios procesales, para que una causa pueda ventilarse y resolverse con auténtica justicia”¹⁶², de modo que “[n]o puede haber (...) proceso judicial que sea calificado de “debido”, “regular”, o “justo” si en él o como consecuencia de él, se vulnera un derecho constitucional”¹⁶³.

Tal como afirma CASTILLO CÓRDOVA, “Cuando el proceso se ha desarrollado según las garantías procesales y fruto de ello se ha obtenido una solución justa, entonces el procesamiento ha sido “justo”, es decir, ha sido “debido” (...) [por el contrario], [s]i no se han respetado las garantías procesales¹⁶⁴ y/o el resultado ha sido una decisión arbitraria

CÓRDOVA, Luis. “El significado iusfundamental del debido proceso”, en *El Debido Proceso: Estudios sobre derechos y garantías procesales*, Gaceta Jurídica, Lima, 2010, p. 18.

¹⁶² EXP. N° 0612-1998-AA/TC, de fecha 9 de abril de 1999, F. J. 2.

¹⁶³ CASTILLO CÓRDOVA, Luis. *Amparo contra resoluciones judiciales: recordatorio de un viejo criterio jurisprudencial*, Análisis y crítica jurisprudencial en Diálogo con la Jurisprudencia N° 99, p. 67.

¹⁶⁴ *Ibidem*. En palabras de CASTILLO CÓRDOVA: “Las garantías procesales no pretenden asegurar el proceso por el proceso, sino que pretenden asegurar la obtención de una solución justa. El proceso y las garantías procesales se presentan sólo como un medio que coadyuva a la consecución de un fin, a saber, la justicia en la solución del caso”.

o desproporcionada, entonces el procedimiento ha sido injusto y por ello indebido.

1.4. Debido proceso como principio y derecho

El debido proceso o procedimiento tiene una doble naturaleza, como lo precisa ADRIAN CORIPUNA¹⁶⁵, por un lado, es un principio constitucional que orienta la función jurisdiccional y, por otro, se constituye en un derecho fundamental. Así el debido proceso como principio inspira el ordenamiento jurídico peruano y exige que todos los poderes públicos, en especial los jueces, así como los ciudadanos en general, coadyuven en la consecución de un proceso justo, a fin de que se desarrolle con todas las garantías procesales de los justiciables contenidos en la Constitución Política. Y el debido proceso como derecho, consiste en garantías del contribuyente al libre acceso a las instancias administrativas y tribunales de justicia, el derecho a un juez competente, independiente e imparcial, el derecho de defensa, a la prueba, a la motivación, a la pluralidad de instancias administrativas y judicial, al plazo razonable del procedimiento y/o proceso tributario, a la resolución fundada en derecho, al derecho a ser oído, al derecho a no declarar contra sí mismo, al cumplimiento de las resoluciones en el plazo señalado por ley o, a falta de dicho plazo, en el menor tiempo posible, entre otras garantías que se desprenden de los antes mencionados.

¹⁶⁵ ADRIAN CORIPUNA, Javier Antonio. *Los principios y derechos del debido proceso en algunos casos de amparo en materia constitucional tributaria. Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria*, Gaceta Jurídica, Lima, 2006, primera edición, pp. 335 y 336.

1.5. El debido proceso como derecho fundamental

Gran parte de la doctrina y la jurisprudencia han convenido en que el debido proceso es un derecho fundamental de toda persona y no sólo un principio o derecho de quienes ejercen la función jurisdiccional. En esa medida, el debido proceso comparte el doble carácter de los derechos fundamentales: es un derecho subjetivo y particular exigible por una persona y, es un derecho objetivo en tanto asume una dimensión institucional a ser respetado por todos, debido a que lleva implícito los fines sociales y colectivos de justicia.

En ese sentido, el debido proceso en tanto derecho fundamental con un doble carácter será oponible a todos los poderes del Estado e incluso a las personas jurídicas. Por ello, el debido proceso de origen estrictamente judicial, se ha ido extendiendo pacíficamente como debido procedimiento administrativo ante las entidades estatales, así como, debido proceso *inter privatos* aplicable al interior de las instituciones privadas.

1.6. Contenido constitucionalmente protegido del derecho al debido proceso

En palabras de CASTILLO CÓRDOVA¹⁶⁶, es posible concluir como contenido esencial del derecho fundamental al debido proceso, primero “la facultad de acceder a la justicia institucionalizada en un Estado”; segundo “el conjunto de elementos que aseguren en la mayor medida de lo posible la justicia de la solución (tales elementos reciben el

¹⁶⁶ CASTILLO CÓRDOVA, Luis. “El significado iusfundamental del debido proceso”, en *El Debido Proceso: Estudios sobre derechos y garantías procesales*, Gaceta Jurídica, Lima, 2010, pp. 18 – 19.

nombre de garantías), y tercero “la exigencia de ejecutoriedad de la solución justa así hallada, debido a que la finalidad del proceso no es la solución por la solución, sino la solución en cuanto superación de una controversia o litigio”.

Como todo derecho fundamental, puede descubrirse en el contenido constitucional del derecho al debido proceso tanto una dimensión formal o adjetiva, así como una dimensión material o sustantiva.

El derecho al debido proceso, como ha señalado en reiterada jurisprudencia el Tribunal Constitucional, comprende, a su vez, diversos derechos fundamentales de orden procesal, de modo que se configura, por así decirlo, un derecho “continente”. De ahí que el Tribunal Constitucional haya afirmado que:

*“En efecto, su contenido constitucionalmente protegido comprende una serie de garantías, formales y materiales, de muy distinta naturaleza, que en conjunto garantizan que el procedimiento o proceso en el cual se encuentre inmersa una persona, se realice y concluya con el necesario respeto y protección de todos los derechos que en él puedan encontrarse comprendidos”*¹⁶⁷.

¹⁶⁷ EXP. N.º 07289-2005-PA/TC, de fecha 03 de Mayo del 2006. F.J. 5.

Mientras que en la dimensión formal, el debido proceso está concebido como un derecho continente que abarca diversas garantías y reglas que garantizan un estándar de participación justa o debida durante la secuela o desarrollo de todo tipo de procedimiento (sea este judicial, administrativo, corporativo particular o de cualquier otra índole), en la segunda de sus dimensiones –dimensión material- exige que los pronunciamientos o resoluciones con los que se pone término a todo tipo de proceso respondan a un referente mínimo de justicia o razonabilidad, determinado con sujeción a su respeto por los derechos y valores constitucionales¹⁶⁸.

A. Dimensión formal o adjetiva del derecho al debido proceso

En virtud de la primera de las mencionadas dimensiones, se ha de reconocer que la categoría jurídica “debido proceso” tiene una *dimensión formal*¹⁶⁹, la misma que comprende un repertorio de derechos que forman parte de su contenido esencial, entre ellos, el derecho al juez natural, el derecho al procedimiento preestablecido, el derecho de defensa, el derecho a la pluralidad de instancias, el derecho a la motivación de las resoluciones, el derecho a los medios de prueba, el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas, etc. La sola inobservancia de cualquiera de estas garantías procesales, como de otras que forman parte del citado contenido, convierte el proceso en irregular legitimando con ello el control constitucional.

¹⁶⁸ EXP. N.º 04509-2011-PA/TC, de fecha 11 de Julio del 2011. F.J. 3.

¹⁶⁹ CASTILLO CÓRDOVA, Luis. Amparo contra resoluciones judiciales: recordatorio de un viejo criterio jurisprudencial, Análisis y crítica jurisprudencial en Diálogo con la Jurisprudencia N° 99, p. 67. La cursiva de la letra es añadida.

B. Dimensión material o sustantiva del derecho al debido proceso

Sin perjuicio de esta dimensión formal se ha reconocido en el derecho al debido proceso una dimensión material, por la cual el juez constitucional se encuentra legitimado para evaluar la razonabilidad y proporcionalidad de las decisiones judiciales, toda vez que el contenido constitucional de un derecho fundamental no se agota en su dimensión formal, sino que abarca una dimensión material o sustantiva, conformada por las garantías procesales *sustantivas* (razonabilidad, proporcionalidad y, en fin, justicia en la decisión final)¹⁷⁰.

Al respecto, BUSTAMANTE ALARCÓN¹⁷¹ señala que el debido proceso sustantivo exige que todos los actos de poder, como normas jurídicas, actos administrativos o resoluciones judiciales inclusive, sean justos, es decir, que sean razonables y respetuosos de los valores superiores, de los derechos fundamentales y de los demás bienes jurídicos constitucionalmente protegidos, a tal punto que su inobservancia debe ser sancionada con la inaplicación de aquel acto o con su invalidez.

Dicho esto, no basta que una sentencia sea dictada con las formas procesales constitucionales y legales para que sea válida, sino, que es necesario que se respete ciertos juicios de valor que hagan objetiva la justicia; porque, *de nada serviría que se hayan respetado las debidas garantías en su tramitación, que los jueces hayan actuado con*

¹⁷⁰ *Ídem*.

¹⁷¹ BUSTAMANTE ALARCÓN, Reynaldo. Derechos Fundamentales y Proceso Justo. ARA Editores, Lima, 2001, p. 205.

*independencia e imparcialidad, que la decisión se haya emitido en un plazo razonable, si ésta no es objetiva y materialmente justa*¹⁷².

1.7. Algunas exigencias del contenido constitucional del derecho al debido proceso

A. Derecho de defensa

Podemos definir al derecho de defensa como el “elemento fundamental del principio general del debido proceso (...) por su carácter de condición necesaria para un acceso efectivo a la justicia”¹⁷³.

La Constitución reconoce el derecho a la defensa en el inciso 14), artículo 139°, estableciendo: “*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*”. Así, en virtud de dicho derecho se garantiza que los justiciables, en la protección de sus derechos y obligaciones, cualquiera que sea su naturaleza (civil, mercantil, penal, laboral, etc.), no queden en estado de indefensión.

En palabras del Tribunal Constitucional: “El contenido constitucionalmente protegido del derecho de defensa queda afectado cuando, en el seno de un proceso judicial, cualquiera de las partes resulta

¹⁷² BUSTAMANTE ALARCÓN, Reynaldo. *Derechos Fundamentales...*, op. cit., p. 41.

¹⁷³ COMISIÓN ANDINA DE JURISTAS. Acceso a la Justicia y Defensoría del Pueblo, Comisión Andina de Juristas - CAJ, Lima, 2001, p. 112.

impedida, por concretos actos de los órganos judiciales, de ejercer los medios necesarios, suficientes y eficaces para defender sus derechos e intereses legítimos”¹⁷⁴.

Asimismo, los principales instrumentos internacionales sobre derechos humanos de los que Perú forma parte, tales como Convención Americana sobre Derechos Humanos (artículo 8°), Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (artículo 14°), Declaración Universal de Derechos Humanos (artículo 10°), no son ajenos a este derecho fundamental:

El artículo 8 de la Convención en su párrafo 1 señala que:

"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".

Al respecto, es importante referir que la Corte Interamericana de Derechos Humanos, mediante Opinión Consultiva¹⁷⁵ ha señalado que: “Este artículo 8 reconoce el llamado " debido proceso legal ", que abarca

¹⁷⁴ EXP. N. ° 05056-2009-PA/TC, de fecha 09 de Agosto del 2010. F.J. 4.

¹⁷⁵ Garantías Judiciales en Estados de Emergencia (Arts. 27.2, 25 y 8 Convención Americana Sobre Derechos Humanos), Opinión Consultiva OC-9/87, 6 de octubre 1987, Corte I.D.H. (Ser. A) No. 9 (1987), párrafo 28.

las condiciones que deben cumplirse para asegurar la adecuada defensa de aquéllos cuyos derechos u obligaciones están bajo consideración judicial”. Por ello, la Corte considera que el antes citado artículo contiene “el 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”¹⁷⁶.

En el ámbito nacional, el Tribunal Constitucional ha reconocido que: “Uno de los derechos constitucionales que forman parte del debido proceso es el derecho de defensa, reconocido en el inciso 14) del artículo 139° de la Constitución. El Tribunal ha declarado que “El debido proceso está concebido como el cumplimiento de todas las garantías y normas de orden público que deban aplicarse a todos los casos y procedimientos existentes en el Derecho” (EXP. N° 071-2002-AA/TC), y que “por virtud de él se garantiza que las personas, en la determinación de sus Derechos y Obligaciones cualquiera [que] sea su naturaleza (civil, mercantil, penal, laboral etc.), no queden en estado de indefensión” (EXP. N° 1230-2002-AA/TC). Dicho derecho garantiza, entre otras cosas, que las personas que intervienen en un proceso tengan la posibilidad de poder presentar las pruebas necesarias para acreditar los hechos que sirven de base a su pretensión”¹⁷⁷.

¹⁷⁶ EXP. N.º 02098-2010-PA/TC, de fecha 22 de Junio del 2011, F.J. 5.

¹⁷⁷ EXP. N.º 1150-2004-AA/TC, de fecha 29 de Abril del 2005, F.J. 6. Este criterio ha sido plasmado en reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional, así por ejemplo tenemos los Expedientes N° 2939-2004-AA/TC, 4972-2006-AA/TC, 1407-2007-AA/TC, entre otros.

Asimismo, es importante señalar que nuestra Ley Orgánica del Poder Judicial hace una alusión al derecho de defensa, en su artículo 7°, al señalar que *“en el ejercicio y defensa de sus derechos, toda persona goza de la plena tutela jurisdiccional, con las garantías de un debido proceso.”*

Observamos pues, que el derecho de defensa se encuentra enraizado como una garantía fundamental que busca la protección de los intereses de la persona.

B. Derecho a la doble instancia

La recurribilidad de las sentencias o pluralidad de instancias es un derecho reconocido en el inciso 6) del artículo 139° de la CP, y tiene por objeto garantizar que las personas, naturales o jurídicas, que participen en un proceso judicial tengan la oportunidad de que lo resuelto por un órgano jurisdiccional sea revisado por un órgano superior de la misma naturaleza, siempre que se haya hecho uso de los medios impugnatorios pertinentes, formulados dentro del plazo legal¹⁷⁸.

Se trata, en estricto, de un derecho que nace a partir de una doble realidad: por un lado, la comprobación de la falibilidad humana, que en el ámbito judicial recae en la persona del juzgador, y por el otro, el hecho, consustancial a la pretensión de las partes de no aceptar la resolución que sea desfavorable a sus propios intereses¹⁷⁹. Por otro lado,

¹⁷⁸ EXP. N° 3261-2005-PA/TC, de fecha 8 de julio de 2005, F.J. 3.

¹⁷⁹ SOLÉ RIERA, Jaume: “El recurso de apelación”, en Revista Peruana de Derecho Procesal, Lima, T. II, marzo de 1998, p. 573.

es necesario precisar que al igual que el derecho a la ejecución de las resoluciones judiciales, el derecho a la pluralidad de instancias forma parte del contenido complejo de otro derecho fundamental, como lo es el debido proceso¹⁸⁰.

