

# ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA DE TRIBUTOS

Eduardo Sotelo Castañeda\*  
Abogado  
Profesor de Derecho Tributario  
Pontificia Universidad Católica del Perú

*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 de los órganos jurisdiccionales. Se puede definir al procedimiento de cobranza coactiva como un procedimiento administrativo y recaudatorio (en tanto tiene como finalidad obtener el importe de lo debido a la administración y que no haya sido satisfecho voluntariamente por el deudor), que encuentra su justificación en la naturaleza pública y coactiva de la prestación tributaria. Sin embargo, en un Estado de Derecho la autotutela del Estado debe ser compensada con la implementación legal de garantías y seguridades para los administrados y sus derechos. Es dentro de este contexto que el doctor Eduardo Sotelo analiza el procedimiento de cobranza coactiva de tributos en el país, haciendo hincapié en los derechos que corresponden a los administrados en el marco de dicho procedimiento.*

El presente artículo versa sobre algunos temas relacionados con el procedimiento de cobranza coactiva de tributos y está constituido por ciertas nociones, eminentemente preliminares, de un estudio mucho más amplio de dicha institución. Dentro de los límites espaciales del presente artículo se pretende realizar una revisión de algunos conceptos y disposiciones legales vigentes relacionadas con el procedimiento de cobranza coactiva de tributos. El trabajo se centra en la normativa vigente que regula el procedimiento de cobranza coactiva de tributos, lo cual no obsta para que se tomen referencias de normativa que, no encontrándose a la fecha en vigencia, resulte pertinente evocar.

## 1. PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. CATEGORIAS

Según las disposiciones del Código Tributario vigente<sup>1</sup> -al que en adelante nos referiremos como "CT"-, son tres las categorías de procedimientos tributarios en sede administrativa.

El primero de ellos es el denominado procedimiento no contencioso. Por definición, esta categoría de procedimiento implica que la administración tributaria se dirige a la realización de cierto acto administrativo -del tipo: autorización, registro, permiso, etc.- solicitado por el administrado y en ausencia de intereses contrapuestos, es decir, en ausencia de controversia o conflicto alguno entre la

\* Miembro Activo del Instituto Peruano de Derecho Tributario y de la Asociación Fiscal Internacional (IFA), Grupo Peruano.

<sup>1</sup> Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo 816, con la modificación introducida por la Ley 26663.

administración tributaria y el administrado, deudor tributario.

Dentro de esta primera categoría es posible distinguir -como lo hace el propio CT- dos especies de procedimientos tributarios a partir de su vinculación o no con la determinación de la obligación tributaria.

De esta forma, tenemos un procedimiento no contencioso que no tiene vinculación con la determinación de la obligación tributaria, el mismo que recibe el trámite que dispensa la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos para la generalidad de procedimientos ante la administración pública.

De otro lado, está el procedimiento no contencioso que tiene vinculación con la determinación de la obligación tributaria, el cual se tramita según las disposiciones que establece el CT. Esta especie de procedimiento tributario se sigue, por regla, ante la propia administración tributaria, como primera instancia, y ante el Tribunal Fiscal, como segunda instancia. Esta subcategoría de procedimiento es susceptible de tornarse en contencioso -y pasar, por ende, a otra categoría-, lo que sucede cuando el órgano encargado de resolver en primera instancia no lo hace dentro del término de cuarenta y cinco días hábiles y opera lo que se conoce como la resolución ficta denegatoria, es decir, cuando el deudor tributario opta por considerar denegada su solicitud e interponer el recurso correspondiente -es decir, el medio de carácter impugnativo que la ley le franquea-.

La segunda categoría de procedimiento administrativo, es aquél denominado procedimiento contencioso tributario. En esta especie de procedimiento administrativo tributario, encontramos una controversia *o litis* entablada entre el deudor tributario y la administración tributaria, en tanto el primero solicita que la segunda revoque, modifique, extinga o anule su propio acto.

En el procedimiento contencioso tributario hallamos una primera etapa "oficiosa" y otra que podríamos denominar "contencioso administrativa".

Nos encontramos ante una fase "oficiosa" cuando el mismo órgano que realizó el acto o dictó la resolución que es impugnada procede a reconsiderarlos ante la disconformidad del deudor tributario afec-

tado por dicho acto o resolución. El esquema subjetivo en esta etapa del procedimiento contencioso tributario es bipolar en tanto implica la presencia de dos partes: un administrado o deudor tributario afectado por el acto o resolución y la propia administración tributaria a quien se le solicita que revoque, modifique, extinga o anule su propio acto<sup>2</sup>. La etapa que llamamos "contencioso administrativa" tiene lugar cuando interviene el Tribunal Fiscal. En esta última etapa, la original relación bipolar de la primera instancia se transforma en una de carácter triangular, al ser un órgano independiente y autónomo -el Tribunal Fiscal, en nuestro caso-, aunque siempre con carácter administrativo, quien decide acerca de la *litis* trabada entre el deudor tributario y la administración tributaria.

Esta segunda categoría de procedimiento, a la que denominamos procedimiento contencioso tributario, se inicia, como regla, con el recurso de reclamación e involucra, en la mayoría de los casos, la impugnación de la determinación realizada por la administración tributaria de las obligaciones tributarias de los deudores tributarios.

