

Para Ver el Silencio No se debe Escuchar la Oscuridad

Breves Apuntes Respecto al Tratamiento de las Medidas Cautelares en el Procedimiento de Cobranza Coactiva Tributaria

Héctor Augusto Campos García*
Lily Catalina Cervera Mariluz

Comisión de Publicaciones
Asociación Civil Derecho y Sociedad

1. Introducción

Hoy por hoy nadie niega que la interrelación entre la teoría y la práctica sea vital en la consolidación de toda área del saber humano, así se ha indicado que la teoría es cuando uno sabe todo y nada funciona, mientras que la práctica es cuando todo funciona y nadie sabe por qué.

Definitivamente, ninguna de las dos proposiciones son deseables, pero, lamentablemente, en los hechos, muchas veces advertimos los supuestos patológicos que se pueden generar al optar por alguna, sin considerar a la otra.

Lo antes mencionado, no es ajeno a la realidad jurídica nacional, ya que no resulta difícil encontrar escenarios en los cuales se privilegie tanto la teoría que se olvide el trasfondo social y práctico que un determinado instituto jurídico está destinado a solucionar, o, también es fácil advertir supuestos en los cuales, bajo el justificativo de “practicidad” y “eficiencia” se toman decisiones, se aplican o se interpretan normas de manera irracional, debido, precisamente, a la falta de bagaje teórico del operador jurídico.

Observando con el suficiente detenimiento la realidad mostrada, creemos que son dos las variables que, en principio, pueden influir al determinar esta distorsión

de la práctica jurídica nacional: (i) la parquedad del legislador al momento de normar y (ii) los excesos del intérprete al momento de aplicar dichas normas.

De esta manera, toda persona relacionada de alguna manera con el quehacer directo del Derecho, tiene que batallar contra el silencio de la norma y la oscuridad de las posibles interpretaciones que sobre ella puedan realizarse.

En el presente artículo, en materia tributaria-cautelar, pretendemos contribuir, a que el operador jurídico, no se deje guiar por la oscuridad en las interpretaciones de normas que, si bien algo dicen, por su importancia merecerían una mayor reflexión teórica, sino que atienda al problema y plantee soluciones sobre la base de un esquema de actuación definido, y evite con ello interpretaciones, por demás discutibles que puedan ser objetas en su dimensión práctica.

Para ello, en un primer momento abordaremos lo referido a la teoría cautelar en general, para luego desarrollar los conceptos más resaltantes del procedimiento de cobranza coactiva, para finalizar con breves alcances respecto a la diversidad y pluralidad de escenarios que pueden suceder dentro de la ejecución de medidas cautelares en el procedimiento de cobranza coactiva tributaria.

* Un agradecimiento especial por el apoyo en la elaboración del presente artículo a los demás integrantes de la Comisión de Publicaciones de Derecho & Sociedad: Daniel Sánchez Ortega, Emma Canchari Palomino, Gabriela Cusimayta Lobo, Ulises Medrano Recuay, Daniel Palomino Seguin, Doris Valdez Paredes, Ximena Calderón Rojas, Rommel Calderón Morales, Marco Obando Fernández y Margaret Matos Ortega.

2. Conceptos Preliminares

La finalidad del presente acápite es la de establecer los rasgos generales de la teoría cautelar, en general, con la finalidad de poder tener los elementos de juicio suficientes para entender a cabalidad el funcionamiento, la lógica y la dinámica de las medidas cautelares al interior de un procedimiento de cobranza coactiva.

2.1. Medida Cautelar

2.1.1. Noción

En el ámbito procesal, estrictamente, se entiende que la medida cautelar es un instituto jurídico por medio del cual se garantiza la efectividad de la sentencia a dictarse en un proceso frente a los riesgos derivados de la demora del mismo².

En el mismo sentido se ha indicado³ que las medidas cautelares constituyen mecanismos creados para asegurar la eficacia final del proceso, neutralizando los posible perjuicios provocados por el desarrollo temporal de éste, así como por los actos – maliciosos o no- efectuados por la contraparte, por tercero legitimado o ajeno a la relación procesal, que pudieran provocar la disminución o, inclusive, una desaparición absoluta del derecho a ser reconocido, eventualmente, con la sentencia final.

Como se podrá apreciar, podemos diferenciar dos ámbitos dentro de la conceptualización de una medida cautelar, uno referido a un justificativo y otro que alude a su funcionalidad.

Por un lado, en cuanto al justificativo se refiere, la medida cautelar se erige como un mecanismo; a través del cual, se materializa el ejercicio del derecho fundamental a la tutela⁴ cautelar como manifestación del derecho⁵, también fundamental⁶, de obtener del Estado la tutela efectiva (léase: efectiva protección) de sus situaciones jurídicas sustanciales⁷.