Asimismo, cabe mencionar que el artículo 14°, numeral 5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos establece que “toda persona declarada culpable de un delito tendrá derecho a que el fallo condenatorio y la pena que se le haya impuesto sean sometidos a un tribunal superior, conforme a lo prescrito por la ley”. Asimismo, la Convención sobre Derechos Humanos consagra, en su artículo 8°, numeral 2, apartado h, “el derecho de recurrir el fallo ante juez o tribunal superior”. Sin embargo, debemos precisar que la garantía de la doble instancia no se circunscribe a la materia penal –como pareciera desprenderse de los citados instrumentos internacionales–, sino que también se extiende a materias extrapenales (civiles, laborales, fiscales o de cualquier otro carácter)¹⁸¹.

C. Motivación de las resoluciones

El artículo 139°, inciso 3 establece que son principios y derechos de la función jurisdiccional la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional; en consecuencia, cuando el órgano jurisdiccional administra justicia está obligado a observar los principios, derechos y

¹⁸⁰ EXP. N° 0282-2004-AA/TC, de fecha 29 de Octubre del 2004, F.J. 4

¹⁸¹ EXP. N° 00607-2009-PA/TC, de fecha 15 de Marzo del 2010, F.J. 55.

garantías que establece como límites del ejercicio de las funciones asignadas.

La necesidad de que las resoluciones judiciales sean motivadas es un principio que informa el ejercicio de la función jurisdiccional y es al mismo tiempo un derecho constitucional de los justiciables. Mediante la motivación, por un lado, se garantiza que la administración de justicia se lleve a cabo de conformidad con las leyes y, por otro, que los justiciables puedan ejercer de manera efectiva su derecho de defensa.

Con relación al derecho a la debida motivación de las resoluciones, el Tribunal Constitucional ha precisado que “[l]a Constitución no garantiza una determinada extensión de la motivación, por lo que su contenido esencial se respeta siempre que exista fundamentación jurídica, congruencia entre lo pedido y lo resuelto, y que, por sí misma, exprese una suficiente justificación de la decisión adoptada, aun si ésta es breve o concisa”¹⁸².

2. Mecanismos de defensa a la luz del debido proceso en el procedimiento de cobranza coactiva

En el apartado anterior pusimos de manifiesto que el derecho fundamental al debido proceso es un elemento esencial del ordenamiento jurídico, que lo fundamenta, orienta y determina, toda vez que tal derecho, así como el ordenamiento jurídico en su conjunto, en palabras de BUSTAMANTE ALARCÓN “no serían más que simples expresiones

¹⁸² EXP. N° 1291-2000-AA/TC, de fecha 06 de Diciembre del 2001, F.J. 2.

formales si no tuviesen una vigencia efectiva en la realidad, es decir, si no lograsen su realización plena o si frente a cualquier amenaza o vulneración de la que fueren objeto no existiese un mecanismo adecuado para tutelarlos y protegerlos”¹⁸³.

Como apunta HECTOR VILLEGAS¹⁸⁴, el Estado precisa constantemente del dinero que fluye de los tributos, para lograr esos fondos necesita una vía rápida que le permita disponer en el menor tiempo posible de los ingresos que en forma apremiante requiere; sin embargo, atendiendo exclusivamente a dicho interés fiscal se produce un sacrificio excesivo de las posibilidades defensivas de los contribuyentes. Es así como se ha mantenido la tendencia a dotar a la Administración de las prerrogativas necesarias para dar celeridad y eficacia al cobro de las deudas, aunque eso generase, en algunos casos, la vulneración de los derechos de los deudores.

Resulta cuestionable que los mecanismos de defensa contemplados por la norma y que serán materia de análisis a continuación, lejos de reconocer la primacía de los derechos y garantías fundamentales de los administrados sobre las potestades de la Administración Tributaria, refuercen de manera injustificada –por decir lo menos- la posición de la Administración Tributaria, limitando así los derechos de los contribuyentes, siendo que “cada vez que se consagra una potestad

¹⁸³ BUSTAMANTE ALARCÓN, Reynaldo. *Derechos fundamentales y proceso justo*, Ara Editores, Lima, 2010, p. 175.

¹⁸⁴ Cfr. VILLEGAS, Hector Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 9ª edición, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2002, p. 479.

administrativa, el legislador, lejos de imponer los límites necesarios para que su ejercicio se efectúe sin desviaciones, y respetando la línea divisoria impuesta por los derechos y garantías constitucionales, atiende exclusivamente al interés administrativo”¹⁸⁵, dejando cada vez más desprotegido al contribuyente frente a actos de ejecución arbitrarios por parte de la Administración.

Si bien es cierto la prerrogativa reconocida a favor de la Administración de ejecutar coactivamente sus actos halla su justificación en la especial función que cumple, en los distintos intereses públicos tutelados; pretendemos explicar que no debe olvidarse que estos intereses son variados y con relación a los derechos de los administrados adquieren diversos matices e intensidades, razón por la cual los alcances de las prerrogativas no pueden ser establecidas en términos absolutos, ya que los derechos de los administrados adquieren una fuerza distinta en cada caso concreto.

Conviene ahora analizar los mecanismos de defensa del contribuyente frente al procedimiento de cobranza coactiva, confrontando los mismos con las garantías del debido proceso, a efectos de determinar la observancia o no que del debido proceso se haya hecho en cada uno de ellos.

¹⁸⁵ GAMBA VALEGA, César. Régimen Jurídico de los Procedimientos Tributarios en Manual de los Procedimientos y Procesos Tributarios. Ara Editores E.I.R.L, Lima, 2007, p. 77.

2.1. Recurso de Apelación

A. Planteamiento

En el artículo 122 del Código Tributario se contempla que sólo después de terminado el Procedimiento de cobranza coactiva, el ejecutado podrá interponer el recurso de apelación ante la Corte Superior. Por un lado reconoce de manera casi perfecta la revisión judicial, señalando que al resolver la Corte Superior examinará si se ha cumplido el procedimiento conforme a ley. Pero, por otro lado, prohíbe categóricamente que la Corte Superior pueda entrar al análisis del fondo o de la procedencia del procedimiento de cobranza coactiva; además, señala que ninguna acción ni recurso podrá contrariar estas disposiciones. En una línea se liquida una previsión de gran importancia y reduce casi a la nada las garantías de un procedimiento justo para el contribuyente. Lo que concierne, en este momento, es conocer el significado y el alcance de esta norma en relación con el derecho fundamental al debido proceso.

B. Diferencias del recurso de apelación en el procedimiento de cobranza coactiva con el recurso de revisión judicial en el procedimiento de ejecución coactiva

En el ámbito de los gobiernos locales al procedimiento para hacer efectivo el cobro de la deuda se le denomina procedimiento de ejecución coactiva. Por su parte, en el ámbito del gobierno central a dicho procedimiento se le denomina procedimiento de cobranza coactiva. A continuación se desarrollarán las diferencias entre los recursos contemplados en ambos procedimientos.

El proceso de revisión judicial del procedimiento coactivo en el ámbito de los gobiernos locales, es el mecanismo en virtud del cual se discute ante el órgano jurisdiccional la sujeción al ordenamiento del trámite del procedimiento de ejecución coactiva, dicho mecanismo lo encontramos regulado en el artículo 23 de la Ley 26979, bajo la denominación “Revisión Judicial del Procedimiento”. El referente directo de la norma antes señalada, en el ámbito de SUNAT lo encontramos en el artículo 122 del CT, bajo la denominación “Recurso de Apelación”.

En el ámbito del Gobierno Central, si bien el denominado recurso de apelación, contemplado en el artículo 122 del CT “tiene por objeto la contradicción de la legalidad del procedimiento de ejecución coactiva ante una instancia judicial, su procedencia está sujeta al cumplimiento de la condición consistente en la previa terminación del procedimiento de ejecución coactiva, mediante la emisión del correspondiente acto administrativo que así lo declare”¹⁸⁶, condición que no es exigible en el ámbito de los Gobiernos Locales, en el que no es necesaria la conclusión del procedimiento de ejecución coactiva a efectos de interponer la correspondiente demanda.

¹⁸⁶ PEDRESCHI GARCÉS, Willy. “Mecanismos de impugnación o cuestionamiento en el caso de irregularidades en los procedimientos de ejecución coactiva de las obligaciones tributarias de competencia de los gobiernos locales” en *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Palestra, Lima, 2006, p. 813.

El texto original del artículo 23 de la Ley 26979¹⁸⁷, contenía una redacción que si bien omite la errónea calificación de la revisión judicial como un recurso de apelación, mantenía concordancia con lo establecido por el artículo 122 del TUO del CT, al derivarse del artículo 7 del Decreto Ley 17355, el mismo que establecía que:

“Sólo después de terminado el procedimiento que señala este Decreto-Ley y en especial los Artículos 4° y 5°, podrá el ejecutado interponer recurso de apelación para que se eleven los autos a la Corte Superior de la jurisdicción, la cual examinará únicamente si se ha cumplido el procedimiento coactivo conforme a Ley, sin que en tal oportunidad 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 coactivo el Artículo 10° de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

El Juez o Jueces o los miembros del Tribunal que violen esta disposición cesarán en sus cargos y, además, serán pasibles de responsabilidad ante la Administración Pública para el pago de las sumas puestas a cobro

¹⁸⁷ El texto de la norma citada era el siguiente: “Artículo 23.- Revisión judicial del Procedimiento. 23.1. Sólo después de concluido el Procedimiento, el Obligado podrá interponer demanda ante la Corte Superior dentro de un plazo de quince (15) días hábiles de notificada la resolución que pone fin al Procedimiento. 23.2. Al resolver, la Corte Superior examinará únicamente si se ha tramitado el Procedimiento conforme a ley, sin que pueda entrar al análisis del fondo del asunto o de la procedencia de la cobranza o, en su caso, de la procedencia de la obligación de hacer o no hacer”.

coactivo, sin perjuicio de la responsabilidad penal que pudiera comprobarse.

En el caso de demoliciones, que no sean de los casos urgentes que se señala en el Artículo 12 de esta Ley, procederá recurso previo de apelación que resolverá la Corte Superior”.

Sin embargo, dicha concordancia entre ambas normas dejó ser tal al producirse una modificación radical del texto original de la norma, mediante la Ley 28165, haciéndose de este modo evidente que si bien se han originado cambios sobre la facultad de cobranza coactiva de la Administración, estos han seguido caminos diferentes dependiendo del nivel de gobierno al que correspondan las deudas tributarias.

Es así como, en el caso de los tributos del Gobierno Central se ha mantenido la tendencia a dotar a la Administración de las prerrogativas necesarias para dar celeridad y eficacia al cobro de las deudas, sin ponderar, en algunos casos, la vulneración de los derechos de los deudores. En cambio, la puesta en debate de los excesos cometidos por los gobiernos locales motivó las modificatorias introducidas a la Ley 26979 Ley de ejecución coactiva, puestas en vigencia mediante la Ley 28165, que limitaron o disminuyeron las prerrogativas que en materia de cobranza coactiva se mantenían para el Gobierno Central. El Tribunal Constitucional¹⁸⁸ señaló que “las modificaciones introducidas (...) no suprimen la facultad de los gobiernos locales de realizar el cobro de sus acreencias¹⁸⁹, solo (...) [impiden] la ejecución inmediata de las sanciones

¹⁸⁸ EXP. N.º0015-2005-PI/TC, de fecha 05 de enero del 2006, F.J. 20.

¹⁸⁹ En ese sentido, el inciso e) del numeral 16.1 del artículo 16º y el numeral 23.3 del artículo 23º de la Ley N.º 26979, modificados por el artículo 1º de la Ley N.º 28165, no

impuestas por la Administración a fin de evitar a los administrados perjuicios irreparables o de difícil reparación”, puesto que el Estado no podía permanecer inmóvil ante los abusos y arbitrariedades cometidas por los ejecutores coactivos en uso de sus atribuciones, de manera que actuó (a través de la modificación legislativa) dentro de los límites que la Constitución le señala y de conformidad con el principio de unidad del Estado (artículo 43 de la Constitución), y con el deber de promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44 de la Constitución).

Mientras que en el ámbito de los Gobiernos locales los derechos de los deudores tributarios se han establecido como límites para la facultad de cobranza coactiva de la Administración, en el ámbito del Gobierno Central parece ser que la opción del legislador se ha dirigido hacia el camino opuesto.

C. Oportunidad de interposición y efectos de la impugnación

De conformidad con lo establecido por el artículo 122 del CT, el llamado “recurso de apelación” podrá ser interpuesto por el ejecutado únicamente después de terminado el procedimiento de cobranza coactiva, dentro de un plazo de veinte días hábiles de notificada la resolución que pone fin al procedimiento.

vulneran los artículos constitucionales 194° y 195°, referentes a la autonomía y competencia de los gobiernos locales.

En cuanto a sus efectos, a diferencia de lo que ocurre en el proceso de revisión judicial previsto por el artículo 23 de la Ley 26979, no se permite suspender el proceso de cobranza coactiva con la sola presentación de la demanda.

D. Recurso de apelación y debido proceso

Sin duda es fundamental que la Administración Tributaria goce de facultades y potestades suficientes para hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sin embargo, también es fundamental el *control del ejercicio de esa facultad otorgada a la Administración Tributaria*, por parte de los Tribunales¹⁹⁰, la Administración está “sometida *plenamente* (...) a la Ley y al Derecho (...) [y] para que este mandato sea efectivo (...) es necesario que los órganos de control de la Administración – administrativos o jurisdiccionales- puedan fiscalizar en términos *jurídicos* todas las actuaciones administrativas sin excepción cada vez que una persona solicite tutela judicial efectiva de sus derechos e intereses legítimos (artículo 148 CP)”¹⁹¹. En otras palabras, “como cualquier otra potestad administrativa, su ejercicio se encuentra sujeto al

¹⁹⁰ “(...) la fiscalización plena, sin inmunidades de poder, de la actuación administrativa (...) comporta que el control judicial se extienda también al carácter inmediatamente ejecutivo de sus actos”. Sentencia del Tribunal Español 78/1996 de 26 de mayo.

¹⁹¹ GAMBA VALEGA, Cesar. *Régimen Jurídico de los Procedimientos Tributarios en Manual de los Procedimientos y Procesos Tributarios*, Ara Editores, Lima, 2007, p. 104. Cursiva en el original.

ordenamiento jurídico que la justifica y regula, así como a los fines para los que se establece, que son, en última instancia, el interés público”¹⁹².

Siguiendo este orden de ideas, analizaremos el artículo 122 del CT que contempla la revisión judicial del procedimiento de cobranza coactiva, en orden a contrastar la disposición con ambas dimensiones del debido proceso, y la observancia o no que del mismo se haya hecho en la norma. Para cumplir con dicho cometido analizaremos por extractos el antes citado artículo.

D.1. “Sólo después de terminado el Procedimiento el ejecutado podrá interponer recurso de apelación”. Vulneración al debido proceso en su dimensión formal: Derecho de defensa.

Tal como sostiene ARAGONÉS BELTRÁN¹⁹³: “(...) [el] sistema vigente (...) se caracteriza porque el control jurisdiccional queda postergado a otro momento, con un carácter exclusivamente “revisor”, [y] la sensación que se percibe desde el punto de vista del obligado es muy insatisfactoria. En efecto, obsérvese que en muchos casos, *la revisión judicial se realizará una vez cometida la violación del derecho correspondiente resultando irreparable*”. Según este autor sería

¹⁹² ACEBES FERNANDEZ, Matías. *Impugnación de la Providencia de Apremio*, Editorial Bayer Hnos. S.A., Barcelona, 2000, p. 27.