Hasta antes de que entrara en vigencia el nuevo texto del CT, positivamente, se consideraba parte del procedimiento contencioso tributario una tercera etapa de carácter judicial a la cual se llegaba por medio de la impugnación de la resolución del Tribunal Fiscal, sea por parte del deudor tributario o de la administración tributaria, a través del entonces denominado recurso de revisión. En esta etapa judicial era la Corte Suprema el órgano competente para pronunciarse en última instancia -no ya administrativa, evidentemente- acerca de la controversia iniciada en sede administrativa.

Actualmente, con el nuevo texto del CT se ha arribado a un diseño más feliz y apropiado de la estructura del procedimiento contencioso tributario. De esta forma, hoy, con toda propiedad, el procedimiento contencioso tributario se considera finiquitado en sede administrativa y la que era fase o etapa judicial del mismo, no es más parte de su estructura. Si actualmente persiste una tal fase o etapa judicial, ella pertenece a la categoría de procesos judiciales antes denominados contenciosos administrativos y hoy procesos abreviados de impugnación de acto o resolución administrativa que se dan inicio mediante la respectiva demanda contencioso administrativa.

<sup>2</sup> "El órgano administrativo a veces es juzgador parcial, por ser parte interesada, sujeto a órdenes e instrucciones. La Administración carece del presupuesto político-jurídico, que da razón de esencia y justificación de existencia al Poder Judicial: la independencia." José R. Dromi. Derecho Administrativo. Editorial Astrea. Buenos Aires 1992. Tomo 1, pág 85.

La tercera categoría de procedimiento tributario en sede administrativa regulado por las disposiciones del CT es el denominado procedimiento de cobranza coactiva. Este *tertium genus* completa la clásica distinción entre procedimiento contencioso y procedimiento no contencioso, y comprende las vías de las que goza el Estado para hacer efectivas, en vía de ejecución forzosa, sus acreencias -de carácter tributario, en el caso a que se contrae el presente artículo-

## 2. PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA. NATURALEZA Y FUNDAMENTOS

El procedimiento de cobranza coactiva es por esencia un procedimiento de naturaleza administrativa, tanto por el hecho de que pretende que la propia administración pública satisfaga sus legítimas pretensiones respecto de sus deudores -razón por la cual, sin la necesidad de recurrir a instancia u órgano distinto, es la misma administración la que ejecuta al administrado-, como por el hecho de que este procedimiento no tiene como finalidad la resolución de asunto alguno, sea o no controvertido<sup>3</sup>.

La regla moderna en lo que respecta a ejecución de los actos administrativos es que el órgano encargado de la ejecución no sea distinto del que emitió el acto. Existe, como se podrá inferir, por oposición, dentro de la tipología de ejecutoriedades, una de tipo judicial -que no es la que el derecho peruano franquea a la administración tributaria en materia de cobro de tributos-<sup>4</sup>.

El procedimiento de cobranza coactiva es, en definitiva, administrativo o no-jurisdiccional, no sólo por

la razón subjetiva de que su ejecutor carece de las notas de independencia o autonomía, sino adicionalmente por efecto de la no definitividad del resultado, es decir, debido a la posibilidad de que la decisión final sea revisable en sede judicial y, por ende, no forme cosa juzgada<sup>5</sup>.

El procedimiento de cobranza coactiva puede encontrar su justificación en la naturaleza pública y coactiva de la prestación tributaria. El recurso tributario como recurso público derivado, obligatorio y de naturaleza *ex lege*, resultaría irrealizable si es que el acreedor jurídicamente legitimado no poseyera los medios coercitivos necesarios y suficientes para que, en ausencia de un cumplimiento espontáneo, lograra la satisfacción del interés fiscal de manera forzada, es decir, con prescindencia de la voluntad del obligado o aún en contra de dicha voluntad.

El profesor Dromi<sup>6</sup> encuentra que el privilegio de la ejecución de oficio por parte de la propia administración pública "importa una verdadera prerrogativa pública como manifestación concreta del principio de autotutela administrativa". Agrega Dromi que "en los regímenes democráticos, en donde 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"<sup>7</sup>.

El fundamento jurídico del procedimiento de cobranza coactiva lo encuentra el profesor Danós, desde la perspectiva de la autotutela administrativa, en la existencia en favor del Estado de mecanis-

<sup>3</sup> El primer párrafo del artículo 114 del CT establece que "La cobranza coactiva de las deudas tributarias es facultad de la Administración Tributaria, se ejerce a través del Ejecutor Coactivo y se regirá por las normas contenidas en el presente Título".

<sup>4</sup> Sin ir muy lejos, la legislación argentina implementa un procedimiento especial de "ejecución fiscal", consistente en un juicio ejecutivo sumario basado, a su vez, en el principio de legitimidad del acto administrativo. Este procedimiento se inicia con una demanda del Fisco, acompañada de la boleta de deuda que debe reunir las formas extrínsecas habilitantes. Apreciadas dichas formas por el juez, se procede a emitir un requerimiento de pago y embargo. El demandado puede interponer excepciones y está prohibida la discusión de aspectos sustanciales -cosa que se reserva y posterga para el eventual juicio de repetición-. La sentencia de remate se dicta posteriormente ordenando llevar adelante la ejecución. (Tomado de Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Ed. Depalma. Bs. As. 1993. p. 455 y 456).