Por otro lado, debe reseñarse que la funcionalidad de

la medida cautelar está delimitada por dos parámetros claramente diferenciables, pero interdependientes: la eficacia de la resolución en el proceso de fondo y los perjuicios que se puedan dar a las situaciones jurídicas sustanciales debatidas por el transcurso del tiempo en el proceso.

Bien vista las cosas, la medida cautelar encuentra sentido allí donde el tiempo (elemento connatural a toda actividad humana) pueda hacer peligrar la eficacia de las situaciones jurídicas que busca ser realizadas.

“(...) la medida cautelar encuentra sentido allí donde el tiempo (...) pueda hacer peligrar la eficacia de las situaciones jurídicas que busca ser realizadas.”

Si bien la concepción de trasfondo de la medida cautelar antes reseñada, no podrá ser aplicada plenamente como justificativo de su actuación dentro de un procedimiento de cobranza coactiva, la funcionalidad que antes se ha expuesto es plenamente aplicable en sede coactiva.

Sin embargo, debemos delinear con un mayor grado de profundidad al instituto de la medida cautelar, ello debido a que solo así se podrá apreciar su verdadero alcance en la segunda parte del presente trabajo.

2.1.2. Características

Si bien es cierto que no existe unanimidad en los criterios al momento de establecer cuáles son las características de la medida cautelar, para efectos de lo que pretende esta parte de nuestra investigación, indicaremos que la medida cautelar se caracteriza por ser instrumental, provisional, variable y jurisdiccional.

2 PRIORI POSADA, Giovanni. La tutela cautelar: su configuración como derecho fundamental. Lima: Ara editores, 2006. p. 36.

3 MONROY PALACIOS, Juan José. “Cinco temas polémicos en el proceso civil peruano”. Revista Peruana de Derecho Procesal. No V. Lima: 2003. pp. 358-359.

4 La noción de tutela refiere a los mecanismos o medios de protección o defensa que se le otorga a los particulares en cuanto son titulares de situaciones jurídicas subjetivas sustanciales, ya sea para hacer frente a su vulneración o para defenderlos del peligro de violación. En este sentido ver: DI MAJO, Adolfo. La tutela civile dei diritti. Tercera edición. Milano: Giuffrè, 2003. p. 2.

5 En este sentido, entiéndase derecho (con “d” minúscula) como la situación jurídica subjetiva de ventaja activa, la misma que teniendo una función englobante (toda vez que está conformado por situaciones jurídicas subjetivas simples como facultades, poderes o cargas), permitirá, pero no se limitará, a conferirle a su titular la facultad de exigir a otro – inclusive el Estado- (pretensión material) un determinado comportamiento, para satisfacer su propio interés. Al respecto ver: MAJELLO, Ugo. “Situaciones subjetivas y relaciones jurídicas”. En: Istituzioni di diritto privato” al cuidado de Mario BESSONE. Tercera edición. Turín: G. Giappichelli Editore, 1996. pp. 64-75. Traducción al español de Gastón Fernández Cruz y TRIMARCHI, Pietro. “Las relaciones jurídicas”. En: Istituzioni di diritto privato. Décimo primera edición. Milán: Dott. A. Giuffrè Editore, 1996. pp. 56-65. Traducción al español de Leysser León Hilario.

6 Entiéndase el término “fundamental” como inherente a la persona y en tal medida como imposible de ser eliminado, más sí limitado, de la esfera jurídica de cada particular en concreto.

7 Las situaciones jurídicas subjetivas, en términos preceptivos, aluden a las formas de ser o estar de los sujetos dentro del ordenamiento jurídico, en la medida en que este les otorgue juridicidad. En ese sentido: DIEZ-PICAZO, Luis. Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial. Volumen I. Madrid: Editorial Tecnos S.A., 1983. p. 246.

2.1.2.1. Instrumentalidad

Lo fundamental en este ítem es entender que la medida cautelar no es un fin en sí mismo, sino que es un medio (y de ahí que sea un instrumento) a través del cual se va a lograr un determinado fin, así pues la instrumentalidad de la medida cautelar no es otra cosa que la relación que necesariamente vincula a la tutela cautelar con la tutela que se podría obtener en un proceso de fondo, el cual en sí mismo que un medio de tutela efectiva de intereses.

De esta característica se deduce con claridad que a través de la concesión y respectiva ejecución de una medida cautelar, no se puede – o no se debería poder- obtener lo mismo que se busca con la tutela de fondo; es decir si bien no se puede negar que medida cautelar provocará una modificación en la esfera jurídica preexistente del destinatario de la misma, estableciendo una suerte de tutela “constitutiva provisional”¹¹, ello no implica que tenga un carácter satisfactivo permanente definitivo de las situaciones jurídicas en controversia.