¹⁹³ Si bien la afirmación está razonada para el Derecho español, sus conclusiones resultan plenamente aplicables a nuestro ordenamiento jurídico. ARAGONÉS BELTRÁN, E., *Vía de apremio: eficacia y garantías*, Gaceta Fiscal núm. 110/1993, citado por SERRANO ANTÓN, Fernando, *Oposición a la vía de apremio*, Editorial Aranzadi, Madrid, 1998, p. 216. La cursiva de la letra es añadida.

recomendable que se judicializasen todas las actuaciones administrativas recaudatorias que tuviesen que ver con derechos y garantías fundamentales de los deudores.

En el ámbito de los gobiernos locales en aras de brindar mayores garantías a los administrados se dispuso que la demanda de revisión judicial podrá ser presentada *no sólo después de terminado el procedimiento de cobranza coactiva* sino también cuando se haya ordenado alguna medida cautelar por parte del ejecutor coactivo; de modo que la sola presentación de la demanda suspenderá automáticamente la tramitación del procedimiento de ejecución coactiva; y se levantarán las medidas cautelares que se hubiesen interpuesto¹⁹⁴. Sin embargo, en el caso del Gobierno Nacional, la referida demanda de revisión judicial puede ser presentada únicamente después de terminado el procedimiento de cobranza coactiva, es decir que sólo después de haber efectuado el remate de los bienes del deudor o transferida la propiedad de los mismos a terceros o, por último, adjudicados en pago a la propia Administración Tributaria, recién se puede reclamar ante el

¹⁹⁴ Cabe precisar que si bien es cierto las razones para sustentar las modificaciones introducidas mediante la Ley N° 28165 radicaban en los abusos cometidos por las municipalidades consideramos excesivo que “*tengan que levantarse las medidas cautelares*”, siendo recomendable que las medidas cautelares no se levanten, sino que se mantengan también suspendidas para evitar transferencias fraudulentas a terceros. Si bien se pretende brindar una mayor protección al contribuyente en el ámbito de los Gobiernos Locales, dicha protección no puede ser tal que deje desprotegida a la Administración en el cobro de su deuda, pues no pueden generarse beneficios indebidos para aquellos que pretenden burlar el cumplimiento de sus obligaciones.

Poder Judicial, por aspectos meramente formales y no de procedencia del procedimiento, evidenciándose una clara vulneración al derecho de defensa del deudor tributario. Frente a esta situación nos cuestionamos lo siguiente ¿Se justifica verdaderamente este control *a posteriori*?

En líneas generales, no se justifica este control *a posteriori*. Por tanto, cuando estemos frente a la amenaza cierta e inminente de un derecho fundamental, será preferible atacar la amenaza que esperar la violación efectiva del mismo. Al respecto, tomando en consideración la finalidad que es el aseguramiento de la plena vigencia de los derechos fundamentales, “no cabe duda que una situación de peligro de impedimento del pleno ejercicio de un derecho fundamental es preferible a una situación de efectivo impedimento del ejercicio del derecho fundamental. De forma que, es preferible atacar una amenaza a fin de evitar que la misma se convierta en lesión efectiva, que esperar a que ocurra esa conversión para recién actuar, [por ello] es preferible atacar una resolución administrativa que dispone el ilegítimo cobro coactivo por una obligación tributaria, que atacar las consecuencias de la ejecución misma”¹⁹⁵.

Debido a que nuestro ordenamiento jurídico acoge la naturaleza administrativa en el procedimiento de cobranza coactiva, en palabras de CAMUS GRAHAM “[ello] le otorga una mayor celeridad evitando así la engorrosidad y otras falencias del sistema judicial donde se contradicen

¹⁹⁵ CASTILLO CÓRDOVA, Luis. “La amenaza como modalidad de agresión de los derechos fundamentales” en *Actualidad Jurídica*, N° 175, p. 183.

los Principios de Simplicidad, Celeridad y Eficacia que rigen para la aplicación de los sistemas administrativos”¹⁹⁶, sin embargo, tampoco se puede llegar al extremo de no salvaguardar adecuadamente, las garantías mínimas de un debido proceso, lo cual es constitucionalmente reprochable puesto que ocasiona indefensión al deudor tributario.

D.2. La Corte Superior examinará únicamente si se ha cumplido el Procedimiento conforme a ley

Más que un cuestionamiento a este fragmento de la norma, debe hacerse aquí una precisión, puesto que la expresión “únicamente” puede llevarnos a confusión. Si bien la naturaleza del control por parte de la Corte Superior es un control de legalidad o de juridicidad; ello no debe entenderse estrictamente “como la verificación del ajuste o desajuste, conformidad o disconformidad de la actuación administrativa únicamente a la Ley, sino que esta operación de contraste debe efectuarse con el ordenamiento en su conjunto, pues la Administración no sólo se encuentra sometida plenamente a la Ley, sino también al Derecho”¹⁹⁷.

En ese sentido, cuando la Administración Tributaria ejerce los poderes que el ordenamiento jurídico le atribuye cumple la finalidad constitucional de hacer efectivo el deber constitucional de los contribuyentes de soportar las cargas públicas. Esta finalidad es su fuente de legitimidad, por lo que, como es obvio, esos poderes no pueden ejercerse al margen de los valores consagrados en el texto constitucional,

¹⁹⁶ CAMUS GRAHAM, Dante. *Los procedimientos administrativos...*, ob. cit., p. 209, 210.

¹⁹⁷ GAMBA VALEGA, Cesar. *Régimen Jurídico...*, ob. cit., p. 105

sino que ellos constituyen la base misma de su actuación.

Acorde con lo dicho, el “principio de legalidad” —reconocido en el artículo 45° del texto constitucional (según el cual el poder el Estado se ejerce “con las limitaciones y responsabilidades que *la Constitución y las leyes establecen*”)— no sólo implica una regla de sumisión de la Administración a las normas infraconstitucionales publicadas en el Diario Oficial —como, al parecer, algunos todavía insisten en sostener en el ámbito del Derecho tributario¹⁹⁸—, sino que además alcanza a la Constitución misma, así como a los derechos, valores y principios recogidos en su texto.

Para corroborar lo dicho basta con remitirse al fundamento jurídico 15° de la sentencia del TC N° 3741-2004-AA/TC, en el que se señala expresamente lo siguiente: “(...) el principio de legalidad en el Estado constitucional no significa simple y llanamente la ejecución y el cumplimiento de lo que establece una ley, sino también, y principalmente, su compatibilidad *con el orden objetivo de principios y valores constitucionales*; examen que la administración pública debe realizar aplicando criterios de razonabilidad, racionalidad y proporcionalidad.

¹⁹⁸ En una incomprensible visión del “principio de legalidad, el Código Tributario sólo declara como actos nulos, aquéllos que “sean contrarios a la ley o norma de rango inferior” (artículo 109°.2). Tal como si la Administración sólo estuviera sometida a las normas positivas infraconstitucionales y no a la Constitución. Lo que llama la atención es que la norma bajo comentario no sea un rezago del viejo Código Tributario dictado en el año 1966 sino que se trata de una norma dictada en pleno siglo XXI, nada menos que el 15 de marzo de 2007 (Decreto Legislativo N° 981).

Por esta razón, las posiciones activas (derechos y potestades) y pasivas (obligaciones y deberes) del ciudadano-contribuyente y de la Administración no se derivan sólo de la legalidad (normas infraconstitucionales escritas). No podemos ni debemos interpretarlas conforme a la ley únicamente; sino que, por el contrario, y esto es lo más importante, en nuestro Estado Constitucional de Derecho —dado que la Constitución constituye una “norma jurídica” en sí misma—, es preciso que los principios, valores y bienes contenidos en su texto —o que también se deriven implícitamente del mismo— sean aplicados directamente por todos los operadores jurídicos sin excepción cada vez que surge alguna cuestión originada por la aplicación de los tributos que deba dilucidarse. En tal sentido, hoy más que nunca, considerando las inagotables necesidades recaudatorias del Estado, urge que en el Estado Constitucional de Derecho las complejas relaciones entre el fisco y los contribuyentes sean reinterpretadas a la luz de lo que establece el texto constitucional.

**D.3. “La Corte Superior no entrará al análisis de fondo”:
¿Vulneración al debido proceso en su dimensión material?**

Otra de las cuestiones señaladas, materia de análisis, es la prohibición de revisar el fondo en el Recurso de apelación. Al respecto Jorge DANÓS y Diego ZEGARRA señalan que: “[d]icha limitación se justifica en tanto que (...) las cuestiones que atañen a la legalidad o procedencia de las obligaciones de naturaleza pública susceptibles de ejecución se discuten mediante los recursos o procesos judiciales

establecidos para dicho propósito por la ley, y no recién cuando son materia de ejecución coactiva”¹⁹⁹.

Como sabemos, el procedimiento de cobranza coactiva es un procedimiento de ejecución –no cognitivo-, por tanto, no son admisibles las discrepancias que el deudor promueva sobre el nacimiento o contenido de la obligación tributaria, puesto que dichas controversias debieron solventarse en su correspondiente momento mediante la reclamación, apelación, o mediante el proceso contencioso-administrativo, si pudiendo ser impugnada la liquidación en su tiempo y forma el contribuyente no lo hizo (derecho de defensa) ésta quedó firme y consentida²⁰⁰.

Por tanto, mediante la demanda de revisión judicial no podrá cuestionarse el fondo del asunto porque no es la vía destinada para tal fin. Podrá discutirse la liquidación del tributo mediante el Procedimiento Contencioso Tributario: a) La reclamación ante la Administración Tributaria, b) La apelación ante el Tribunal Fiscal, la resolución que expida el Tribunal Fiscal agota la vía administrativa; sin embargo a su vez dicha resolución podrá impugnarse mediante el Proceso Contencioso Administrativo.

De este modo, consideramos que si se justifica que la Corte Superior no revise lo referido a la propia liquidación del tributo o

¹⁹⁹ DANÓS, Jorge, ZEGARRA, Diego. *El Procedimiento de cobranza coactiva*. Gaceta Jurídica Editores, Lima, 1999, p. 243.

²⁰⁰ Cfr. SERRANO ANTÓN, Fernando. Oposición..., ob. cit., p. 71.

contenido de la misma. Al menos en línea de principio “no pueden traerse al procedimiento ejecutivo los problemas, conflictos y litis que se hayan planteado en vía de gestión, razón por la cual la providencia de apremio no puede ser impugnada por las razones que se hayan esgrimido contra los actos de liquidación tributaria o determinación de ingresos de Derecho Público”²⁰¹. Lo que debió discutirse en la etapa que concierne a la declaración del derecho a cobrar –fase declarativa- no puede trasladarse a la etapa que concierne a la ejecución de ese derecho previamente declarado –fase ejecutiva-²⁰². A modo de ejemplo, el Tribunal Supremo Español mediante Sentencia de fecha 27 de julio de 1994²⁰³, sostiene que el principio de seguridad jurídica impide la posibilidad de debatir indefinidamente las discrepancias que puedan suscitarse entre los sujetos de la relación jurídica tributaria y, en particular, determina como lógica consecuencia que iniciada la actividad de ejecución en virtud de un título adecuado, no puedan trasladarse a dicha fase las cuestiones que debieron solventarse en la fase declarativa.

Por lo expuesto, es posible afirmar, al menos en línea de principio, que la limitación de revisar el fondo no constituye una vulneración al

²⁰¹ Cfr. Sentencia del Tribunal Supremo Español de 26 de abril de 1996 (RJ 1996, 8595). En idéntico sentido se han pronunciado las Sentencias de 24 de noviembre de 1995 (Ar. 8535), 2 diciembre de 1994 (Ar. 9843), entre otras sentencias del Tribunal Supremo Español.

²⁰² Cfr. ROBLES MORENO, Carmen del Pilar, RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier, VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker, BRAVO CUCCI, Jorge. *Código Tributario. Doctrina y Comentarios*, Pacífico Editores, Lima, 2009. p. 673.

²⁰³ Cfr. TF número 45/1994

debido proceso, puesto que la discusión del gravamen por parte del contribuyente se da precisamente antes de iniciar el procedimiento de cobranza coactiva; por ello, si el contribuyente no entabla ninguna acción contra el tributo u obligación tributaria principal y lo paga voluntariamente o la obligación tributaria se extingue de otro modo, el cobro coactivo no se presentará²⁰⁴.

D.4. “La Corte Superior no entrará al análisis de procedencia del procedimiento”: Vulneración al debido proceso en su dimensión formal: Derecho de defensa.

Tal como señala MARTIN QUERALT –respecto al procedimiento de apremio²⁰⁵, semejante a nuestro procedimiento de cobranza coactiva– “(...) es posible discutir (...) sólo la procedencia del procedimiento y los vicios y defectos en que se hubiera podido incurrir al desarrollarlo”²⁰⁶. Al igual que en el ordenamiento español, en nuestro ordenamiento sí debería permitirse entrar al análisis de la procedencia del procedimiento de cobranza coactiva y no proscribirlo de modo tal, es cierto que estamos frente a un procedimiento ejecutivo, sin embargo esto no es óbice para

²⁰⁴ Cfr. YACOLCA ESTARES, Daniel Irwin. *El Derecho Procedimental y Procesal Tributario en Manual de los Procedimientos y Procesos Tributarios*, Ara Editores, 2007, p. 62.

²⁰⁵ Este es el nombre con el que se conoce en el Derecho Español al procedimiento de cobranza coactiva.

²⁰⁶ Cfr. QUERALT, Juan Martín; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel; LOPEZ TEJERIZO, José M. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Tecnos, Madrid, 2008, p.511.

impedir a la Corte Superior entrar al análisis de la procedencia del procedimiento de cobranza.

Tratándose de una orden de pago, se ha establecido como criterio vinculante que: “Procede la cobranza coactiva de una orden de pago cuya reclamación ha sido declarada inadmisibile por la Administración en los casos en que el deudor tributario haya interpuesto recurso de apelación en el plazo de ley”²⁰⁷. Es decir, pese a que el contribuyente ha presentado oportunamente reclamación o apelación contra la orden de pago que contiene la deuda tributaria puesta en cobranza, procede la cobranza coactiva²⁰⁸. Si bien es cierto, un valor como la orden de pago –emitida generalmente a partir de la autoliquidación sujeta a verificación y también por actos de la Administración ante ciertas omisiones del contribuyente- debe constituir, y de hecho así lo es, un instrumento de mayor facilidad para el cobro por la Administración Tributaria, también es cierto que el propio legislador, en el numeral 3, inciso a) del artículo 119 del CT, ha considerado que pueden existir circunstancias que determinen la improcedencia de su cobranza. Así, el Código Tributario

²⁰⁷ Acuerdo de Sala Plena N° 2006-24.