<sup>5</sup> "El deudor puede discutir el derecho a la ejecución (CFF, Art. 162), pero al hacerlo instaura un procedimiento autónomo de conocimiento o de declaración, al igual que también el tercero puede discutir la pretensión ejecutiva de la Administración sobre bienes sometidos a ejecución (CFF, Arts. 163 y 164)." De la Garza, Sergio. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa S.A., México, 1979. pág 756. En nuestro ordenamiento, concluido el Procedimiento de Cobranza Coactiva, el ejecutado puede interponer recurso de apelación ante la Corte Superior de Justicia, la misma que analiza el cumplimiento de los requisitos de forma del Procedimiento de Cobranza Coactiva sin entrar al análisis de fondo o de procedencia de la cobranza.

<sup>6</sup> Dromi. ob. cit. tomo 1. Pág 202.

<sup>7</sup> Dromi. ob. cit. tomo 1. Pág 199 y 200.

mos para la ejecución forzosa de sus actos administrativos.<sup>8</sup>

### 3. CARACTERISTICAS DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

De la Garza señala como característica del procedimiento de cobranza coactiva -denominado procedimiento administrativo de ejecución-, además de su carácter administrativo, el recaudatorio, en tanto tiene como finalidad obtener "el importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito".<sup>9</sup>

Asimismo, el aludido autor señala que tiene el carácter de procedimiento de "ejecución satisfactiva", dado que la satisfacción del interés del acreedor se logra mediante la prestación consistente en la obtención de una cantidad de dinero, y en casos excepcionales, de otros bienes. Bienes estos últimos que, en tanto valubles pecuniariamente, son susceptibles de realizarse de manera más o menos inmediata en sumas líquidas.

Por último, el mismo autor aludido, otorga al procedimiento de cobranza coactiva el calificativo de procedimiento de ejecución expropiativa en tanto el dinero que "constituye objeto de la ejecución pertenece al deudor y a él pertenecen los demás bienes sometidos a su ejecución, para convertirlos en dinero, que es objeto de la pretensión de la administración".

### 4. REGULACION DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

Como quiera que el procedimiento de cobranza coactiva implica la intromisión de la administración tributaria en el dominio o esfera patrimonial del obligado al pago, su regulación se encuentra garantizada por el principio de legalidad. En efecto, nuestro derecho positivo consagra expresamente que sólo por ley o por decreto legislativo, o norma de rango equivalente -es decir, toda aquella que conforme a la Constitución puede crear, modificar o suprimir tributos y conceder beneficios tributarios-, se

puede "Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario".<sup>10</sup>

En tal medida, si entendemos que lo establecido por la Norma IV del Título Preliminar del CT no hace sino desarrollar el enunciado del principio de legalidad consagrado por el artículo 74 del texto constitucional vigente, no queda más que concluir que la "delegación" o "abdicación" que realiza más adelante el artículo 114 del mismo CT a un decreto supremo, en primer lugar, y a una norma como la resolución de superintendencia -para el caso de los "reglamentos" del Procedimiento de cobranza coactiva de la SUNAT y de ADUANAS-, sin reparar en la reserva consistente en los "derechos o garantías del deudor tributario", resulta contraria al estricto sentido y espíritu de la garantía de legalidad.

Esta pretendida "delegación" en normas de menor jerarquía que la ley, viene siendo una práctica frecuente en nuestro ordenamiento al momento en que el Poder Ejecutivo ejerce las facultades propiamente delegadas, siendo su objeto, en la mayoría de los casos, prorrogar en su favor, de forma soterrada, dichas facultades delegadas por el órgano legislativo o convertirlas, en muchos casos, en permanentes<sup>11</sup>.

Por la vía de esta abdicación de facultades, que aprovechan al Poder Ejecutivo, se termina restando fortaleza y vigencia práctica al principio de legalidad constitucionalmente consagrado. El argumento formalista que da sustento a esta posición entiende que para dar cumplimiento al referido principio de legalidad basta que la norma de rango legal emitida contenga una mera referencia al concepto protegido por el principio, aunque el contenido concreto de la regulación lo realice una norma de menor jerarquía, designada si bien por la ley abdicativa.

En resumen, entonces, a pesar del buen número de normas de rango legal que contiene el CT en materia de procedimiento de cobranza coactiva, somos recelosos de la adecuación constitucional y legal de una tal abdicación en el Poder Ejecutivo o en los

<sup>8</sup> Danós, Jorge. El Procedimiento de Cobranza Coactiva como Manifestación de la Potestad de la Administración Pública de Ejecución Forzosa de sus Actos. En *Thémis Revista de Derecho* No. 32, Segunda Época, 1995. pág 43-50.

<sup>9</sup> De la Garza. ob. cit. pág 756.

<sup>10</sup> Ver Norma IV, inciso c), del Título Preliminar del CT.

<sup>11</sup> Contrástese, a manera ilustrativa, los enunciados del inciso d) de la Norma IV del Título Preliminar del CT y del primer párrafo del artículo 180 del mismo CT, en lo que a establecimiento de sanciones se refiere. Téngase muy presente, asimismo, que el actual Código Tributario, al igual que su antecesor han sido aprobados por el Poder Ejecutivo mediante Decreto Legislativo en mérito a facultades delegadas por el Congreso.

órganos administradores del Gobierno Central -la SUNAT y ADUANAS-, de la facultad para regular el procedimiento de cobranza coactiva, a la luz de un correcto entendimiento del principio de legalidad. Todo ello sin perjuicio de la dudosa constitucionalidad de los cada vez más frecuentes “reglamentos” tributarios que no siguen la regla de ser dictados por el Presidente de República en ejercicio de la potestad constitucionalmente otorgada.