2.1.2.2. Provisionalidad

Como se podrá apreciar, ya si hizo alusión a la característica de la provisionalidad, aunque indirectamente, en el punto anterior, y esto se debe a que la provisionalidad no es más que una consecuencia del carácter instrumental¹² de las medidas cautelares.

Así se ha afirmado que, por lo menos a nivel del derecho procesal, toda cognición sumaria tiene como característica la imposibilidad de que las resoluciones obtenidas sobre la base de ella sean inmutables de plano, con lo cual la medida cautelar será provisional, en oposición a la resolución que resuelve el proceso de fondo que será definitiva al obtener la calidad de cosa juzgada¹³.

Lorelevante, para los efectos de nuestra argumentación, es recordar la distinción entre provisional y temporal¹⁴, así el primero alude a aquello que está destinado a

durar en tanto y en cuanto no sobrevenga un hecho determinado; por el contrario, el segundo solo refiere a la duración limitada en el tiempo de un determinado evento.

Si se aprecia bien, esta distinción genera, en el ámbito funcional de las medidas cautelares, que su existencia solo estará justificada hasta el momento en el cual, o se logre una resolución o acto (ciertamente con carácter de cosa juzgada) que resuelva el proceso de fondo u otra resolución que la levante, por ende la “vida” de la medida cautelar estará supeditada, precisamente, a este hecho futuro sobrevenido.

2.1.2.3. Variabilidad

Nosotros al referirnos a la variabilidad de la medida cautelar queremos dar a entender que si los hechos que motivaron la concesión de la cautelar varían en el tiempo, entonces esta en sí misma también debería variar.

En definitiva la aplicación de la denominada cláusula rebus sic stantibus es la que sustenta esta características, de manera que resulta consustancial a la naturaleza de las cautelares el hecho de que su contenido varíe, si es que se modifican los fundamentos fácticos (por hechos nuevos o por circunstancias desconocidas) que la justificaron en su momento, pero siempre referidos sus presupuestos¹⁵.

2.1.2.4. Jurisdiccionalidad

Finalmente, debemos hacer referencia a una característica que literalmente entendida, puede traer complicaciones al intérprete al momento de analizar a las medidas cautelares fuera del ámbito propiamente procesal.

El término jurisdiccionalidad, leído de una manera literal, nos llevaría a sostener que solo en la medida en que estemos frente a órganos dotados de jurisdicción, el Poder Judicial o un Tribunal arbitral, por ejemplo, cabe el trámite de medidas cautelares.

8 Solo por citar un par de ejemplos, en sede nacional hay quien por un lado ha indicado que la medida cautelar reúne las características de jurisdiccionalidad, instrumentalidad, provisionalidad, mutabilidad y flexibilidad, funcionalidad y homogeneidad (RIVAS, Adolfo. Las medidas cautelares en el proceso civil peruano. Lima: Rhodas, 2000. pp. 45-57), mientras que por otro lado se ha dicho con no menos justificativo que la medida cautelar es autónoma, jurisdiccional, instrumental, provisional, contingente y variable (MONROY PALACIOS, Juan José. Bases para la formación de una teoría cautelar. Lima: Comunidad, 2002. pp. 139-166)

9 ARIANO DEHO, Eugenia. “La instrumentalidad de la tutela cautelar”. Problemas del proceso civil. Lima: Jurista editores, 2003. p. 613.

10 Sobre la base de lo anterior es que se puede apreciar lo gráfica que resulta la afirmación de Calamandrei cuando señalaba que la medida cautelar no eran otra cosa que un instrumento del instrumento y en consecuencia, recurriendo a una expresión algebraica, un instrumento al cuadrado. Ver: CALAMANDREI, Piero. Introducción al estudio sistemático de las medidas cautelares. Buenos Aires: El Foro, 1996. p. 45

11 CARNELUTTI, Francesco. Derecho y proceso. Buenos Aires: Ejea, 1971. p. 434. Citado por ARIANO DEHO, Eugenia. “La tutela cautelar entre certezas y dudas. Reflexiones sobre el momento de producción de sus efectos”. Actualidad Jurídica. No 182. Enero 2009. p. 103.

12 PRIORI POSADA. Op. cit. p. 105.

13 MONROY PALACIOS. Bases para la formación (...). Op. cit. p. 154.

14 CALAMANDREI, Piero. Op. cit. p. 36

15 Desde nuestro punto de vista, y siguiendo la nomenclatura empleada por el profesor Monroy Palacios, los presupuestos para la concesión de una medida cautelar son tres: la verosimilitud de la fundabilidad de la pretensión, el peligro en la demora de la prestación jurisdiccional y la adecuación.