²⁰⁸ Dicho acuerdo de Sala Plena se sustenta en el numeral 1 del inciso b) del artículo 119° del Código Tributario que establece que “el ejecutor coactivo deberá dar por concluido el procedimiento, levantar los embargos y ordenar el archivo de los actuados cuando se hubiera presentado oportunamente reclamación o apelación contra la resolución de determinación o resolución de multa que contenga la deuda tributaria puesta en cobranza”. Al no hacerse referencia a las órdenes de pago, en consecuencia, no procede la suspensión ni conclusión del procedimiento de cobranza coactiva de la deuda tributaria contenida en una orden de pago por el hecho de encontrarse en trámite la apelación de la resolución que declaró inadmisibile su reclamación.

dispone que excepcionalmente, tratándose de órdenes de pago, debe suspenderse temporalmente el procedimiento cuando medien circunstancias que evidencien que dicha cobranza podría ser improcedente, sin embargo nuestro Código Tributario no ha regulado más allá de dicha disposición, por lo que la existencia de estas circunstancias debe ser evaluada por el ejecutor coactivo caso por caso. Tratándose de órdenes de pago –a diferencia de lo que ocurre con las resoluciones de multa y resoluciones de determinación- se le está dando a la Administración la posibilidad de realizar ejecuciones coactivas en caso de deudas cuya procedencia no ha sido aun debidamente comprobada.

El Poder Judicial sólo se pronunciará sobre la validez formal del referido procedimiento -cuestiones meramente formales- y *en ningún caso sobre la procedencia del procedimiento de cobranza*. Sólo después de haber efectuado el remate de los bienes del deudor o transferida la propiedad de los mismos a terceros o, por último, adjudicados en pago a la propia Administración Tributaria, recién se puede reclamar ante el Poder Judicial, por aspectos meramente formales y no de procedencia del procedimiento. Esta disposición vulnera el debido proceso en su dimensión formal, al prohibir revisar la procedencia del procedimiento.

La prohibición de revisar la procedencia de la cobranza vulnera el derecho de defensa del contribuyente, más aún “[en] un sistema defectuoso de recaudación, [que] origina errores u omisiones de imputación de créditos en las cuentas, generando saldos erróneos que pueden dar lugar al inicio de acciones de cobranza improcedentes; lo que supone, además del costo de oportunidad de los recursos, el deterioro de

la imagen de la administración”²⁰⁹. Es acertada la afirmación de los autores, respecto a los efectos que originaría el inicio de acciones de cobranza improcedentes, sin embargo, se deja de lado algo esencial –el detrimento en los derechos fundamentales del administrado y los daños irreparables que se pueden ocasionar producto de una cobranza improcedente-.

En el ámbito tributario, la ejecución coactiva incide sobre el patrimonio del administrado, por ello, la posibilidad de colocarlo en la situación donde estaba antes de la ejecución del acto da la apariencia de impactar en menor medida sobre el derecho involucrado; pero esto no es del todo cierto, puesto que no se trata únicamente de devolverle al administrado el monto indebidamente cobrado con los respectivos intereses; ni siquiera la devolución de lo cobrado indebidamente, con los respectivos intereses garantiza necesariamente la reparación del daño causado, incluso analizando el tema en términos meramente económicos. Además, muchas veces puede generar la vulneración de intereses de difícil reparación, en determinados casos los intereses afectados por la ejecución del acto tributario no serán únicamente los del deudor, sino que también pueden afectarse intereses de terceros, esta ejecución improcedente puede afectar tanto al administrado –colocándolo indebidamente en una situación de insolvencia o afectando su derecho al

²⁰⁹ GARCÍA RÍOS, José Luis; VASQUEZ HIDALGO, Rosa M. *Documentos de Trabajo SUNAT. Apuntes sobre Cobranza Coactiva*, Instituto de Administración Tributaria, Lima, 1995. p. 9.

honor- o a terceros –como por ejemplo a los trabajadores afectados por el cierre de la empresa-²¹⁰.

D.5. “Ninguna acción ni recurso podrá contrariar estas disposiciones, ni aplicarse contra el Procedimiento de cobranza coactiva el Artículo 13° de la Ley Orgánica del Poder Judicial”

Este extracto de la norma está referido a la prohibición de aplicar contra el Procedimiento de cobranza coactiva el Artículo 13° de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Al prohibirse expresamente la aplicación del artículo 13° de la Ley Orgánica del Poder Judicial²¹¹, se impide que se suspenda el procedimiento de cobranza coactiva, siendo 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; es más el artículo 119° del Código Tributario no contempla la suspensión del procedimiento cuando se haya presentado oportunamente

²¹⁰ Cfr. CHIRI GUTIERREZ, Isabel. “La facultad de cobranza coactiva de la Administración Tributaria y los derechos de los contribuyentes” en Actualidad Jurídica, N° 159, febrero del 2007, p. 201, 202.

²¹¹ Artículo 13.- Cuestión contenciosa en procedimiento administrativo.- 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 aquel 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 conducta de la autoridad administrativa provoca conflicto, éste se resuelve aplicando las reglas procesales de determinación de competencia, en cada caso.

el recurso de reclamación, apelación o demanda contencioso-administrativa, que se encuentre en trámite –se contemplaba en el inciso d) antes de su modificación por el Artículo 56 del Decreto Legislativo N° 953-.

Al respecto, el Tribunal Constitucional, estableció que: “el derecho a la tutela jurisdiccional no sólo implica el derecho de acceso a la justicia y el derecho al debido proceso, sino 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. (...) 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 (...)”²¹².

Por tanto, podemos concluir que, tal y como está regulado, el recurso de apelación contemplado por el artículo 122 del CT no constituye un mecanismo eficaz de defensa para el contribuyente, lo que

²¹² EXP. N.º 2054-2006-PA/TC, de 28 de marzo de 2007.

puede llevar a situaciones de abuso, por lo que instamos a un pronto cambio legislativo en aras de salvaguardar la justicia y el equilibrio tributario.

2.2. Proceso Constitucional de Amparo

El debido proceso es un derecho fundamental cuya violación constituye el supuesto para interponer un amparo, ello porque si una decisión o resolución lesiona un derecho constitucional, el Tribunal Constitucional puede controlar dichas resoluciones y decisiones, siempre y cuando se hayan agotado todos los recursos utilizables dentro del proceso mismo y que la autoridad se haya negado a admitir el recurso.

A. Cuestiones Generales

El amparo constitucional es una garantía constitucional que permite al administrado plantear como pretensión la salvación de un derecho fundamental agredido en su contenido esencial por una decisión de cualquier funcionario público.

Tal como lo señala el artículo 1 del Código Procesal Constitucional, la finalidad del amparo consiste en “proteger derechos constitucionales, reponiendo las cosas al estado anterior a la violación o amenaza de violación de un derecho constitucional (...)”. La principal función del proceso de amparo es la tutela del contenido constitucionalmente protegido de los derechos fundamentales, y si bien es cierto es en la Constitución donde estos derechos encuentran su desarrollo, la lista que los enuncia no es taxativa, más aún cuando la propia norma suprema en su artículo 3 señala: “*La enumeración de los*

derechos establecidos en este capítulo no excluye los demás derechos que la Constitución garantiza, ni otros de naturaleza análoga o que se fundan en la dignidad del hombre, o en los principios de soberanía del pueblo, del Estado democrático de derecho y de la forma republicana de gobierno”.

Conviene ahora analizar la procedencia del amparo. Según el artículo 2° del CPC procederá el amparo y en general, los procesos constitucionales, por agresión a los derechos constitucionales, pudiendo estas agresiones tomar la forma de violación efectiva o amenaza cierta e inminente.

El TC ha tenido oportunidad de resolver demandas de amparo presentadas por los contribuyentes, especialmente relevante es la Sentencia recaída en el Expediente N° 03417-2011-PA/TC, de fecha 24 de octubre del 2011, dictada en un proceso de amparo seguido contra la SUNAT y el Tribunal Fiscal, cuya pretensión fue que se deje sin efecto un procedimiento de cobranza coactiva iniciado respecto de órdenes de pago giradas por la SUNAT, no obstante haberse interpuesto el recurso de reclamación oportunamente.

En este caso el TC declaró improcedente la demanda por considerar que para la protección del derecho constitucional invocado existe una vía igualmente satisfactoria, siendo esta el proceso de revisión judicial previsto en el artículo 23 de la Ley N° 26979 - Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva. La decisión del Supremo intérprete de la Constitución nos lleva a plantearnos la siguiente cuestión: ¿El proceso de

revisión judicial previsto en el artículo 23 de la Ley N° 26979 es aplicable para la revisión de los procesos coactivos seguidos por la SUNAT?

La respuesta que obtengamos a esta cuestión nos permitirá resolver también esta otra pregunta: ¿Constituye la revisión judicial del procedimiento de cobranza coactiva una vía igualmente satisfactoria? A la solución de estas cuestiones se destinarán las páginas siguientes, para lo cual primero se expondrán los argumentos del Supremo intérprete de la Constitución, y posteriormente pasaremos a poner sus distintas argumentaciones bajo análisis.

B. Posición del Tribunal Constitucional al resolver demandas de amparo relacionadas a procedimientos de cobranza coactiva

En la sentencia recaída en el Expediente N° 03417-2011-PA/TC, el Tribunal Constitucional resolvió declarar improcedente la demanda, principalmente porque, “al haberse determinado que la revisión judicial establecida en el artículo 23° de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva Nro. 26979, es una vía igualmente satisfactoria para es[e] tipo de casos, debe desestimarse la (...) demanda”²¹³

De modo general, el Tribunal fundamentó su decisión precisando que el artículo 5°, inciso 2, del Código Procesal Constitucional prevé que los procesos constitucionales son improcedentes cuando existan vías procedimentales específicas, igualmente satisfactorias, para la protección

²¹³ EXP. N° 3417-2011-PA/TC, de fecha 24 de octubre del 2011, F.J. 8.

del derecho constitucional vulnerado. Así, “[e]l Tribunal Constitucional ha interpretado esta disposición en el sentido de que el proceso de Amparo “ha sido concebido para atender requerimientos de urgencia que tienen que ver con la afectación de derechos directamente comprendidos dentro de la calificación de fundamentales por la Constitución. Por ello, si hay una vía efectiva para el tratamiento de la temática propuesta por el demandante, esta no es la excepcional del Amparo que, como se dijo, constituye un mecanismo extraordinario” (EXP. N° 4196-2004-AA/TC, fundamento 6)”²¹⁴.

Más concretamente, haciendo referencia a un caso que, a criterio del Tribunal, resulta similar al analizado, señala: “Que tal como lo dispuso el Tribunal Constitucional en la Resolución recaída en el Expediente N.º 02612-2008-PA/TC, criterio aplicable al presente caso por tratarse de una situación similar, resulta de observancia el artículo 23º de la Ley 26979, del Procedimiento de Ejecución Coactiva”²¹⁵.

Con respecto a lo dispuesto por el artículo 23 y 16 de la Ley de Ejecución Coactiva, ha dicho el mencionado Tribunal que: “en virtud de estas disposiciones, el recurrente se encuentra facultado para solicitar la revisión judicial de dicho procedimiento en el proceso contencioso administrativo, por cuanto: a) resulta ser una vía procedimental específica, en tanto proceso que tiene por objeto la revisión de la regularidad y el cumplimiento de las normas previstas para la iniciación y

²¹⁴ EXP. N° 3417-2011-PA/TC, de fecha 24 de octubre del 2011, F.J. 4.

²¹⁵ *Ibidem*, F.J. 6.

el trámite del procedimiento de ejecución coactiva; y, b) es una vía igualmente satisfactoria, pues por su sola interposición conlleva la suspensión automática del procedimiento de ejecución coactiva, según lo prevé el inciso 3 del artículo mencionado, así como el levantamiento de medidas cautelares que se hubiesen trabado, de acuerdo con el artículo 16, inciso 5, de la norma comentada; siendo esta justamente la situación del recurrente, tal como lo expresa en su apelación”²¹⁶

B.1. Crítica a la posición del Tribunal Constitucional

En el fundamento séptimo de la sentencia materia de análisis, el Tribunal Constitucional realiza un análisis respecto a lo dispuesto por el artículo 23 y 16 de la Ley de Ejecución Coactiva. Así, en las referidas normas se indica:

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:

(...)

23.2 El proceso de revisión judicial será tramitado mediante el proceso contencioso administrativo de acuerdo al proceso sumarísimo previsto en el artículo 24° de la Ley que regula el proceso contencioso

²¹⁶ *Ibídem*, F.J. 7.

administrativo, sin perjuicio de la aplicación de las disposiciones previstas en el presente artículo.

23.3 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 presente ley.

Artículo 16.- Suspensión del procedimiento

(...)

16.5 Suspendido el Procedimiento, se procederá al levantamiento de las medidas cautelares que se hubieran trabado.

El Tribunal precisa que, en virtud de estas disposiciones, el recurrente se encuentra facultado para solicitar la revisión judicial prevista en el artículo 23 de la Ley N 26979, realizando para ello un análisis de las disposiciones pertinentes de dicha norma, conforme se ha expuesto precedentemente.

Según se vio, entre las razones que ha invocado el Tribunal Constitucional para sustentar su decisión, se encuentra el considerar que, tal como lo dispuso en la Resolución recaída en el Expediente N.º 02612-2008-PA/TC -a su criterio- aplicable al caso por tratarse de una situación similar, resulta de observancia el artículo 23º de la Ley 26979, del Procedimiento de Ejecución Coactiva.

Se puede apreciar cómo el Tribunal Constitucional incurre en un error al considerar que el proceso de revisión judicial previsto en el artículo 23 de la Ley N° 26979 es aplicable para la revisión de los procesos coactivos seguidos por la SUNAT, toda vez que dicha revisión judicial es únicamente aplicable para aquellos procesos de ejecución coactiva seguidos por órganos del Estado distintos a la SUNAT.

Dos son las razones fundamentales para rechazar este argumento del Tribunal Constitucional. La primera consiste en que la Ley N° 26979 regula los procesos de cobranza coactivas seguidos por entidades de la administración pública nacional, regional y local, distintos a la SUNAT²¹⁷, pues dicha norma “ha considerado dos procedimientos en su texto, tanto el referido a la ejecución coactiva de obligaciones no tributarias²¹⁸ como a las que se circunscriben al cobro de obligaciones de naturaleza tributaria²¹⁹ de los gobiernos locales”²²⁰. La segunda razón

²¹⁷ Con la Ley N° 26979 se diferenciaron las reglas del procedimiento de cobranza de tributos municipales respecto de los demás ingresos de carácter público, con ello se le dio una regulación independiente al cobro de las deudas tributarias administradas por los Gobiernos Locales diferente a la contenida en el Código Tributario.

²¹⁸ Conforme lo dispone el artículo 8 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 26979: “El presente capítulo es de aplicación exclusiva para la ejecución de Obligaciones no tributarias exigibles coactivamente, provenientes de relaciones jurídicas de derecho público”.

²¹⁹ Conforme lo dispone el artículo 24 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 26979: “Las normas contenidas en el presente capítulo se aplicarán exclusivamente al Procedimiento correspondiente a obligaciones tributarias a cargo de los Gobiernos Locales”.

consiste en que el procedimiento de ejecución coactiva que debe seguir la SUNAT se encuentra regulado en el Libro III, Título III, artículos 114 al 123 del Código Tributario. Es así, que el artículo 122 del citado Código, regula el proceso de revisión judicial, bajo la denominación de Recurso de Apelación.