En cualquier caso, lo que cabe esperar es que las regulaciones venideras del procedimiento de cobranza coactiva, vía decreto supremo o resolución de superintendencia, serán nada prolíficas en nuevos “derechos o garantías del deudor tributario” -ya que éste es un predio expresamente reservado a ley-. Esperemos -en contra de nuestro pesimismo endémico- que estas regulaciones infralegales del procedimiento de cobranza coactiva tampoco afecten o restrinjan los ya de por sí disminuidos “derechos o garantías del deudor tributario”.

## 5. EXIGIBILIDAD DE LA DEUDA TRIBUTARIA Y PRESUPUESTOS DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

### 5.1 Exigibilidad de la deuda tributaria

El presupuesto básico y fundamental para el inicio de un procedimiento de cobranza coactiva está dado por la existencia de una deuda tributaria que no ha sido cancelada dentro del plazo establecido por las leyes o reglamentos y que, además, constituye “deuda exigible”. Evidentemente, por tratarse de un adeudo con el carácter de tributario, se entiende implícito el carácter público de la prestación que pretende el Estado del administrado.

Un acto administrativo puede ser calificado de ejecutivo cuando es obligatorio. La ejecutividad implica el derecho a la exigibilidad y el deber de cumplimiento que el acto importa a partir de su notificación al obligado. Por su parte, un acto administrativo recibe el calificativo de ejecutorio cuando el ordenamiento jurídico le ha otorgado, en forma expresa o razonablemente implícita, a la autoridad que lleva a cabo funciones administrativas la atribución para obtener el cumplimiento del acto.<sup>12</sup> El presupuesto de la ejecutoriedad de los actos administrativos se encuentra en la presunción de legitimidad de dichos

actos, en tanto el acto que es presumido legítimo tiene obligatoriedad y exigibilidad.

Como anticipamos, el concepto que acoge el CT para hacer que una deuda tributaria sea susceptible de cobranza por medio del procedimiento de cobranza coactiva es el de deuda tributaria “exigible”.<sup>13</sup> El concepto de exigibilidad para efectos del procedimiento de cobranza coactiva es uno distinto de aquél definido en el artículo 3 del CT, según el cual, como regla, una deuda tributaria se torna en exigible por el Estado cuando ha vencido el plazo que el deudor tiene para la cancelación espontánea de la deuda tributaria, es decir, una deuda es exigible a partir del día siguiente del vencimiento del plazo fijado para su pago.

Y es que en efecto, la exigibilidad referida al procedimiento de cobranza coactiva es un segundo concepto de exigibilidad regulado en el mismo CT, debido a que el agotamiento del plazo establecido en beneficio del deudor para la satisfacción espontánea de la prestación tributaria, no es suficiente, en nuestro derecho, para ejecutar por la vía forzada -en el procedimiento de cobranza coactiva- una deuda tributaria. Para que se configure este segundo concepto de exigibilidad aplicable a la deuda tributaria para su ejecución coactiva se requiere que esta deuda adopte verosimilmente el carácter de deuda consentida por el obligado.

De este modo, la opción legislativa ha sido, en sentido genérico, intercalar, entre el agotamiento del plazo que tiene el deudor tributario para pagar y el inicio del procedimiento de cobranza coactiva, la adquisición del carácter de exigible de su deuda debido a una inacción del deudor que faculta a inferir en la práctica un reconocimiento de la deuda y habilita a la administración tributaria para desplegar sus armas coercitivas sobre dicha deuda.

Ello sin perjuicio de que deba existir, adicionalmente a esta inacción, un acto administrativo -o, a veces, en legislación comparada, un título ejecutivo en forma- que consagre la calificación de la deuda para ser cobrada mediante la vía coactiva y que tiene como base, precisamente, que el deudor u obligado ha dado por consentida la deuda. La actuación administrativa garantiza o asegura que las deudas tributarias que serán llevadas al procedimiento de

<sup>12</sup> Dromi. ob. cit. t.1. pp 189 y 190.

<sup>13</sup> “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: (...)”

ejecución forzada, son líquidas y, luego, que el deudor tributario tiene cabal conocimiento de su existencia y de su estado de insoluta<sup>14</sup>.

A decir del profesor Danós, podemos afirmar, en términos generales, que las deudas exigibles, susceptibles de ser llevadas a un procedimiento de cobranza coactiva, son aquellas que constan en "actos administrativos que han quedado consentidos al haber vencido el plazo para su impugnación o constan en actos que constituyen un pronunciamiento en última instancia administrativa"<sup>15</sup>. La regulación del artículo 116 del CT detalla esta genérica formulación.

**5.1.1** Conforme a las disposiciones vigentes, entonces, es deuda exigible aquélla respecto de la cual venció el plazo para su pago y consta en alguno de los actos administrativos denominados resolución de determinación o resolución de multa, que no hayan sido objeto de una impugnación -para establecer su disconformidad con el mismo- dentro de los plazos legalmente fijados para ello. La impugnación a que nos referimos se realiza mediante la interposición del recurso de reclamación que da inicio al procedimiento contencioso tributario -por excepción, este último puede iniciarse mediante el recurso de apelación, en asuntos de puro derecho, cuando el deudor opta por tal medio impugnatorio-.