Por ello, se ha afirmado, no sin sustento, que en la medida que el carácter jurisdiccional de las medidas cautelares obedece a una prolongación del poder-deber del Estado de impartir justicia, la aplicación de estas (las medidas cautelares) en el marco de un procedimiento administrativo obedece más a motivaciones políticas que jurídicas.

Sin embargo, desde nuestro punto de vista, coincidimos con quien ha sostenido que la jurisdiccionalidad de la medida cautelar no se refiere a que solo los órganos dotados de jurisdicción puedan conceder o ejecutar cautelares, sino que es inmanente a los órganos que tienen dicha potestad jurisdiccional la concesión y ejecución de medidas cautelares.

En ese sentido, los órganos administrativos, en la medida que se encuentren facultados por la ley (en virtud del principio de legalidad), podrán conocer la solicitud y ejecución de medidas cautelares; como se aprecia, no son razones meramente políticas las que habilitan a los órganos no jurisdiccionales a apreciar las cautelares, sino que es el principio de legalidad erigido en un sistema constitucional de derecho el que justifica esta posibilidad.

Es esta lectura la que permite entender y justificar a cabalidad el tratamiento de medidas cautelares dentro de un procedimiento de cobranza coactiva tributaria.

3. Procedimiento de Cobranza Coactiva: Conceptos Generales y Normativos

3.1. Cobranza Coactiva

En efecto, las medidas cautelares, dentro de un procedimiento de Cobranza Coactiva, constituyen el instrumento, de forma provisional, que adopta la Administración Tributaria con la finalidad de garantizar el ingreso efectivo de la deuda tributaria al fisco, así será potestad del ejecutor coactivo trabar la medida cautelar, en función de las circunstancias, lo que

conlleva que el ejecutor coactivo pueda, a su criterio, modificarla, con la finalidad de cumplir con la finalidad última. La facultad de cobranza es posible en virtud del artículo 114 del Código Tributario y subsiguientes¹⁸. La Cobranza Coactiva es dentro de las facultades de la Administración Tributaria, la que da cierre a su proceso operativo, en ese sentido bien se puede coincidir con quien afirma que es una manifestación de la autotutela ejecutiva de la que goza la administración tributaria en ejercicio de dicha facultad, lo cual conlleva y permite la ejecución del cobro forzoso de las deudas²⁰.

Aquí encontramos el primer signo distintivo del citado procedimiento: la autotutela; pues esta característica solo la encontramos en las actuaciones de la Administración Pública; y en la medida que se aplica, se puede entender, dentro de la relación jurídico-tributaria, que una de las partes interesadas no necesite de otro ente (entiéndase Poder Judicial) para poder hacer efectivas sus decisiones.

En esencia, la potestad para ejecutar sus propias resoluciones responde a una finalidad, en tanto, constituye una de las expresiones más nítidas de la autotutela administrativa con que el ordenamiento legal provee a la Administración Pública para mantener el orden público y alcanzar la satisfacción de los intereses generales. Por eso, ni el recurso administrativo o la demanda judicial afectan esta calidad de la autoridad administrativa²¹.

3.2. Funcionalidad del Ejecutor Coactivo

El ejecutor Coactivo es el funcionario designado por la Sunat para ejercer las facultades y funciones en las dependencias para las cuales ha sido asignado, para ejercer tal función, contará con la colaboración del Auxiliar coactivo²².

El listado de facultades desarrolladas en el artículo 116 del Código Tributario²³, inicia con una facultad primordial en tanto constituye el presupuesto para

16 MONROY PALACIOS. Bases para la formación (...). Op. cit. p. 150.

17 PRIORI POSADA. Op. cit. p. 111.

18 Código Tributario. Artículo 114.- COBRANZA COACTIVA COMO FACULTAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA-

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

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

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

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

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

dar inicio al Procedimiento de Cobranza, el cual es el de verificación de la exigibilidad de la deuda tributaria, entiéndase con esto, que se encuentren en los supuestos del Artículo 115 del Código Tributario²⁴, que más adelante estudiaremos.

Las otras facultades con que cuenta el Ejecutor, se pueden clasificar en 25 :

3.2.1 Facultades Procesales

Están constituidas por las facultades de resolver la suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza Coactiva, de resolver la nulidad contra la Resolución coactiva o el acto de remate, resolver la tercería de propiedad.

3.2.2 Facultades para Establecer Garantías

Están constituidas por las facultades par adoptar medidas cautelares previas, significa antes de que la deuda sea exigible coactivamente variar, sustituir u ordenar la adopción de medidas cautelares.

3.2.3 Facultades de Exigir Deberes de Información

Están dadas por la posibilidad de requerir información a terceros sobre la existencia o no de créditos pendientes de pago, requerir información a las entidades públicas, privadas o a los contribuyentes, disponer la colocación de carteles alusivos alas medidas cautelares adoptadas dándole publicidad. Esta facultad puede implicar daño a la imagen personal del contribuyente, por lo que se podría calificar de inconstitucional.