El Supremo intérprete de la Constitución incurre por tanto en error, pues deniega un amparo, al considerar indebidamente que en el caso de autos resulta de aplicación el proceso de revisión judicial previsto en el artículo 23 de la Ley N 26979.

B.2. Posterior aclaración del Tribunal Constitucional

a. Contenido de la aclaración

El Tribunal Constitucional expidió el día 25 de noviembre del 2011, una resolución aclaratoria de la sentencia al Expediente N° 03417-2011-PA/TC²²¹, en atención a la solicitud de aclaración presentada por don Héctor Castillo Figueroa en representación de la SUNAT. El recurrente manifestó que, tratándose de procedimientos de ejecución coactiva sobre deudas administradas por el Gobierno Central, recaudadas

²²⁰ DANÓS ORDOÑEZ, Jorge; ZEGARRA VALDIVIA, Diego. *El procedimiento de ejecución coactiva*, Gaceta Jurídica Editores, 1ª edición, Lima, 1999, p. 12.

²²¹ En el Código Procesal Constitucional se ha establecido que: “[c]ontra las sentencias del Tribunal Constitucional no cabe impugnación alguna. En el plazo de dos días a contar desde su notificación o publicación tratándose de las resoluciones recaídas en los procesos de inconstitucionalidad, el Tribunal, de oficio o a instancia de parte, puede aclarar algún concepto o subsanar cualquier error material u omisión en que hubiese incurrido” (artículo 121).

y administradas por la SUNAT, son de aplicación exclusiva las disposiciones contenidas en el Código Tributario; sin embargo, en el considerando 6 de la resolución de autos, se indica que es aplicable el criterio establecido en el Expediente Nro. 02612-2008-PA/TC, por tratarse de una situación similar, disponiendo la observancia de la Ley de Ejecución Coactiva, que regula lo relativo a tal procedimiento pero solamente para los tributos administrados por los gobiernos locales.

En esta resolución aclaratoria el Tribunal Constitucional señala, en su fundamento cuarto, que: “efectivamente, el Código Tributario establece y regula entre sus procedimientos, el de ejecución coactiva, que, para el caso de deudas provenientes de tributos administrados por el Gobierno Nacional y recaudados por la SUNAT, resulta aplicable, precisamente tal normativa”²²².

A partir de aquí se reafirma el Tribunal en que: “más allá de ello, lo que el Tribunal Constitucional ha argumentado en la resolución de autos es que la demanda se declaró improcedente en virtud de artículo 5, inciso 2) del Código Procesal Constitucional”²²³

Pero precisa que: "el propio Código Tributario, al igual que la Ley de Ejecución Coactiva, establece en su artículo 122°, la existencia de un recurso de apelación ante la Corte Superior dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la resolución que pone fin al

²²² EXP. N° 3417-2011-PA/TC, de fecha 25 de noviembre del 2011, F.J. 4.

²²³ EXP. N° 3417-2011-PA/TC, de fecha 25 de noviembre del 2011, F.J. 5.

procedimiento de cobranza coactiva. En tal sentido, debe aclararse la resolución, entendiéndose que la legislación aplicable al presente caso es la del Código Tributario"²²⁴.

b. Crítica a la resolución aclaratoria

Una valoración crítica de la resolución aclaratoria nos lleva a concluir que con la misma el Tribunal Constitucional termina por incurrir en un error aún mayor, pues no se trata únicamente de "aclarar" que la legislación aplicable es la del Código Tributario, toda vez que para declarar improcedente el amparo se efectuó el análisis del artículo 23 de la Ley de Ejecución Coactiva, precisando al respecto que: "b) es una vía igualmente satisfactoria, pues por su sola interposición conlleva la suspensión automática del procedimiento de ejecución coactiva, según lo prevé el inciso 3 del artículo mencionado, así como el levantamiento de medidas cautelares que se hubiesen trabado, de acuerdo con el artículo 16, inciso 5, de la norma comentada"²²⁵, siendo que la vía prevista en el artículo 122 del Código Tributario no constituye una vía igualmente satisfactoria, ya que esta solo se puede iniciar una vez que haya concluido el procedimiento de cobranza coactiva, esto es, una vez que la agresión al derecho constitucionalmente protegido se haya consumado.

Existe una clara diferencia entre el proceso de revisión judicial previsto por el artículo 23 de la Ley N° 26979 con lo señalado en el artículo 122 del Código Tributario, pues el primero permite suspender el

²²⁴ EXP. N° 3417-2011-PA/TC, de fecha 25 de noviembre del 2011, F.J. 5.

²²⁵ EXP. N° 3417-2011-PA/TC, de fecha 24 de octubre del 2011, F.J. 7.

proceso de ejecución coactiva con la sola presentación de la demanda; lo cual no sucede en el segundo caso.

En efecto, a la luz de los preceptos constitucionales en su sentencia recaída en el Expediente N° 03417-2011-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha incurrido en un error al denegar el amparo, toda vez que conforme se ha explicado precedentemente la vía prevista en el artículo 122 del Código Tributario no constituye una vía igualmente satisfactoria, existiendo una clara diferencia entre el proceso de revisión judicial previsto por el artículo 23 de la Ley N° 26979 y el contemplado por el artículo 122 del Código Tributario.

Por tanto, podemos concluir que si bien por su naturaleza jurídica el proceso de amparo debería constituir un mecanismo para la defensa del contribuyente, lo cierto es que, por erróneas interpretaciones del Supremo Intérprete de la Constitución, dicho proceso no cumple adecuadamente su finalidad de protección y defensa de los derechos del contribuyente.

B.3 ¿Recurso de apelación contemplado por el artículo 122 del CT: vía igualmente satisfactoria?

Conforme ha quedado establecido en los apartados precedentes, el Tribunal Constitucional se equivoca cuando -intentando corregir su error- en su resolución aclaratoria únicamente señala que la legislación aplicable es la del Código Tributario sin realizar el más mínimo análisis respecto a si la vía contemplada por el artículo 122 del CT efectivamente constituía una vía igualmente satisfactoria; siendo esencial dicho análisis, toda vez que el análisis del Tribunal para declarar la improcedencia de la

demanda de amparo se construyó con base en el precepto legal contenido en el artículo 23 de la Ley de Ejecución Coactiva, y no en el artículo 122 del CT.

A continuación analizaremos si realmente el recurso de revisión judicial del artículo 122 del CT (denominado de manera incorrecta “recurso de apelación” en el Código Tributario) efectivamente constituye una vía igualmente satisfactoria, y que por tanto correspondía que se declare la improcedencia de la demanda.

En este apartado debemos precisar que sólo analizaremos la causal de improcedencia del amparo que tiene relación directa con el caso que venimos analizando.

Veamos, el inciso segundo del artículo 5 del CPConst establece: *“No proceden los procesos constitucionales cuando: 2. Existan vías procedimentales específicas, igualmente satisfactorias, para la protección del derecho constitucional amenazado o vulnerado (...)”*. Esta causal tiene su fundamento en la naturaleza excepcional²²⁶ de este tipo de procesos, respondiendo a una tutela de urgencia, consecuencia del altísimo valor de los bienes humanos que se protegen. Por ello, si existe

²²⁶ Cabe precisar que la Ley 23506, permitía al demandante acudir a la vía ordinaria o al proceso constitucional. El artículo 6 inciso 3) disponía que el afectado de un derecho constitucional podía elegir entre ir a la vía judicial ordinaria, o la vía procesal constitucional en salvación de su derecho teniendo siempre presente que si se decidía siempre por la primera ya no podía ir a la constitucional. En esta ley las acciones de garantía no eran excepcionales sino alternativas.

un proceso ordinario que satisface la pretensión del accionante con la misma urgencia y eficacia que la demanda de amparo, ésta será declarada improcedente. El Tribunal Constitucional²²⁷ ha establecido que si existe un proceso cuya finalidad también es la de proteger un derecho constitucional presuntamente lesionado y este es igualmente idóneo para tal fin, el demandante debe acudir a dicho proceso.

Será sumamente importante que el operador jurídico valore adecuadamente la existencia o no de una vía igualmente satisfactoria, ya que si bien no se debe llegar al extremo de un fenómeno de “amparización”, en virtud del cual el justiciable se aprovecha indebidamente la tutela procesal constitucional, para plantear reclamaciones que en realidad nada tienen que ver con la protección de derechos fundamentales, también es cierto que alegando la existencia de vías igualmente satisfactorias muchas veces de manera indebida se declara la improcedencia de acciones de amparo, desvirtuando por completo su finalidad de protección y defensa de los derechos fundamentales.

a. Vía procedimental de naturaleza judicial

Para que el recurso de apelación contemplado por el artículo 122 del CT pueda ser considerado como una vía igualmente satisfactoria y configurarse como una alternativa válida al amparo de modo que permita la plena defensa de los derechos del administrado, debe ser en primer lugar una vía de naturaleza judicial, “[e]n ningún caso este artículo 5.2

²²⁷ EXP. N° 4879-2005-PA/TC, de fecha 06 de enero del 2006

CPCConst. puede estar haciendo referencia a vías procedimentales de naturaleza administrativa o privada (...) por una sencilla razón fundamental: el órgano que resolverá el procedimiento administrativo o el proceso privado no será en ningún caso lo suficientemente imparcial como para considerar que a través de esa vía podrá lograrse una protección *igualmente satisfactoria*”²²⁸.

El “recurso de apelación” se interpone ante la Corte Superior del Distrito Judicial correspondiente, apelación que “debe entenderse como una de Demanda Contenciosa Administrativa ya que esta resulta ser la vía procedimental para accionar judicialmente contra los actos administrativos”²²⁹; en consecuencia es una vía procedimental de naturaleza judicial.

b. Vía procedimental específica

La especificidad del procedimiento requerirá que “la ley procesal contencioso administrativa (...) defina en algún proceso [la] defensa de los derechos fundamentales”²³⁰, tal como podría ser la vulneración del derecho de propiedad por resolución que disponga el ilegítimo cobro coactivo por una obligación tributaria. En este sentido, no parece acertado que los redactores del anteproyecto del Código Procesal

²²⁸ CASTILLO CÓRDOVA, Luis. *Comentarios al Código Procesal Constitucional. Tomo I*. Palestra Editores, Lima, 2006, p.290.

²²⁹ GONZÁLES GUERRERO, Roxana; NAVA TOLENTINO, José. *¿Y después de la deuda tributaria qué? Cobranza Coactiva*. Jurista Editores, Lima, 2010, p.210.

²³⁰ CASTILLO CÓRDOVA, Luis. *Comentarios al Código Procesal Constitucional. Tomo I*. Palestra Editores, Lima, 2006, p.292.

Constitucional hayan señalado que “si ante la violación o amenaza de violación de un derecho fundamental, puede iniciarse un proceso contencioso – administrativo o un amparo, el juez *por regla general deberá preferir el proceso contencioso - administrativo*”²³¹. Resulta cuestionable que los redactores del anteproyecto hayan manifestado, no sólo que deba preferirse el proceso contencioso – administrativo frente al amparo, sino además que esta deba ser la regla general, puesto que como sabemos las vías judiciales ordinarias no siempre ofrecen una protección adecuada que garantice y asegure la plena vigencia de los derechos constitucionales frente a la agresión de los mismos, no pudiendo en ningún caso “brindar una protección igualmente eficaz a la que brinde (...) el proceso constitucional de amparo”²³².

Como se hizo notar anteriormente, la conclusión del Supremo intérprete de la Constitución acerca de que la revisión judicial resulta ser una vía procedimental específica se construyó con base en el precepto legal contenido en el artículo 23 de la Ley de Ejecución Coactiva, y no con base en el artículo 122 del CT, prueba de ello la constituye el hecho

²³¹ AA.VV., *Código Procesal Constitucional. Comentarios, exposición de motivos, dictámenes e índice analítico*. Palestra, Lima, 2004, citado por CASTILLO CÓRDOVA, Luis. *Comentarios al Código Procesal Constitucional. Tomo I*. Palestra Editores, Lima, 2006, p. 292. La cursiva de la letra es añadida

²³² CASTILLO CÓRDOVA, Luis. *Comentarios al Código Procesal Constitucional. Tomo I*. Palestra Editores, Lima, 2006, p. 291.

que la conclusión a la que arriba el Tribunal en el fundamento séptimo²³³ de su sentencia se corresponde de manera literal con el texto del precepto normativo contenido en el artículo 23 de la Ley de Ejecución Coactiva²³⁴.

De lo hasta aquí afirmado puede concluirse que el Tribunal Constitucional se equivoca doblemente. Se equivoca cuando considera que el proceso de revisión judicial previsto en el artículo 23 de la Ley N° 26979 resulta aplicable y sobre la base de dicho precepto legal concluye que la revisión judicial resulta ser una vía procedimental específica. Y se equivoca también cuando intentando resolver dicho error, señala en su resolución aclaratoria que: "el propio Código Tributario, al igual que la Ley de Ejecución Coactiva, establece en su artículo 122º, la existencia de un recurso de apelación ante la Corte Superior (...) En tal sentido, debe aclararse la resolución, entendiéndose que la legislación aplicable al presente caso es la del Código Tributario"²³⁵; toda vez que no basta únicamente con aclarar que la legislación aplicable al caso es la del Código Tributario –concretamente el artículo 122- cuando la conclusión del Tribunal acerca de que la revisión judicial resulta ser una vía

²³³ La revisión judicial sí resulta ser una vía procedimental específica, en tanto “tiene por objeto la revisión de la regularidad y el cumplimiento de las normas previstas para la iniciación y el trámite del procedimiento de ejecución coactiva”. Cfr. EXP. N° 3417-2011-PA/TC, de fecha 24 de octubre del 2011, F.J. 7.

²³⁴ Se establece en el artículo 23 de la Ley de Ejecución Coactiva que: “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”.

²³⁵ EXP. N° 3417-2011-PA/TC, de fecha 24 de octubre del 2011, F.J. 7.

procedimental específica no se ha construido con base en dicho precepto legal, sino con base en el artículo 23 de la Ley de Ejecución Coactiva.

Por las razones expuestas es incorrecto afirmar –como lo hace el Tribunal en su resolución aclaratoria- que la revisión judicial contemplada por el artículo 122 del CT resulta ser una vía procedimental específica.

c. Vía procedimental igualmente satisfactoria

c.1. Definición material y formal

Podremos determinar lo igualmente satisfactorio desde un punto de vista formal si previamente nos cuestionamos ¿vía igualmente satisfactoria con respecto a qué? La respuesta a nuestra cuestión será que lo igualmente satisfactorio deberá verificarse entre el proceso contencioso – administrativo y el proceso de amparo, si el proceso contencioso – administrativo está previsto de tal modo que asegure la igual protección del derecho agredido, será una vía igualmente satisfactoria. Sin embargo, no todo se agota en el punto de vista formal, sino que además debe tenerse en cuenta una dimensión material, que será posible entender a cabalidad si nos cuestionamos ¿vía igualmente satisfactoria para qué? para la protección del derecho constitucional amenazado o vulnerado. Cabe señalar que no se trata de una protección o defensa entendida en sentido amplio, puesto que “las vías judiciales ordinarias de naturaleza general (...) son aptas para la defensa de un derecho constitucional en la medida que son aptas para la defensa de

cualquier derecho subjetivo”²³⁶, no implicando necesariamente por ello que otorguen una igual protección del derecho constitucional.

c.2. No basta una vía judicial simplemente apta para la salvación del derecho

Anteriormente señalamos que el proceso contencioso-administrativo sí constituía una vía procedimental de naturaleza judicial, de modo tal que cumplía con la primera de las características. Sin embargo, el sólo hecho de ser una vía judicial simplemente apta para la salvación del derecho no la convierte en una vía igualmente satisfactoria.