**5.1.2** Asimismo, es deuda exigible la que fue objeto de algún medio impugnatorio que ha sido resuelto, cuando el deudor tributario no ha hecho ejercicio de su derecho a apelar dicha resolución dentro del plazo legalmente fijado para ello.

**5.1.3** También es deuda exigible la que consta en resolución del Tribunal Fiscal, por tratarse del pronunciamiento de la última instancia administrativa en materia de procedimientos tributarios. A este respecto cabe agregar que, si bien la decisión de la última instancia administrativa carece de definitividad, dado que es susceptible de ser revisada por un órgano jurisdiccional -en nuestro caso, la Corte Suprema de Justicia-, su impugnación en sede judicial importa o bien la cancelación de la deuda tributaria o bien el otorgamiento de garantías -carta fianza bancaria- por el monto de la misma<sup>16</sup>, razón

práctica adicional por la cual la deuda tributaria cuyo cobro declare procedente el Tribunal Fiscal adopta, automáticamente, el carácter de exigible a los efectos de iniciar el procedimiento de cobranza coactiva. Ello sin perjuicio de la posibilidad de lograr la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva cuando la opción es por la garantía, en vez de por el pago.

**5.1.4** Otra deuda exigible para el procedimiento de cobranza coactiva es aquélla constituida por las cuotas de amortización de la deuda materia de aplazamiento o fraccionamiento pendientes de pago; cuando se incumplen las condiciones bajo las cuales se otorgó el beneficio, o, en otras palabras, cuando se pierde el beneficio. En este caso, se trata de una deuda que ha sido anticipadamente reconocida por el deudor tributario, a tal punto que respecto de ella había solicitado y obtenido un beneficio para su pago, como son el fraccionamiento o el aplazamiento de la misma. El órgano administrador tributario emite y notifica a tal efecto una Orden de Pago luego de constatar la pérdida del beneficio.

**5.1.5** Por la naturaleza del instrumento que la contiene, es deuda exigible para efectos de iniciar el procedimiento de cobranza coactiva, la que conste en una orden de pago emitida conforme a ley. La orden de pago constituye, por definición, un requerimiento de pago de una deuda tributaria cuya existencia y cuantía reconoce por acto previo el propio deudor tributario o el requerimiento de pago de una deuda tributaria que no requiere acto de determinación de parte del órgano administrador tributario<sup>17</sup>. Las situaciones que crean la verosimilitud de una deuda tributaria cuyo pago es requerido mediante una orden de pago -porque el deudor la ha reconocido en una declaración, por ejemplo, o porque la administración tributaria la recoge de documentos del deudor tributario- son de tal grado que a la vez que la hacen deuda exigible para efectos de dar inicio a un procedimiento de cobranza coactiva, obligan a que la eventual impugnación de la orden de pago -mediante el correspondiente procedimiento contencioso tributario- deba realizarse, como regla, previo pago de la integridad de la deuda tributaria<sup>18</sup>.

<sup>14</sup> "Para que un acto administrativo sea ejecutorio, tiene que tratarse de un acto "presumiblemente válido", que goza de presunción de legitimidad y ejecutividad y haya sido notificado". Dromi, ob. cit. t.1 p. 201.

<sup>15</sup> Danós. ob. cit. p. 48.

<sup>16</sup> Ver artículo 158 del CT.

<sup>17</sup> De esta forma se encuentra regulada en el artículo 78 del CT.

<sup>18</sup> Ver artículo 136 del CT.

**5.1.6** Por último, debido a lo ineluctable que es incurrir en gastos y costas para el cobro de las deudas tributarias y con el objeto de garantizar legalmente que su pago se instrumente con la misma celeridad y dentro del mismo procedimiento de cobranza coactiva de adeudos tributarios, tienen el carácter de deuda exigible, sin llegar a ser componentes de la deuda tributaria, las costas y los gastos en que la administración tributaria hubiera incurrido en el procedimiento de cobranza coactiva.

## **5.2 Otros presupuestos del procedimiento de cobranza coactiva**

La doctrina menciona otros presupuestos del procedimiento de cobranza coactiva. De la Garza,<sup>19</sup> por ejemplo, señala, además de aquél referido a la deuda tributaria, la invasión de la autoridad ejecutora de la esfera jurídica del deudor, mediante la detracción de su patrimonio de una cantidad de dinero o de otros bienes para satisfacer coactivamente el crédito fiscal y, por último, la satisfacción del interés de la administración acreedora mediante el ingreso de la cantidad de dinero debida o bien de la adjudicación de bienes en su favor, que sustituyen económicamente aquella prestación dineraria.

Danós<sup>20</sup>, por su parte, esquematiza los presupuestos en objetivos y subjetivos. Dentro de los presupuestos objetivos agrupa a aquellos referidos a la naturaleza pública de la deuda susceptible de ejecución coactiva y la necesidad de un acto declarativo previo o título ejecutivo de la deuda -ambos tratados en el punto 5.1 precedente-. Como presupuestos subjetivos menciona los entes que pueden recurrir al procedimiento de cobranza coactiva y los órganos competentes para la ejecución.

## **6. INICIO DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA**

El procedimiento de cobranza coactiva se da inicio mediante la emisión y notificación de un acto administrativo conminatorio que hace saber al deudor tributario que su deuda, a la cual califica de exigible, procederá a ejecutarse si es que no cumple dentro de un último término corto y perentorio con satisfacer la deuda de su cargo.