3.2.4 Facultades de Cobro Efectivo de la Deuda Tributaria

Están constituidas por la facultad de ejecutar las garantías otorgadas, ordenar la adopción de medidas cautelares y dejar sin efecto los gravámenes que hayan afectado a los bienes objeto de remate.

3.2.5 Facultades Referidas a la Conclusión del Proceso Coactivo

Están dadas por las facultades de disponer la devolución de los bienes embargados, cuando el Tribunal Fiscal lo establezca, de conformidad con el numeral 8) del Artículo 101 del Código, así como en los casos que corresponda de acuerdo a la Ley.

A este punto consideramos oportuno, que si bien no es la tarea que nos convoca para efecto del presente trabajo, advertir los posibles riesgos que afronta el deudor tributario frente a la discrecionalidad del Ejecutor Coactivo, toda vez que, siendo parte y dependiente de la Administración Tributaria, y además tener explícitamente como función - si no la única, la más importante- la de cautelar el pago de la deuda tributaria, no encontramos dentro del cuerpo normativo, que verse sobre la materia bajo análisis, una directriz que limite tal discrecionalidad a la hora de trabar una u otra medida de embargo, que sirva para garantizar la menor afectación posible para el contribuyente, pese a su calidad de deudor tributario en el proceso que se le sigue.

En la misma línea de pensamiento el se ha señalado en relación a la adopción de las medidas cautelares

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

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

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

19 FLORES, Augusto. Derecho Tributario I. Lima: Ediciones Jurídicas, 2008. p.360.

20 ROBLES MORENO, Carmen del Pilar; y otros. Código Tributario: Doctrina y jurisprudencia. Segunda edición. Lima: Instituto Pacífico, 2009. p.641

21 MORÓN URBINA, Juan Carlos. Nueva Ley del Procedimiento Administrativo general. Lima: Editorial Gaceta Jurídica, 2002. p. 404

22 Los numerales 6) y 7) del artículo 116° del Código Tributario, en concordancia con el artículo 6° del Reglamento (Resolución de Superintendencia No 216-2004/SUNAT) señala las siguientes funciones del auxiliar:

Tramitar, guardar o poner bajo custodia, según corresponda, los expedientes a su cargo.

Elaborar los diferentes documentos necesarios para impulsar las diligencias que hubieran sido ordenadas por el ejecutor

Realizar las diversas diligencias ordenadas por el Ejecutor.

Emitir y suscribir las actas de embargo, informes y demás documentos que lo amerites.

Las demás funciones que encomiende el Ejecutor.

23 Código Tributario. Artículo 116°.- FACULTADES DEL EJECUTOR COACTIVO

por parte del Ejecutor Coactivo que esta facultad discrecional, en manos de órganos de ejecución dependientes laboral y orgánicamente del propio ente administrador tributario, no contribuye a crear condiciones optimas 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.²⁷

Al respecto, el Tribunal Fiscal, en atención al Código Tributario, ha corroborado la discrecionalidad absoluta del Ejecutor Coactivo a la hora de establecer una medida cautelar. No habiendo lugar a un pronunciamiento, por parte del mencionado colegiado, que haga las veces de un órgano observador de la facultad que ostenta el ejecutor.²⁸

4. Etapas del Procedimiento de Cobranza Coactiva

A continuación, expondremos de una manera concisa una breve guía simplificada de las etapas dentro de

un proceso de Cobranza Coactiva, teniendo siempre presente que los dos cuerpos normativos a utilizar para los lineamientos generales son; el Código Tributario (Decreto Supremo No 135-99-EF) y el Reglamento de Procedimiento de Cobranza Coactiva (Resolución de Superintendencia No 216-2004/SUNAT), no obstante se debe advertir que existen normas especiales para cada una de las fases.

4.1. Notificación

Es el acto por el cual se pone en conocimiento del administrado la Resolución de Ejecución Coactiva (REC) que contiene un mandato de cumplimiento de una obligación pendiente, para lo cual tiene un plazo de siete días hábiles, bajo apercibimiento de dictarse embargos o ejecutarse lo ya dispuesto, nótese que la puesta en conocimiento, no es de de la obligación exigible; ya que, esta fue objeto de comunicación anterior²⁹.