Para el Tribunal Constitucional, la revisión judicial sí resulta ser una vía procedimental igualmente satisfactoria, en tanto “su sola interposición conlleva la suspensión automática del procedimiento de ejecución coactiva, según lo prevé el inciso 3 del artículo mencionado, así como el levantamiento de medidas cautelares que se hubiesen trabado, de acuerdo con el artículo 16, inciso 5, de la norma comentada”²³⁷. Partiendo del error de considerar que el proceso de revisión judicial previsto en el artículo 23 de la Ley N° 26979 resulta aplicable, desacierta el Tribunal Constitucional al concluir sobre la base de dicho precepto legal que la revisión judicial (prevista en el artículo 122 del Código Tributario) resulta ser una vía procedimental igualmente satisfactoria.

²³⁶ CASTILLO CÓRDOVA, Luis. *Comentarios al Código Procesal Constitucional. Tomo I*. Palestra Editores, Lima, 2006, p. 291.

²³⁷ EXP. N° 3417-2011-PA/TC, citada, F.J. 7.

En efecto, la vía prevista en el artículo 122 del CT –vía a la que hace referencia el TC en su resolución aclaratoria- no constituye una vía igualmente satisfactoria que el amparo, existiendo una clara diferencia entre el proceso de revisión judicial previsto por el artículo 23 de la Ley N° 26979 con lo señalado en el artículo 122 del CT, pues el primero permite suspender el proceso de ejecución coactiva con la sola presentación de la demanda; lo cual no sucede en el segundo caso.

Asimismo, respecto a la vía prevista en el artículo 122 del Código Tributario es necesario tener presente que si bien dicho mecanismo “tiene por objeto la contradicción de la legalidad del procedimiento de ejecución coactiva ante una instancia judicial, su procedencia está sujeta al cumplimiento de la condición consistente en la previa terminación del procedimiento de ejecución coactiva, mediante la emisión del correspondiente acto administrativo que así lo declare”²³⁸, por lo cual la vía prevista en el artículo 122 del CT no constituye una vía igualmente satisfactoria, ya que esta solo se puede iniciar una vez que haya concluido el procedimiento de cobranza coactiva²³⁹, esto es, una vez que la agresión al derecho constitucionalmente protegido se haya consumado.

²³⁸ PEDRESCHI GARCÉS, Willy. “Mecanismos de impugnación o cuestionamiento en el caso de irregularidades en los procedimientos de ejecución coactiva de las obligaciones tributarias de competencia de los gobiernos locales” en *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Palestra, Lima, 2006, p. 813.

²³⁹ En el caso de las obligaciones no tributarias, el texto original del artículo 23 de la Ley N° 26979 (anterior a la modificación por el Artículo 1 de la Ley N° 28165, publicada el 10-01-2004) contenía una redacción cuyo contenido mantenía

c.3. Debe ser una vía judicial de trámite sumario

Cuando la necesidad de tutela obedezca al carácter urgente e inminente de cualquier daño que se pueda ocasionar al deudor tributario, y la impugnación en la vía contenciosa administrativa pueda ocasionar perjuicios irreparables para el administrado, procederá una demanda de amparo puesto que la misma no sólo alcanzará la salvación del derecho, sino que dicha salvación la hará efectiva en un plazo breve. “Esta sumariedad (...) no necesariamente exige que coincidan exactamente los plazos y las etapas procesales [pues] basta con una *coincidencia razonable* [de modo que tanto en el proceso contencioso – administrativo como en el proceso constitucional de amparo] se esté ante una situación de sumariedad que suponga una pronta y oportuna respuesta (...) [que permita] la salvación del derecho constitucional”²⁴⁰.

Al respecto surge la cuestión, si el que se permita interponer medidas cautelares en un proceso contencioso – administrativo, por

concordancia con lo previsto en el artículo 122 del Código Tributario, toda vez que se derivaba del artículo 7 del Decreto Ley N° 17355. El texto de la norma era el siguiente:

Artículo 23.- Revisión judicial del Procedimiento.

23.1. Sólo después de concluido el Procedimiento, el Obligado podrá interponer demanda ante la Corte Superior dentro de un plazo de quince (15) días hábiles de notificada la resolución que pone fin al Procedimiento.

23.2. Al resolver, la Corte Superior examinará únicamente si se ha tramitado el Procedimiento conforme a ley, sin que pueda entrar al análisis del fondo del asunto o de la procedencia de la cobranza o, en su caso, de la procedencia de la obligación de hacer o no hacer.

²⁴⁰ CASTILLO CÓRDOVA, Luis. *Comentarios al Código Procesal Constitucional. Tomo I*. Palestra Editores, Lima, 2006, p. 295. La cursiva es añadida.

ejemplo, sirva como argumento para sustentar la sumariedad de este proceso convirtiéndolo en idóneo para la salvación de un derecho constitucional, claramente la respuesta a la cuestión es que no. Si bien es cierto el artículo 22 del Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva contempla que “no será necesario que el Ejecutor emita una Resolución Coactiva que suspenda el Procedimiento cuando (...) dentro de un Procedimiento Contencioso Administrativo se notifique a la SUNAT una resolución que concede una solicitud de medida cautelar y ordene suspender el Procedimiento”. No es un argumento válido que permita sustentar la sumariedad de este proceso como idóneo para la salvación del derecho, por un lado, porque “la respuesta que se obtenga mediante [esta] medida cautelar no es una respuesta definitiva, y es claro que si un proceso ofrece un respuesta no definitiva será menos satisfactorio que aquel que la ofrece definitivamente; y [por otro, porque] el proceso constitucional también prevé medidas cautelares en su seno, aún tratándose de procesos sumarísimos”²⁴¹.

En conclusión, “se debe acudir al amparo sólo cuando esta vía resulte la idónea para la defensa del derecho constitucional, cuando no lo sea, se ha de acudir al proceso contencioso-administrativo pero no –se ha de insistir- porque se haya convertido en una *vía judicial igualmente satisfactoria*, sino por ser sencillamente la *vía idónea* para ello”²⁴².

²⁴¹ CASTILLO CÓRDOVA, Luis. *Comentarios al Código Procesal Constitucional. Tomo I*. Palestra Editores, Lima, 2006, p. 295.

²⁴² *Ibidem*, p.312

Por lo expuesto, es posible concluir que el Tribunal Constitucional se equivoca cuando en su resolución aclaratoria afirma que la revisión judicial contemplada por el artículo 122 del CT resulta ser una vía igualmente satisfactoria.

2.3. El Recurso de Queja: Análisis del Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal 2010-17

En el presente apartado analizaremos el debido proceso en el procedimiento de queja, teniendo claro lo ya dicho en el sentido que el debido proceso no se reduce a la instancia jurisdiccional y menos judicial. El fundamento de ello no es otro que el que ningún ámbito del poder puede estar exento del control, siendo necesario que los órganos de control de la Administración puedan fiscalizar en términos jurídicos todas las actuaciones administrativas sin excepción, como bien lo señala el Tribunal Constitucional: “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*”²⁴³. Y es que una posición contraria al control vulneraría la dignidad de la persona humana, que es finalmente el fundamento del Derecho.

A efectos de determinar si existe la posibilidad o no de vulneración del derecho al debido proceso en la figura de la queja, debemos tener claro primero en qué consiste la misma y cuál es su función. Veamos, de

²⁴³ EXP. N° 0009-2007-PI/TC y 0010-2007-PI/TC (acumulados), de fecha 29 de Agosto de 2007, F.J. 22.

conformidad con lo establecido por el Artículo 155° del TUO del Código Tributario, resulta procedente la presentación de un recurso de queja ante el Tribunal Fiscal, en todos los casos en los que, en el curso de los procedimientos seguidos ante dependencias de la Administración Tributaria existan actuaciones que afecten directamente o infrinjan lo establecido en el Código Tributario.

Por su parte, el Artículo 34° del Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva establece que: “Si el procedimiento no hubiera concluido, el Deudor podrá presentar el Recurso de Queja a que se refiere el Artículo 155 del Código Tributario 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”.

Si analizamos el artículo 155° del Código Tributario, este recurso se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en las normas procedimentales, refiriéndose en ese sentido a algunos de los procedimientos tributarios regulados, entre ellos, el procedimiento de cobranza coactiva.

La queja se presenta como uno de los mecanismos más utilizados por los administrados mientras el procedimiento no haya concluido, toda vez que la queja no persigue la revocación de un acto administrativo, sino solamente que se corrijan los defectos de tramitación en el curso del procedimiento; vinculada a la corrección de los defectos del

procedimiento, la queja es una institución que tiene su sustento y justificación jurídica en el derecho al debido procedimiento²⁴⁴.

A continuación se analizará cómo es que se vulnera el debido proceso cuando se consagran potestades administrativas no sujetas a control (exentas de control), como efectivamente ocurrió en el 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-.

Siguiendo a GAMBA VALEGA²⁴⁵, las siguientes líneas estarán destinadas a efectuar un análisis del mecanismo de la queja a la luz del derecho de defensa, a raíz del Acuerdo de Sala Plena 2010-17 de fecha 02 de Diciembre del 2012.

El Acuerdo de Sala Plena 2010-17, ha establecido como criterios de observancia obligatoria los siguientes:

²⁴⁴ Cfr. MORON, Juan Carlos. *Derecho Procesal Administrativo*, Editorial Rodas, 2° Edición, Lima, 1999, p. 167.

²⁴⁵ Cfr. GAMBA VALEGA, César. Procedimiento de Cobranza Coactiva, Órdenes de Pago y Desprotección de los ciudadanos – contribuyentes: Comentarios de Urgencia sobre el Acuerdo de Sala Plena 2010-12 de 2 de Diciembre del 2010 en *Revista Peruana de Derecho Tributario*, Año 5, N° 16, 2011, p. 5.

i) 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.”

ii) 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.

Si bien en los últimos años la queja ha venido siendo utilizada de forma irresponsable por algunos sectores y contribuyentes, ello no es suficiente justificación para que el Tribunal Fiscal desconozca totalmente la finalidad y propósito fundamental de la queja, esto es, el constituir y conformar un remedio procesal destinado a evitar la afectación de los derechos e intereses del deudor tributario, así como la vulneración del ordenamiento por parte de la Administración Tributaria.

A. Argumentos del Tribunal Fiscal

El principal argumento del Tribunal Fiscal consiste en afirmar que en caso los deudores tributarios consideren que la orden de pago no ha sido emitida de conformidad con el artículo 78° del Código Tributario, la única vía para cuestionar la validez o plantear la nulidad de este acto administrativo es iniciando un procedimiento contencioso tributario, y no a través de un recurso de queja. A decir del Tribunal en el Acuerdo de Sala Plena: “si la Administración Tributaria emite una orden de pago, se presumirá que ha sido válidamente emitida en tanto su nulidad no sea

declarada por la autoridad competente, como consecuencia de la presentación de los recurso de reclamación y apelación que serán tramitados en el procedimiento contencioso tributario. (...) no puede considerarse que al ejecutor coactivo le corresponda analizar la validez de una orden de pago, a efecto de iniciar un procedimiento de cobranza coactiva, por cuanto la vía específica para ello es el procedimiento contencioso tributario”²⁴⁶.

BARDALES CASTRO comparte el criterio del Acuerdo de Sala Plena cuando señala “(...) existe una vía expresamente establecida en el Código Tributario para el cuestionamiento de la validez de las órdenes de pago: el procedimiento contencioso tributario de reclamación. Por ello, correctamente el Tribunal Fiscal ha establecido que no es competente para efectuar dicha revisión en la vía de queja”²⁴⁷.

B. Crítica a lo resuelto por el Tribunal Fiscal

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.

²⁴⁶ Acuerdo de Sala Plena 2010-17 de fecha 02 de Diciembre del 2012, pp. 5-6.

²⁴⁷ BARDALES CASTRO, Percy. *La ejecución coactiva en la jurisprudencia tributaria*, Gaceta Jurídica, Lima, 2012, p. 60.

Esta posición ha sido adoptada por el propio Tribunal Constitucional, reconociendo 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. El 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”²⁴⁸.

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 inadmisibile 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

La conclusión de lo expuesto es clara: únicamente son exigibles coactivamente aquéllas órdenes de pago que, habiendo sido emitidas

²⁴⁸ EXP. N° 03221-2012-PA/TC, de fecha 20 de junio del 2013, F.J. 9.

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 advierte de la jurisprudencia citada del Tribunal Constitucional e incluso del propio Tribunal Fiscal.

Dicho esto, qué duda cabe que el responsable de verificar que la Orden de Pago obedezca a una deuda cierta es el ejecutor coactivo, contrariamente a lo afirmado en el Acuerdo de Sala Plena, pues, legalmente, a dicho funcionario le compete “verificar la exigibilidad de la deuda tributaria a fin de iniciar el procedimiento de cobranza coactiva”²⁴⁹, así como de verificar si “median circunstancias que evidencian que la cobranza podría ser improcedente”²⁵⁰, como causal de suspensión del procedimiento de ejecución²⁵¹.

Por tanto, es claro que 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 contencioso tributario, como erróneamente se señala en el Acuerdo, sino únicamente se trata de verificar si la deuda

²⁴⁹ Artículo 116.1) del Código Tributario.

²⁵⁰ Artículo 119.3) del Código Tributario.

²⁵¹ 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 exclusivamente al ejecutor coactivo. Es evidente que tales competencias son ajenas al área de reclamaciones, como erróneamente se sostiene en el Acuerdo.

tributaria tiene la condición de “cierta”, competencia que corresponde verificar al ejecutor coactivo, y controlar al Tribunal Fiscal mediante el procedimiento de queja.

Siendo así, carece de toda razonabilidad afirmar que el análisis de la exigibilidad de la deuda y de las circunstancias que evidencien la improcedencia de la cobranza, constituye un pronunciamiento sobre la validez o no de la Orden de Pago. El error del Tribunal Fiscal parte de considerar que mediante el recurso de queja se pretende controlar la legalidad de las órdenes de pago, lo cual no es así, ya que mediante la queja el Tribunal Fiscal (antes del acuerdo), únicamente se limitaba a determinar si la cobranza se originaba o no en un tributo autoliquidado, y de darse el caso procedía a dejar sin efecto —no la Orden de Pago—, sino sólo el Procedimiento de Cobranza Coactiva.