En nuestro ordenamiento este acto administrativo recibe el nombre de resolución de ejecución coactiva y es, precisamente, el acto de la administración tributaria que consagra la calificación de la deuda para ser cobrada en la vía coactiva tomando como premisa que el deudor u obligado ha dado por consentida la deuda.

En derecho comparado dicho acto suele denominarse “mandamiento de ejecución” o “mandato de pago”, en tanto importa el requerimiento formal, legal y final que hace la administración tributaria para que el deudor tributario enderece su conducta hacia el cumplimiento, esta vez inducido, de su obligación tributaria. En derecho comparado, también, muchas veces esta exigencia llega incluso a adoptar la característica de un título ejecutivo en forma.

El anterior CT<sup>21</sup> disponía de manera errónea que el procedimiento de cobranza coactiva se daba inicio mediante la notificación del “valor en cobranza”, confundiendo de esta forma el acto administrativo que contenía el monto que se ponía en cobranza - “valor en cobranza”, que podía ser la orden de pago, la resolución de multa o resolución de determinación en cobranza-, con el acto administrativo conminatorio y formal de requerimiento del pago, bajo apercibimiento de iniciar medidas coactivas. En ese entonces, ante la confusión precedentemente anotada, el acto por medio del cual se requería de manera final y perentoria el pago de la deuda tributaria no satisfecha recibía la simple denominación de notificación de ejecución coactiva.

Actualmente, como hemos dicho, el CT ha corregido la denominación y ha planteado claramente la distinción entre la resolución conminatoria que da inicio al procedimiento de cobranza coactiva y la resolución u orden de pago que contiene la determinación y/o el monto de la deuda cobrada, o el valor puesto en cobranza.

## **7. EL EJECUTOR COACTIVO. SU INDEPENDENCIA**

El procedimiento de cobranza coactiva es dirigido por el ejecutor coactivo que es una persona de profesión abogado, con experiencia en tributación. El CT establece, además, que en el caso de la SUNAT y ADUANAS, los ejecutores coactivos y auxiliares

<sup>19</sup> Ver, De la Garza. ob. cit. pág 756 y siguientes.

<sup>20</sup> Ver, ob. cit. página 47-50.

<sup>21</sup> Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo 773, con las modificaciones introducidas por la Ley 26414 y por los Decretos Legislativos 792 y 806.

coactivos deberán ser funcionarios de la propia administración tributaria.

Con base en la idea del doctor Danós<sup>22</sup>, consideramos que en este punto la opción legal desecha un interesante factor de equilibrio que habría contribuido a crear condiciones de seguridad para el deudor tributario incurso en un procedimiento de cobranza coactiva, así como, por qué no, cierta dosis de justicia en el sistema de ejecución forzada. Dicho factor consiste en que los ejecutores coactivos y los auxiliares coactivos guarden independencia funcional respecto del ente administrador tributario que encarga la ejecución forzosa de una deuda tributaria.

De esta forma, por lo menos en la más absoluta teoría, el ejecutor coactivo, profesional abogado, tendría la libertad suficiente para la apreciación racional de situaciones como, por ejemplo, aquéllas habilitantes para adoptar o graduar medidas cautelares o para discernir la aplicación, también racional, de las disposiciones legales reguladoras del procedimiento de cobranza coactiva.

Aisladamente considerado, resulta acertado haber establecido, dentro del artículo relacionado a las facultades del ejecutor coactivo, facultades de apreciación discrecional<sup>23</sup>, para el caso de ordenar, dejar sin efecto y graduar las medidas cautelares, o para dictar cualquier otra disposición destinada a cautelar el pago de la deuda tributaria, tales como comunicaciones y publicaciones. No obstante ello, consideramos que esta facultad discrecional, en manos de

órganos de ejecución dependientes laboral y orgánicamente del propio ente administrador tributario, 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<sup>24</sup>.

## 8. MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS. REQUISITOS PARA SU PROCEDENCIA

El artículo 56 del CT otorga a la administración tributaria la atribución de trabar medidas cautelares previas a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria<sup>25</sup>. Si bien la formulación del artículo pareciera presentarnos una figura excepcional y de aplicación restringida, en la realidad se ha constatado la utilización abusiva y desmedida de esta atribución

### 8.1 Requisitos establecidos por el CT

Según el inconfundible enunciado del artículo 56 del CT, concordado con el artículo 116, referido a facultades del ejecutor coactivo, la facultad de adoptar medidas cautelares se encuentra otorgada de manera discrecional a la administración tributaria, pero con los límites establecidos en el artículo 56. Dichos límites no son otros que aquéllos que la doctrina procesal ha consagrado para las medidas cautelares en los procedimientos jurisdiccionales. En efecto, el ejercicio de la atribución administrativa antes mencionada no es irrestricto, es decir, no en todos los casos o en cualquier supuesto la adminis-

<sup>22</sup> Ob. cit. p. 49 y 50.