4.2. Embargo

Mediante el embargo se pretende asegurar la eficacia

La Administración Tributaria, a través del Ejecutor Coactivo, ejerce las acciones de coerción para el cobro de las deudas exigibles a que se refiere el artículo anterior. Para ello, el Ejecutor Coactivo tendrá, entre otras, las siguientes facultades:

1. **Verificar la exigibilidad de la deuda tributaria a fin de iniciar el Procedimiento de Cobranza Coactiva.**
2. Ordenar, variar o sustituir a su discreción, las medidas cautelares a que se refiere el Artículo 118°. De oficio, el Ejecutor Coactivo dejará sin efecto las medidas cautelares que se hubieren 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.
3. Dictar cualquier otra disposición destinada a cautelar el pago de la deuda tributaria, tales como comunicaciones, publicaciones y requerimientos de información de los deudores, a las entidades públicas o privadas, bajo responsabilidad de las mismas.
4. Ejecutar las garantías otorgadas en favor de la Administración por los deudores tributarios y/o terceros, cuando corresponda, con arreglo al procedimiento convenido o, en su defecto, al que establezca la ley de la materia.
5. Suspender o concluir el Procedimiento de Cobranza Coactiva conforme a lo dispuesto en el Artículo 119°.
6. Disponer en el lugar que considere conveniente, luego de iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, la colocación de carteles, afiches u otros similares alusivos a las medidas cautelares que se hubieren adoptado, debiendo permanecer colocados durante el plazo en el que se aplique la medida cautelar, bajo responsabilidad del ejecutado.
7. Dar fe de los actos en los que interviene en el ejercicio de sus funciones
8. Disponer la devolución de los bienes embargados, cuando el Tribunal Fiscal lo establezca, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 8) del Artículo 101°, así como en los casos que corresponda de acuerdo a ley.
9. Declarar de oficio o a petición de parte, la nulidad de la Resolución de Ejecución Coactiva de incumplir ésta con los requisitos señalados en el Artículo 117°, así como la nulidad del remate, en los casos en que no cumpla los requisitos que se establezcan en el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva. En caso del remate, la nulidad deberá ser presentada por el deudor tributario dentro del tercer día hábil de realizado el remate.
10. Dejar sin efecto toda carga o gravamen que pese sobre los bienes que hayan sido transferidos en el acto de remate, excepto la anotación de la demanda.
11. Admitir y resolver la Intervención Excluyente de Propiedad.
12. Ordenar, en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, el remate de los bienes embargados
13. Ordenar las medidas cautelares previas al Procedimiento de Cobranza Coactiva previstas en los Artículos 56° al 58° y excepcionalmente, de acuerdo a lo señalado en los citados artículos, disponer el remate de los bienes percederos.
14. Requerir al tercero la información que acredite la veracidad de la existencia o no de créditos pendientes de pago al deudor tributario.

Los Auxiliares Coactivos tiene como función colaborar con el Ejecutor Coactivo. Para tal efecto, podrán ejercer las facultades señaladas en los numerales 6. y 7. así como las demás funciones que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia.

24 Código Tributario Artículo 115°. DEUDA EXIGIBLE EN COBRANZA COACTIVA

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

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

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

o cumplimiento de la obligación exigible. De no producirse el cumplimiento de la obligación dentro del plazo señalado, el Ejecutor coactivo tiene la facultad de disponer de las medidas cautelares para hacer efectiva la recuperación de la deuda. Los tipos de embargo que puede trabar, será materia de estudio líneas más adelante.

A continuación las dos etapas que vienen, devienen en actos propiamente de ejecución.

4.3. Tasación

En esta etapa, los bienes embargados pasaran a ser tasados por un perito; sin embargo, se aplicará esta medida de manera supletoria; si no se pusieran de acuerdo en el valor el administrado y la Administración Pública o el valor del bien este cotizado en el mercado de valores o similares.

La tasación convencional es a pedido del deudor. La aceptación de la propuesta o su denegación, corresponde al Ejecutor quien notificará su decisión oportunamente³⁰.

4.4. Remate

A través de esta etapa, y previa aprobación de la tasación o sin que esta haya sido necesaria, el ejecutor convocará a remate los bienes embargados, sobre la base de las dos terceras partes del valor de tasación, esta base variará en función de si se presentan postores o no; bajará en un segundo momento a 15% y, posteriormente, se obviará el precio base.

Al ejecutado, se le entregará el remanente que se origine después de rematados los bienes, mediante una Resolución Coactiva que será adjuntada al respectivo cheque certificado³¹.

Se suspenderá el remate cuando se produzca uno de los supuestos o conclusión del procedimiento del artículo 119 del Código Tributario o cuando se hubiera interpuesto una intervención excluyente según lo dispuesto por el artículo 120 de la mencionada norma.

Al respecto, hay una salvedad en tanto el Ejecutor hubiera ordenado el remate, respecto de los bienes comprendidos en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 120; o cuando el deudor otorgue garantías,

que a juicio del Ejecutor, puedan cubrir la totalidad de la deuda.