Siguiendo a GAMBA VALEGA²⁵² utilizaremos el ejemplo límite citado por el autor 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 considera que no existen

²⁵² Cfr. GAMBA VALEGA, César. Procedimiento de Cobranza Coactiva, Órdenes de Pago y Desprotección de los ciudadanos – contribuyentes: Comentarios de Urgencia sobre el Acuerdo de Sala Plena 2010-12 de 2 de Diciembre del 2010 en *Revista Peruana de Derecho Tributario*, Año 5, N° 16, 2011, p. 5.

circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente, por lo que declara inadmisibile la reclamación, continuándose con la cobranza coactiva y el embargo de los bienes. Este ejemplo que podría parecer ilusorio, no lo es tanto, pues correspondió resolverlo al Tribunal Fiscal en la queja planteada por un contribuyente que sólo pudo 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 (...)”.

En el caso bajo análisis, la Administración emitió una Orden de Pago sobre la base una declaración diferente a la del contribuyente. Pese a ello, se negó a suspender la cobranza coactiva, razón por la cual hubo que acudir al Procedimiento de Queja para obtener tutela efectiva de sus derechos. En el referido procedimiento, la Sala no controló la legalidad de las Órdenes de Pago, ni las anuló, únicamente se limitó a determinar si la cobranza se originaba o no en un tributo autoliquidado, y al valorar que no, procedió a dejar sin efecto no la orden de pago, sino sólo el Procedimiento de Ejecución Coactiva.

En plena observancia al acuerdo de Sala Plena, 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. Con este nuevo criterio, el 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 se torne en irreparable.

Como apunta GAMBÁ VALEGA²⁵³ los criterios contenidos en el Acuerdo dejan en una desprotección absoluta al ciudadano frente a actos de ejecución arbitrarios contenidos en órdenes de pago²⁵⁴, ya que a juicio del Tribunal Fiscal, la única facultad que tiene el ejecutor coactivo respecto de la cobranza coactiva de órdenes de pago sería la de verificar si se produjo o no su correcta notificación, olvidándose que la principal función del ejecutor coactivo, conforme lo señala expresamente el Artículo 116° del CT, es la de verificar la exigibilidad de la deuda tributaria a fin de iniciar el procedimiento de cobranza coactiva. Aunado a ello, la situación se agrava toda vez que en el Acuerdo se precisa que, a partir de su emisión el Tribunal Fiscal no efectuará ningún control respecto de si existen o no circunstancias que evidencien que la cobranza es improcedente, 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 contribuyente el derecho a ejercer su derecho a la defensa.

En los casos en que la Administración Tributaria pretendió ejecutar mediante órdenes de pago una supuesta deuda tributaria respecto de la que no se tenía certeza, la única garantía con la que contaba el contribuyente para dejar sin efecto la cobranza coactiva era el control por

²⁵³ Cfr. GAMBÁ VALEGA, César. Procedimiento de Cobranza Coactiva, Órdenes de Pago y Desprotección de los ciudadanos – contribuyentes: Comentarios de Urgencia sobre el Acuerdo de Sala Plena 2010-12 de 2 de Diciembre del 2010 en *Revista Peruana de Derecho Tributario*, Año 5, N° 16, 2011, p. 5.

²⁵⁴ Incluso respecto de aquellas que no se sustenten en una deuda respecto de la que no se tenga certeza, por existir temas pendientes que discutir por parte del contribuyente.

parte del Tribunal Fiscal mediante el procedimiento de queja, sin embargo con el acuerdo de Sala Plena el contribuyente ya no contará con dicho mecanismo de garantía.

En definitiva, el pronunciamiento del Tribunal Fiscal vulnera el derecho de defensa, dejando en plena indefensión al contribuyente afectado por actuaciones arbitrarias de la Administración Tributaria, toda vez que ha resuelto dejar de controlar las decisiones del ejecutor coactivo respecto a la verificación de la exigibilidad de la deuda tributaria y si median circunstancias que evidencien que la cobranza es improcedente como causal de suspensión del procedimiento de cobranza coactiva.

Como acertadamente señala GAMBA VALEGA “nada justifica que las decisiones trascendentes del ejecutor coactivo –como 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”²⁵⁵.

Por tanto, podemos concluir que si bien tal y como está regulado el procedimiento de queja debería constituir un mecanismo para la defensa del contribuyente, lo cierto es que, el acuerdo analizado precedentemente

²⁵⁵ GAMBA VALEGA, César. Procedimiento de Cobranza Coactiva, Órdenes de Pago y Desprotección de los ciudadanos – contribuyentes: Comentarios de Urgencia sobre el Acuerdo de Sala Plena 2010-12 de 2 de Diciembre del 2010 en *Revista Peruana de Derecho Tributario*, Año 5, N° 16, 2011, p. 6.

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 instamos a un pronto cambio de criterio en aras de salvaguardar la justicia y el equilibrio tributario.

En conclusión, podemos afirmar que los mecanismos de defensa contemplados por las normas y que han sido materia de análisis, si bien por su naturaleza jurídica y finalidad debieran ser eficaces, en su aplicación pierden eficacia, toda vez que lejos de reconocer la primacía de los derechos y garantías fundamentales de los administrados sobre las potestades de la Administración Tributaria, refuerzan de manera injustificada –por decir lo menos- la posición de la Administración Tributaria, limitando así los derechos de los contribuyentes.

EPÍLOGO

Cuando la presente tesis ya estaba impresa, la SUNAT publicó la Resolución de Superintendencia N° 077-2014, de fecha 17 de marzo del 2014, mediante la cual se contempla realizar el cobro de deuda tributaria, sin previa notificación a la persona o empresa supuestamente deudora, esta resolución no hace más que corroborar las graves afectaciones al debido proceso en el procedimiento de cobranza coactiva, resultando abiertamente ilegal al trasgredir derechos fundamentales de todo contribuyente.

El Texto Único Ordenado (TUO) del Decreto Legislativo N° 940 estableció un Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, cuya finalidad es generar fondos, a través de depósitos realizados por los sujetos obligados en las cuentas abiertas en el Banco de la Nación, destinados a asegurar el pago de las deudas tributarias, costas y gastos administrativos del titular de dichas cuentas.

El inciso b) del artículo 13° del TUO del Decreto Legislativo N° 940 señala que mediante Resolución de Superintendencia la SUNAT regulará, entre otros aspectos, lo relativo al mecanismo de aplicación o destino de los montos ingresados como recaudación.

El numeral 4.1 del artículo 4° de la Resolución de Superintendencia N° 375-2013/SUNAT reguló lo referido a la aplicación o destino de los

montos ingresados como recaudación en cuanto a la imputación de oficio de tales montos por parte de la administración tributaria, indicando que ésta sólo podrá imputar los montos ingresados como recaudación al pago de deuda tributaria contenida en órdenes de pago, resoluciones de determinación, resoluciones de multa o resoluciones que determinen la pérdida de fraccionamiento siempre que sean exigibles coactivamente de acuerdo a lo señalado en el artículo 115° del Código Tributario, así como para el pago de costas y gastos generados en el procedimiento de cobranza coactiva.

Conforme podrá ser advertido, antes de la publicación de la resolución de superintendencia objeto de comentario, la Administración Tributaria sólo podía imputar los montos ingresados como recaudación al pago de deuda tributaria contenida en órdenes de pago, resoluciones de determinación, resoluciones de multa o resoluciones que determinen la pérdida de fraccionamiento siempre que sean exigibles coactivamente, es decir cuando existía una notificación previa al obligado tributario.

Sin embargo, SUNAT bajo el argumento de “facilitar la aplicación de los montos ingresados como recaudación contra la deuda tributaria” permite la imputación de oficio en supuestos adicionales, supuestamente respetando el derecho de defensa de los contribuyentes. Se incorpora como segundo párrafo del numeral 4.1 del artículo 4° de la Resolución de Superintendencia N° 375-2013/SUNAT el siguiente texto:

“La administración tributaria también podrá imputar los montos ingresados como recaudación al pago de deuda tributario autoliquidada

por el propio titular de la cuenta o contenida en órdenes de pago emitidas de conformidad con el numeral 1 del artículo 78° del Código Tributario que no hayan sido notificadas así como a las cuotas de fraccionamiento vencidas, si es que en un plazo de dos (2) días hábiles contados a partir del día hábil siguiente de realizada notificación al titular de la cuenta de la resolución que dispone el ingreso como recaudación, este no hubiera comunicado a la SUNAT su voluntad en contra de que impute los referidos montos al pago de la deuda tributaria señalada en este párrafo”.

El respeto del derecho de defensa del contribuyente para SUNAT consistiría en brindar al contribuyente la posibilidad de comunicar a la Administración su voluntad en contra de que impute los referidos montos al pago de la deuda tributaria; sin embargo esto debería ser al revés, es el contribuyente el único que puede solicitar una reimputación, no puede regularse una reimputación automática sin previa notificación de los valores que sustentan el cobro, menos si son detracciones y no se trata de pago indebido.

La notificación previa de valores garantiza que el contribuyente tome conocimiento de lo que adeuda a la SUNAT, y es por ello que se exige la previa notificación en aplicación del principio de seguridad jurídica, principio transgredido con la publicación de la antes citada resolución, SUNAT no debe olvidar que crear cultura tributaria parte por el respeto a los Contribuyentes.

Constituye un imposible jurídico que mediante una Resolución de Superintendencia, norma de menor rango que el Código Tributario, se

pretenda desconocer un "derecho del contribuyente" que es el derecho a la notificación previa de la Orden de Pago para proceder a su cobro, esto transgrede el "principio de legalidad" que inspira que una norma de menor rango se sujeta a una norma de mayor rango.

Todo esto nos lleva a preguntarnos: ¿dónde queda el derecho del contribuyente a impugnar y recurrir en revisión una deuda tributaria? Toda vez que la liquidación de la deuda puede ser un error de SUNAT. La notificación previa es el primer medio de defensa que tiene el contribuyente ante el cobro que pretenda hacer SUNAT, porque es a través de esta notificación que él toma conocimiento, tomando la decisión de aceptar la deuda o de reclamarla, derecho que se debe respetar.

Consideramos que con la publicación de la resolución de superintendencia que modifica el Art. 4^a de la RS N.º 375-2013/SUNAT no sólo se transgreden derechos fundamentales de los contribuyentes, sino que además se afecta el principio de legalidad.

Otra de las modificaciones que aconteció luego de la impresión de la presente tesis, consistió en que el Tribunal Constitucional, por mayoría, dejó sin efecto el precedente vinculante contenido en la Sentencia del TC N° 03741-2004-PA/TC, conforme al cual se autorizaba a todo tribunal u órgano colegiado de la Administración Pública a inaplicar una disposición infraconstitucional cuando considere que ella vulnera manifiestamente la Constitución, sea por la forma o por el fondo. Mediante esta resolución, los tribunales administrativos ya no están

facultados a ejercer el denominado “control difuso de constitucionalidad”. Así lo estableció el Tribunal Constitucional con motivo de resolver el Expediente N° 4293-2012-PA/TC en la demanda presentada por Consorcio Requena en contra de la Primera Sala del Tribunal de Contrataciones del Organismo Supervisor de las Contrataciones del Estado (OSCE) y el Procurador Público a cargo de sus asuntos judiciales.

CONCLUSIONES

- I. Los derechos fundamentales se constituyen como un instrumento dirigido a limitar el ejercicio del poder tributario. El poder tributario se encuentra jurídicamente limitado, en virtud y a través de la Constitución, ello se traduce en que todos los derechos reconocidos o no expresamente en el texto constitucional vinculan al poder político.
- II. En nuestro Estado Constitucional de Derecho la aplicación de los tributos ha dejado de concebirse como una relación de poder, basada únicamente en la soberanía del Estado. La Administración Tributaria se encuentra no sólo obligada a proteger y hacer efectivo el crédito tributario, sino que además dicha función debe realizarla poniendo en práctica todos aquellos actos que sean necesarios a fin de garantizar la realización y eficacia plena de los derechos fundamentales, ello en razón de que la justicia de un sistema tributario debe predicarse en su totalidad, de modo que, no servirá exigir que el sistema tributario sea justo únicamente en el establecimiento de los tributos, si posteriormente en la aplicación de los mismos no se respetarán las exigencias de justicia que representan los derechos fundamentales de los contribuyentes.
- III. No cabe admitir la existencia de zonas exentas de control, de modo que siempre debe ser posible fiscalizar en términos jurídicos toda

actuación administrativa cada vez que una persona solicite tutela judicial efectiva de sus derechos e intereses legítimos.

- IV. El Procedimiento de cobranza coactiva es necesario en la medida que permite a la Administración realizar su crédito en vía ejecutiva, sin embargo, se hace necesaria también una regulación exquisita que conjugue la eficacia con el respeto a los derechos del administrado.
- V. Es necesario que la Administración Tributaria goce de facultades y potestades suficientes para hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, para ello deberá contar con los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias.
- VI. La prerrogativa reconocida a favor de la Administración de ejecutar coactivamente sus actos encuentra su justificación en la especial función que cumple, en los distintos intereses públicos tutelados; sin embargo no debe olvidarse que estos intereses son variados y con relación a los derechos de los administrados adquieren diversos matices e intensidades, razón por la cual los alcances de las prerrogativas no pueden ser establecidas en términos absolutos, ya que los derechos de los administrados adquieren un alcance distinto en cada caso concreto; si bien el procedimiento de cobranza

coactiva pretende brindar celeridad a la cobranza, no puede ocasionar indefensión al deudor tributario.

- VII. El derecho fundamental al debido proceso es un elemento esencial del ordenamiento jurídico, que lo fundamenta, orienta y determina, toda vez que tal derecho, así como el ordenamiento jurídico en su conjunto, no serían más que simples expresiones formales si no lograsen su realización plena o, si frente a cualquier amenaza o vulneración de la que fueren objeto, no existiese un mecanismo adecuado para tutelarlos.
- VIII. El Estado precisa constantemente del dinero que fluye de los tributos, para lograr esos fondos necesita una vía rápida que le permita disponer en el menor tiempo posible de los ingresos que en forma apremiante requiere, sin embargo atendiendo exclusivamente a dicho interés fiscal se produce un sacrificio excesivo de las posibilidades defensivas de los contribuyentes, es así como se ha mantenido la tendencia a dotar a la Administración de las prerrogativas necesarias para dar celeridad y eficacia al cobro de las deudas, sin ponderar, en algunos casos, la vulneración de los derechos de los deudores.
- IX. El procedimiento de cobranza coactiva es un procedimiento administrativo ejecutivo, no cognitivo, en el que, ya no cabe discutir el importe ni las condiciones de la prestación no satisfecha; lo que nuestra norma sí debería permitir es la revisión de la

procedencia del procedimiento y los vicios y defectos en que se incurra al desarrollarlo.