<sup>23</sup> Lo discrecional no es sinónimo de arbitrariedad o de ejercicio libérrimo del poder, sino de actuación "libre" y "prudencial", si comenzamos por la acepción primera que le otorga el Diccionario de la Real Academia de la Lengua:

En sede administrativa, la distinción de "lo discrecional", por oposición a "lo reglado", estriba en una cuestión de grado normativo, es decir, en una actividad pública más o menos normada. Admitido que sea que la "autoridad administrativa no puede estar sometida a un automatismo", sino que es ineludible la elección del momento y de la acción en cada actuación, debe admitirse también que la discrecionalidad no puede encontrarse regulada íntegramente *a priori* por leyes. Siempre se encontrará reglada la atribución administrativa de competencia concerniente al *quién*, es decir, al órgano habilitado para actuar, al *qué*, tipo de decisión a adoptar, y al *para qué*, el objetivo o fin perseguido por el acto. El *cómo* y el *cuándo* pueden ser parcialmente discretionales. El *cómo* es la manera en que ha de originarse la declaración de la administración, y depende de la regulación, si ésta existe, no habrá más opción para el ente administrativo que exteriorizar formalmente su manifestación por medio del procedimiento administrativo. El *cuándo* (oportunidad, conveniencia, mérito, tiempo y ocasión del ejercicio de la competencia) es el elemento más típicamente dejado a la apreciación del administrador y que mejor integra la discrecionalidad. (Tomado de Dromi, ob. cit. t.I. pp. 543-547).

<sup>24</sup> Derechos que no se encuentran, digamos -es un decir-, prolijamente tratados en el CT, como sí, por el contrario, lo están sus obligaciones o las facultades de la administración tributaria. Si el CT -y sus inmediatos predecesores- adolecen de un defecto grave, respecto del cual no advertimos mejoría, es el enorme desbalance que crea entre los sujetos de la relación jurídico tributaria -deudor tributario y acreedor tributario-.

<sup>25</sup> El primer párrafo del artículo 56 del CT dispone que "excepcionalmente, cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable o, existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, antes de iniciado el procedimiento de cobranza coactiva, la administración a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria y de acuerdo a las normas del presente Código, podrá trabar medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer dicha deuda, inclusive cuando ésta no sea exigible coactivamente. Las medidas señaladas serán sustentadas mediante la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa, orden de pago o resolución que desestima una reclamación; salvo en el supuesto a que se refiere el Artículo 117".

tración tributaria está legítimamente facultada para aplicar una medida cautelar previa.

Para que el ejercicio de esta facultad resulte legal y legítimo, la administración tributaria y el ejecutor coactivo que la llevan a cabo deben verificar si se cumplen las condiciones o requisitos establecidos por la doctrina y la normativa vigentes -que recogen, por lo demás, lugares comunes de la doctrina sobre medidas cautelares-, que necesariamente deben encontrarse presentes para que sea procedente la aplicación de una medida cautelar.

En primer lugar, de acuerdo con el propio artículo 56 del CT, la medida cautelar previa debe ser excepcional, en el sentido de que debe tener una aplicación no ordinaria o difundida, sino restringida o limitada.

En segundo lugar, debe existir una causa objetiva que evidencie un riesgo en la eventual satisfacción del interés fiscal que, por tanto, cree la necesidad de asegurar el pago de una deuda tributaria -en los términos del artículo 56: el "comportamiento del deudor tributario" u otras "razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa"-.

En tercer lugar, la medida cautelar, de adoptarse, debe ser proporcional o razonable, por ello debe considerarse que su límite cuantitativo está dado por la suma que baste para satisfacer la deuda tributaria.

De estos requisitos se infieren las características de mutabilidad o variabilidad y transitoriedad de la medida cautelar, en tanto su existencia y grado se sujeta a la presencia o ausencia de la situación de riesgo habilitante y a la cuantía de la deuda sobre la que se cierne el pliego.

Estas condiciones, además de estar presentes en la regulación positiva vigente, han sido reconocidas con mediana claridad en cierta jurisprudencia del Tribunal Fiscal del país. Empero, no obstante ello, de poco ha servido esto para moderar el uso discrecional de la facultad de trabar medidas cautelares previas o para fijar un equilibrado parámetro al ejercicio discrecional de esta facultad de la administración tributaria. Antes bien, su uso indiscriminado e irracional ha proliferado, atreviéndose incluso la administración tributaria, a negar en muchos

casos la existencia de presupuestos objetivos para la adopción de las medidas, o llegando a tomar como único presupuesto la considerable cuantía de la obligación tributaria involucrada.

## 8.2 Requisitos establecidos por la doctrina y el Código Procesal Civil

Aun en el supuesto de que admitiéramos que el CT no ha establecido, en su artículo 56, presupuestos para la procedencia de la medida cautelar, siempre tendríamos que un ejercicio legal de la discrecionalidad administrativa en estos casos exigiría la recurrencia a las disposiciones que sobre medidas cautelares fija el Código Procesal Civil -aprobado por Decreto Legislativo 768-, sin que ello configure aplicación analógica de este último cuerpo legal.

En efecto, para postular tal aplicación nos bastará el enunciado de la Norma IX del Título Preliminar del CT y el del inciso h) de la Norma III<sup>26</sup> -y antes, la constatación de la expresa remisión que hacía el CT derogado, al Código Procesal Civil cuando regulaba ciertos tópicos vinculados al embargo dentro del procedimiento de cobranza coactiva de deudas tributarias-.