5. Reglas y Tipos de Medidas Cautelares

En el presente acápite, se abordará lo referido a los diversos tipos de medidas cautelares que puede aplicar la administración tributaria con la finalidad de asegurar el cumplimiento de la deuda tributaria en el contexto de un procedimiento de cobranza coactiva, para ello, en primer lugar debe desarrollarse las reglas generales aplicables a todas las medidas cautelares en general, para luego entrar al detalle y desarrollo de cada una de ellas.

5.1. Reglas Generales Aplicables a las Medidas Cautelares

Empezaremos por indicar que se realizarán las indagaciones pertinentes a fin de adoptar la medida que resulte más adecuada para recuperar lo adeudado. Dentro de las múltiples opciones que se tenga para hacer efectivo el pago, la elección será sobre la base de la información que le facilite el contribuyente y/o terceros.

Sobre la base de la información obtenida se podrá adoptar las medidas cautelares sobre los bienes que, a juicio del Ejecutor, garanticen de manera adecuada la cobranza de la deuda; para ello, el ejecutor deberá realizar un análisis de costo-beneficio.

En ese sentido, la medida cautelar deberá garantizar el pago de la deuda, los gastos y las costas que se devenguen hasta la fecha de la cancelación de la deuda. Es necesario trabar la medida que pueda garantizar, no solo el pago de la obligación, sino también las costas y gastos en los que se tengan que incurrir a propósito del proceso.

De lo anterior, se deduce que se podrá embargar cualquiera de los bienes y/o derechos del deudor aún cuando se encuentren en poder de un tercero. Para tal efecto debe tenerse en cuenta que los bienes no sean perecederos, no sean animales vivos, no requieran ambientes especiales o su costo no sea excesivamente oneroso y no pertenezcan a la unidad de producción y comercio³².

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

25 ROBLES MORENO, Carmen del Pilar; y otros. Op. cit. p.654

26 Reglamento de Procedimiento de Cobranza Coactiva. Artículo 15.-

Se trabaran medidas cautelares antes de iniciarse el procedimiento, cuando la referida área establezca:

Que el comportamiento del deudor hace indispensable la adopción de medida cautelar. Este supuesto se sustentará en cualquiera de las situaciones reguladas en los incisos a) al l) del artículo 56 del Código.

Que existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir infructuosa.

Las medidas cautelares se trabarán en el lugar donde se encuentren los bienes o derechos del deudor. Para estos fines el Ejecutor podrá delegar a otro Ejecutor para llevar a cabo la diligencia, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 11 del Reglamento.

En la diligencia de embargo en forma de intervención o depósito, El Ejecutor o Auxiliar se presentaran ante el deudor o ante el representante legal, según sea el caso. Si no se encontraran presentes éstos, la diligencia se entenderá con el gerente, administrador, dependiente o con la persona que este a cargo del establecimiento, empresa, negocio o donde se lleve a cabo la medida.

En el caso que se trabe embargo en forma de depósito o medida cautelar genérica sobre bienes del deudor que se encuentre en poder de un tercero, incluso cuando éstos estén siendo transportados, la diligencia se entenderá con el tercero, notificándose al deudor después que esta se haya efectuado.

El Ejecutor podrá solicitar el apoyo de la autoridad competente. Esta medida se tomará cuando medien circunstancias que obstaculicen el desarrollo de la diligencia, de llegar a ser el caso, el Ejecutor obtendrá la autorización judicial para proceder la descerraje.

Debe precisarse que podrán trabarse medidas cautelares concurrentes, debiéndose dejar sin efecto, de oficio, aquellas que superen el monto necesario para garantizar el pago de la deuda, costas y gastos.

Si el monto de la medida trabada no guarda proporción con la deuda, de oficio, el Ejecutor deberá reducirla en la parte que corresponda.

Finalmente, la medida cautelar trabada durante el procedimiento no está sujeta a plazo de caducidad, conforma a lo dispuesto en el Código Tributario.

5.2. Tipos de Medidas Cautelares

A continuación, trataremos las medidas cautelares que se pueden trabar iniciado el procedimiento de cobranza; quiere decir, cuando la deuda ya es exigible por calzar en los supuestos del Artículo 115 del Código.

Las medidas cautelares que pueden trabarse, de conformidad con el artículo 118 del Código Tributario, y en concordancia con los artículos 14, 17, 18, 19, y 20 del Reglamento son los siguientes:

5.2.1. Embargo en forma de Retención

Por medio de este embargo, el Ejecutor Coactivo esta facultado para ordenar la retención y posterior entrega de bienes, valores y fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia y otros, así como la retención y posterior entrega de los derechos de crédito de los cuales el deudor sea titular, y que los mencionados derechos se encuentren en poder de terceros.

Existen dos mecanismos para ejecutar la medida, sea mediante la diligencia de toma de dicho o notificando, al tercero con la finalidad que se retenga el pago a la orden de la administración tributaria.