- X. Se hace necesario regular adecuadamente el procedimiento de cobranza coactiva, así como sus mecanismos de defensa, a fin de dilucidar las controversias que puedan surgir entre la Administración y el administrado; respetando tanto el derecho al debido proceso del administrado como el interés de la propia Administración.
- XI. Es verdad que la Administración Tributaria no puede renunciar a proteger su interés fiscal de manera eficaz, requiere para ello un procedimiento de cobranza coactiva apremiante y sumario orientado a satisfacer el cobro de una deuda pecuniaria, fundamentado en los principios de presunción de legitimidad y de ejecución de las decisiones administrativas, y en el interés público de lograr una pronta satisfacción de las acreencias de carácter público. Pero también es verdad que se hace necesario un control jurisdiccional que recaiga sobre el ejercicio de esta facultad de cobranza coactiva, que se desenvuelva según unos cauces constitucionales que constituyan garantías para el administrado, como son los derechos al debido procedimiento y a la tutela judicial efectiva.
- XII. Los mecanismos de defensa contemplados por la norma y que han sido materia de análisis, si bien por su naturaleza jurídica y finalidad debieran ser eficaces, en su aplicación pierden eficacia,

siendo lamentable que en el campo tributario la primacía de los derechos fundamentales y principios constitucionales no haya sido siempre entendida a cabalidad, toda vez que lejos de reconocerse la primacía de los derechos y garantías fundamentales de los administrados sobre las potestades de la Administración Tributaria, se refuerza de manera injustificada –por decir lo menos- la posición de la Administración Tributaria, limitando así los derechos de los contribuyentes, siendo que cada vez que se consagra una potestad administrativa, el legislador, lejos de imponer los límites necesarios para respetar la línea divisoria impuesta por los derechos y garantías constitucionales, atiende exclusivamente al interés fiscal, dejando cada vez más desprotegido al contribuyente frente a actos de ejecución arbitrarios por parte de la Administración.

- XIII. El recurso de apelación contemplado por el artículo 122 del CT, tal y como está regulado actualmente, no constituye un mecanismo eficaz de defensa para el contribuyente, lo que puede llevar a situaciones de abuso, por lo que instamos a un pronto cambio legislativo en aras de salvaguardar la justicia y el equilibrio tributario.
- XIV. Por su naturaleza jurídica el proceso de amparo debería constituir un mecanismo para la defensa del contribuyente, sin embargo por erróneas interpretaciones del Supremo Intérprete de la Constitución, dicho proceso no cumple adecuadamente su finalidad de protección y defensa de los derechos del contribuyente.

XV. El Tribunal Constitucional ha tenido oportunidad de resolver demandas de amparo presentadas por los contribuyentes a fin que se dejen sin efecto procedimientos de cobranza coactiva indebidos. Especialmente relevante es la Sentencia recaída en el Expediente N° 03417-2011-PA/TC, de fecha 24 de octubre del 2011, dictada en un proceso de amparo seguido contra la SUNAT y el Tribunal Fiscal, cuya pretensión fue que se deje sin efecto un procedimiento de cobranza coactiva iniciado respecto de órdenes de pago giradas por la SUNAT. En este caso el Tribunal Constitucional declaró improcedente la demanda por considerar que para la protección del derecho constitucional invocado existía una vía igualmente satisfactoria, siendo esta el proceso de revisión judicial previsto en el artículo 23 de la Ley N° 26979 - Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva. El Tribunal Constitucional se equivoca doblemente. Se equivoca cuando considera que el proceso de revisión judicial previsto en el artículo 23 de la Ley N° 26979 resulta aplicable para la revisión de los procesos coactivos seguidos por la SUNAT. Y se equivoca también cuando intentando resolver dicho error, en su resolución aclaratoria únicamente señala que la legislación aplicable es la del Código Tributario sin realizar el más mínimo análisis respecto a si la vía contemplada por el artículo 122 del CT efectivamente constituía una vía igualmente satisfactoria; siendo esencial dicho análisis, toda vez que el análisis del Tribunal para declarar la improcedencia de la demanda de amparo se construyó con base en el precepto legal contenido en el artículo 23 de la Ley de Ejecución Coactiva, y no en el artículo 122 del CT. En efecto, a la luz de los preceptos constitucionales en su sentencia

recaída en el Expediente N° 03417-2011-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha incurrido en un error al denegar el amparo, toda vez que conforme se ha explicado precedentemente la vía prevista en el artículo 122 del Código Tributario no constituye una vía igualmente satisfactoria, existiendo una clara diferencia entre el proceso de revisión judicial previsto por el artículo 23 de la Ley N° 26979 y el contemplado por el artículo 122 del Código Tributario.

- XVI. El procedimiento de queja, conforme a su regulación, debería constituir un mecanismo para la defensa del contribuyente, sin embargo, el Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal 2010-17 de fecha 02 de Diciembre del 2012 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 instamos a un pronto cambio de criterio en aras de salvaguardar los derechos de los contribuyentes.

BIBLIOGRAFÍA

ADRIAN, Javier. “El debido proceso en materia constitucional tributaria” en *Actualidad Jurídica*, N° 159, Febrero 2007.

ALONSO GONZALES, Luis Manuel. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*. Prólogo. IEF. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, Madrid, 1993.

ARANCIBIA CUEVA, Miguel. *Código Tributario comentado y concordado. Jurisprudencia sectorial*, Pacífico Editores, Lima, 2008.

ARANCIBIA CUEVA, Miguel. *Manual del Código Tributario comentado y de la Ley Penal Tributaria*, Pacífico Editores, Lima, 2012.

ARIAS VELASCO, *Procedimientos tributarios*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1990.

BACACORZO, Gustavo. *El Procedimiento de Ejecución Coactiva*, Editora Jurídica Grijley, E.I.R.L., Lima, 1999.

BALDEÓN GÜERE, Norma; ROQUE CABANILLAS, César; GARAYAR LLIMPE, Elvis; *Código Tributario Comentado*, Gaceta Jurídica, Lima, 2009.

BARCELONA LLOP, Javier. *Ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos*, Servicio de publicaciones de la Universidad de Cantabria, Santander, 1995.

BARDALES CASTRO, Percy. *La ejecución coactiva en la jurisprudencia tributaria*, Gaceta Jurídica, Lima, 2012.

BUSTAMANTE ALARCÓN, Reynaldo. *Derechos fundamentales y proceso justo*, Ara Editores, Lima, 2010.

BRAVO CUCCI, J. *Fundamentos de Derecho Tributario*, 2ª edición, Palestra Editores, Lima, 2006.

CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General*, Civitas Ediciones, S.L., Madrid, 2002.

CARRASCO BULEJE, Luciano; TORRES CÁRDENAS, German. *Infracciones, Sanciones y Procedimientos Tributarios*, Editorial Centro de Investigación Jurídico Contable S.A, Lima, 1999.

CASTILLO CÓRDOVA, Luis. *Amparo contra resoluciones judiciales: recordatorio de un viejo criterio jurisprudencial*, Análisis y crítica jurisprudencial en Diálogo con la Jurisprudencia N° 99.

CASTILLO CÓRDOVA, Luis. *Comentarios al Código Procesal Constitucional. Tomo I*. Palestra Editores, Lima, 2006.

CASTILLO CÓRDOVA, Luis. “La amenaza como modalidad de agresión de los derechos fundamentales” en *Actualidad Jurídica*, N° 175.

CASTILLO CÓRDOVA, Luis. *Los derechos constitucionales: elementos para una teoría general*, 3ª edición, Palestra, Lima, 2007.

CASTRO MUÑOZ, Jorge C. “¿Se pueden trabar medidas cautelares previas al inicio del procedimiento coactivo?” en *Contadores y Empresas*, N° 104, Febrero 2009.

COMISIÓN ANDINA DE JURISTAS. *Acceso a la Justicia y Defensoría del Pueblo*, Comisión Andina de Juristas - CAJ, Lima, 2001.

DANÓS ORDOÑEZ, Jorge; ZEGARRA VALDIVIA, Diego. *El procedimiento de ejecución coactiva*, Gaceta Jurídica Editores, 1ª edición, Lima, 1999.

“El Procedimiento de Queja” en *Actualidad Empresarial*, N° 172, Diciembre 2008.

“El Tribunal Fiscal y la invocación de la prescripción en cobranza coactiva” en *Análisis Tributario*, N° 251, Diciembre 2008.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español. Parte General*, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A, Madrid, 2004.

GAMBA VALEGA, César. Régimen Jurídico de los Procedimientos Tributarios en Manual de los Procedimientos y Procesos Tributarios. Ara Editores E.I.R.L, Lima, 2007.

GAMBA VALEGA, César. Procedimiento de Cobranza Coactiva, Órdenes de Pago y Desprotección de los ciudadanos – contribuyentes: Comentarios de Urgencia sobre el Acuerdo de Sala Plena 2010-12 de 2 de Diciembre del 2010 en *Revista Peruana de Derecho Tributario*, Año 5, N° 16, 2011.

GARCÍA DE ENTERRIA, Eduardo; FERNANDEZ, Tomás Ramón. *Curso de Derecho Administrativo I*. Thomson – Civitas, Madrid, 2008.

GARCÍA RÍOS, José Luis; VASQUEZ HIDALGO, Rosa M. *Documentos de Trabajo SUNAT. Apuntes sobre Cobranza Coactiva*, Instituto de Administración Tributaria, Lima, 1995.

GIULIANI FONROUGE, Carlos. *Derecho Financiero*, Depalma, Buenos Aires, 2000.

GONZALES GARCÍA, Eusebio, “Derecho fiscal, Derecho financiero, Derecho tributario”, *RDFHP*, vol. XXIII, núm. 104, marzo-abril 1973.

GONZÁLES GUERRERO, Roxana; NAVA TOLENTINO, José. *¿Y después de la deuda tributaria qué? Cobranza Coactiva*. Jurista Editores, Lima, 2010, p.210.

HINOSTROZA MINGUEZ, Alberto. *Procedimiento Coactivo*, Ediciones Forenses, Lima, 1997.

HUAMANÍ CUEVA, Rosendo. *Código Tributario Comentado*, Gaceta Jurídica S.A, Lima, 2002.

HUAMANÍ CUEVA, Rosendo. *Código Tributario Comentado*, Jurista Editores, Lima, 2011.

IANNAcone SILVA, Felipe. *Jurisprudencia del Código Tributario. Resoluciones del Tribunal Fiscal*, Editora Jurídica Grijley, Lima, 2001.

LAFUENTE BENACHES, Mercedes. *La ejecución forzosa de los actos administrativos por la Administración pública*, Editorial Tecnos S.A, Madrid, 1991.

MARTÍN QUERALT, Juan. (coord.), *et al. Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, Madrid, 2008.

MONROY GALVEZ, Juan, “Debido proceso y tutela jurisdiccional”, en GUTIERREZ, Walter (dir.), et. al. *La Constitución Comentada: Análisis artículo por artículo*, 1ª edición, Gaceta Jurídica, Lima, 2005.

MONTERO AROCA, Juan. *Derecho Jurisdiccional. Volumen II*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.

MORENO CATENA, Víctor, *La ejecución forzosa*, 1ª edición, Palestra Editores, Lima, 2009.

MORÓN URBINA, Juan Carlos, *Comentarios. Nueva Ley de Procedimientos Administrativo General*, Editorial Gaceta Jurídica S.A., Lima, 2001.

MOSCHETTI, F., “Orientaciones Generales de la Capacidad Contributiva”, *RDFHP*, vol. LIII, núm 269, setiembre-diciembre 2003.

NAVA TOLENTINO, José. “Análisis de la exigibilidad y cobranza coactiva de la orden de pago: A propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional” en *Análisis Tributario*, N° 239, Diciembre 2007.

NAVA TOLENTINO, J. *¿Reclamación o Queja? Sobre la vía idónea para evaluar la validez de una Orden de Pago*, en AELE, Vol, XXIV, N°277, Febrero del 2011.

NIMA NIMA, Elizabeth, “Las Medidas Cautelares en un Procedimiento de Cobranza Coactiva”, en *Actualidad Tributaria- Actualidad Jurídica N.º 138*.

PEDRESCHI GARCÉS, Willy. “Mecanismos de impugnación o cuestionamiento en el caso de irregularidades en los procedimientos de ejecución coactiva de las obligaciones tributarias de competencia de los gobiernos locales” en *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Palestra, Lima, 2006.

PEREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas Ediciones, S.L., Madrid, 2002.

PLAZAS VEGA, Mauricio Alfredo, “Potestad, competencia y función tributarias. Una apreciación crítica sobre la «dinámica de los tributos»”, en DE BARROS CARVALHO, Paulo. (dir.), *et. al. Tratado de Derecho Tributario*, 1ª Edición, Palestra Editores, Lima, 2003

PÉREZ ROYO, Juan. *Curso de Derecho Constitucional*, 9ª edición, Marcial Pons, Madrid 2003.

PEREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas Ediciones, S.L., Madrid, 1995

“Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva de SUNAT. Últimas modificaciones por Resolución de Superintendencia N° 159-2008/SUNAT” en *Análisis Tributario*, N° 248, Setiembre 2008.

ROBLES MORENO, Carmen del Pilar. “El Procedimiento de Cobranza Coactiva en el Código Tributario” en *Actualidad Empresarial*, N° 174, Enero 2009.

ROBLES MORENO, Carmen del Pilar, RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier, VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker, BRAVO CUCCI, Jorge. *Código Tributario. Doctrina y Comentarios*, Pacífico Editores, Lima, 2009.

ROBLES MORENO, Carmen del Pilar. “La queja como medio para corregir actuaciones en un procedimiento tributario. A propósito del Reglamento de la Queja contra el Tribunal Fiscal” en *Actualidad Empresarial*, N° 172, Diciembre 2008.

ROMÁN TELLO, Doris Patricia. “¿Procede la queja ante el Tribunal Fiscal sobre la prescripción de una deuda en cobranza coactiva, cuando el ejecutor le ha dado trámite de solicitud no contenciosa?” en *Actualidad Empresarial*, N° 172, Diciembre 2008.

SAGÜES, Néstor Pedro. *Manual de Derecho constitucional*, Astrea, Buenos Aires, 2007.

SÁNCHEZ SERRANO, Luis. *Tratado de derecho financiero y tributario constitucional*, Marcial Pons, Madrid, 1997.

SAENZ DÁVALOS, Luis, “La Tutela del Derecho al Debido Proceso en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en GARCÍA MARCELO, José (dir.). *Revista Peruana de Derecho Constitucional*, núm. 1, 1999.

SAR, Omar A. *Constitución Política del Perú con la Jurisprudencia del Tribunal del Tribunal Constitucional*, Editorial Nomos y Thesis, Lima, 2006.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985.

SOTELO, Eduardo. *Algunas reflexiones sobre el procedimiento de cobranza coactiva de tributos*. en *Themis*, N° 34. 1996.

TIRADO BARRERA, José Antonio. “La ejecución forzosa de los actos administrativos. Un estudio sobre la ley N° 26979 de Procedimiento de Ejecución Coactiva, y de la Ley N° 27444 del Procedimiento Administrativo General” en *Temas de Derecho*

Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller. Palestra, Lima, 2006.

TREIGER GRUPENMACHER, Betina, “Justicia Fiscal: El principio de la capacidad contributiva y el mínimo existencial”, en BRAVO CUCCI, Jorge. (dir.), *et al. Tributos & Dogmas*, 1ª edición, Editorial Caballero Bustamante, 2010.

VILLEGAS, Hector Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 9ª edición, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2002.

YACOLCA ESTARES, Daniel I. El Derecho Procedimental y Procesal Tributario en *Manual de los Procedimientos y Procesos Tributarios*. Ara Editores E.I.R.L, Lima, 2007.