5.2.2. Embargo en Forma de Intervención

5.2.2.1. Embargo en Forma de Intervención en Recaudación

Mediante este tipo de embargo se afectan directamente los ingresos del deudor en el lugar en el cual éstos se perciben con la finalidad de hacer efectiva la cobranza de la deuda. Se presentará la Resolución Coactiva que ordena el embargo a cada uno de los establecimientos, cuando existan múltiples de éstos.

5.2.2.2. Embargo en Forma de Intervención en Información

En el embargo en forma de intervención en información, el Ejecutor Coactivo nombra a uno o varios interventores informadores para que en un plazo determinado recaben información y verifiquen el movimiento económico del deudor y su situación patrimonial para hacer efectiva la cobranza de la deuda.

5.2.2.3. Embargo en Forma de Intervención en Administración de Bienes

Por medio del embargo en forma de intervención en administración de bienes, el Ejecutor Coactivo está facultado para nombrar uno o varios interventores administradores con la finalidad de recaudar los frutos o utilidades que pudieran producir los bienes embargados.

5.2.3. Embargo en Forma de Inscripción

Por el embargo en forma de Inscripción, se afecta a los bienes muebles o inmuebles registrados,

27 SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo. "Algunas reflexiones sobre el procedimiento de cobranza coactiva de tributos". Themis. Revista editada por estudiantes de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Segunda época. No 34.1996. p. 238.

28 RTF 623-3-1999

En relación a lo solicitado por la quejosa, en el sentido de que este Tribunal debe ordenar al Ejecutor Coactivo que proceda a aceptar el remplazo del bien embargado por el bien ofrecido por ésta y luego se considere como nuevo embargo sobre dicha maquinaria, efectuado mediante Expediente Coactivo No 13106010518, cabe manifestar, que el Código Tributario bajo estudio permite al Ejecutor Coactivo adoptar a su discreción las medidas cautelares que crea conveniente, no correspondiendo a esta instancia suplir la discrecionalidad de la que goza aquel, por lo que no procede aceptar tales extremos del petitorio.

29 Respecto a normas específicas sobre notificación, revisar: Decreto Supremo No 102-2002-EF del 20.06.2002; Resolución de Superintendencia No 154-2003/SUNAT del 16.08.2003; Resolución del Tribunal Fiscal No 3709-2-2005 de observancia obligatoria..

inscribiéndose la medida por el monto total o parcialmente adeudado en los respectivos registros siempre que exista compatibilidad con el título previamente inscrito. El importe de las tasa registrales u otros derechos, lo pagará la Administración Tributaria con el producto del remate, si procede este, o por el interesado con ocasión del levantamiento de la medida.

Aún cuando el embargo no impide que el bien se pueda enajenar, el adquirente asumirá la carga hasta por el monto de la deuda tributaria por la cual se trabó la medida, el Ejecutor Coactivo levantará el embargo siempre y cuando se cancele el monto de la deuda tributaria que es materia de la cobranza.

5.2.4. Embargo en Forma de Depósito

El embargo en forma de depósito, sea con extracción de bienes o sin ella, se ejecutará sobre los bienes y/o derechos que se encuentren en cualquier establecimiento, incluyendo los comerciales o industriales, u oficinas profesionales independientes, aun cuando estén en poder de un tercero, incluso cuando los citados bienes estuvieran siendo transportados, por lo cual el Ejecutor o el Auxiliar podrán designar como depositario o custodio de los

bienes al deudor, a un tercero o a la Administración Tributaria.

5.2.5. Medidas Cautelares Genéricas

El Código Tributario en el Artículo 118 faculta al Ejecutor otras medidas cautelares no contempladas en su propios texto, indicando únicamente, que se asegure de la forma más adecuada el pago de la deuda materia de la Cobranza.

6. Conclusiones

Solo queremos terminar este breve ensayo retomando nuestra reflexión inicial, ya que la materia que hemos desarrollado es precisamente una en la cual, las críticas a la administración no han faltado, precisamente por las variables que mencionábamos: silencio y oscuridad.

Silencio, o falta de desarrollo, en la norma tributaria que habilita a la administración el dictado de medidas cautelares y oscuridad al momento de aplicarla (tanto por la administración en concreto, por los terceros afectados).

Frente a esta disyuntiva solo nos queda afirmar: para poder ver en el silencio, no se debe escuchar la oscuridad. 🗉

30 Artículo 121º del Código Tributario en concordancia con el artículo 24 del Reglamento.

31 En caso los bienes embargados corran riesgo de deterioro u otra causal no imputable al depósito, el Ejecutor ordenará el remate inmediato. Memorando No 350-2005-280000 emitido por la Intendencia Jurídica 30.03.2005.

32 Hay una excepción a esta disposición la del numeral 2 inciso a) del artículo 118 del Código Tributario.