Los artículos 611 y siguientes del Código Procesal Civil hacen referencia a los presupuestos que dan lugar a la aplicación de una medida cautelar, presupuestos a los que unánimemente se refiere la doctrina nacional y extranjera. De esta manera, para la procedencia de una medida cautelar es necesario que se den acumulativamente los siguientes presupuestos:

- Que exista verosimilitud del derecho invocado, esto es, la apariencia de verdad o de certeza en la obligación cuyo cobro se pretende;
- Que exista inminencia de un daño irreparable en contra del que pretende la prestación -esto es, el denominado peligro en la demora-; y,
- Que el solicitante preste contracautela, que tiene por objeto asegurar al afectado con una medida cautelar, el resarcimiento de los daños y perjuicios que pueda causar la ejecución de la medida.

Si por razón justificada el Poder Ejecutivo, del que forma parte la administración tributaria, se encuentra exceptuado de la obligación de prestar contra-

<sup>26</sup> La Norma IX del Título Preliminar del CT señala que "en lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias, siempre que no se les opongan o desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho". Por su parte, el inciso h) de la Norma III del Título Preliminar del CT dispone que la doctrina jurídica es fuente del Derecho Tributario.

cautela cuando se adopta una medida cautelar en su favor -según el artículo 614 del Código Procesal Civil-, con mayor razón la presencia de los otros dos presupuestos debe ser exigida y verificada de manera rigurosa, para legitimar la procedencia de la adopción de medidas cautelares.

En definitiva, entonces, esperamos que el procedimiento para la adopción de medidas cautelares previas concilie de una buena vez con todo el bagaje existente -en la normativa, doctrina y jurisprudencia, no exclusivamente tributarias- sobre el tema de las medidas cautelares. Por último, queremos convencernos de que la sujeción del procedimiento para la adopción de medidas cautelares previas “a las normas que establece el Código Tributario” - como lo señala el artículo 56 del CT- no es un mandato para dar la espalda a las fuentes jurídicas citadas que imprimen racionalidad y justicia a la aplicación de la institución de la medida cautelar.

## 9. DESCERRAJE. UN RETROCESO SALUDABLE

El texto original del CT vigente, en su denodado afán por agilizar o “potenciar el cobro de las deudas tributarias” -tal y como lo señala el fundamento que forma parte del cuadro comparativo publicado en el diario oficial, conjuntamente con el CT vigente-, estableció como facultad del ejecutor coactivo de la SUNAT, de ADUANAS y del IPSS “hacer uso de medidas como el descerraje o similares cuando medien circunstancias que impidan el desarrollo de las diligencias, siempre que dicha situación sea constatada por personal de las fuerzas policiales” (inciso c del artículo 118).

El descerraje no es otra cosa que la facultad de ingresar por la fuerza, violentando las cerraduras, a un local o establecimiento del notificado para cumplir una diligencia o afectado por un mandato. Debido a los derechos que pueden verse afectados por la medida de descerraje -la propiedad y, eventualmente, el domicilio-, ésta es una facultad que requiere de intervención judicial.

En esta línea, el Código Procesal Civil otorga dicha facultad al juzgador para efectos de ejecutar las medidas cautelares (artículo 641). De igual forma, una entidad pública no jurisdiccional, como es el Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y Protección de la Propiedad Intelectual (INDECOPI), recibe la facultad de recurrir al descerraje para el cumplimiento de sus funciones, pero para llevarlo a

cabó debe recabar la autorización judicial previa, la que según las disposiciones aplicables deberá ser resuelta con la máxima celeridad -24 horas-<sup>27</sup>.

Por lo dicho, entonces, si bien asentimos en que era indispensable la introducción de una medida como el descerraje en favor de los entes administradores tributarios, para evitar que la resistencia del deudor tributario frustrase cierto tipo de diligencias, no era legítimo que dicha facultad fuera otorgada de manera directa al ejecutor coactivo -quien, por lo demás, no tiene naturaleza de juez-, sin intervención judicial.

Si por sí misma esta atribución era excesiva, se tornaba en inconstitucional cuando la oficina, el establecimiento o el local del deudor tributario que sufriría la medida coincidía con su domicilio, debido a la garantía de inviolabilidad consagrada en el inciso 9 del artículo 2 del texto constitucional vigente.

Las objeciones a la facultad de descerraje de este modo otorgadas no se hicieron esperar. Ello condujo, final y felizmente, a la sana rectificación del texto original del inciso c) del artículo 118 del CT, realizada a través de artículo 2 de la Ley 26663. De esta forma, el texto modificado y hoy vigente de dicha norma dispone que, para que los ejecutores coactivos de la SUNAT, de ADUANAS y del IPSS hagan uso de medidas como el descerraje o similares, se requiere previa autorización judicial. A dicho efecto, deberá cursarse solicitud motivada ante cualquier juez especializado en lo civil, quien resolverá en el término de 24 horas, sin correr traslado a la otra parte, bajo responsabilidad.

## 10. MODIFICACION DE LA PRELACION DE LOS CREDITOS TRIBUTARIOS

Cuestión poco advertida respecto del procedimiento de cobranza coactiva, tal y como se encuentra actualmente regulado, es que su ejecución puede conducir al incumplimiento de la preferencia de la que gozan cierto tipo de créditos, con antelación a los créditos de naturaleza tributaria. La preferencia de los créditos implica que unos excluyen a otros, según el orden legalmente establecido.

El artículo 6 del CT establece la prelación de la que gozan los créditos tributarios respecto de otros créditos de distinta naturaleza. El acreedor tributario tiene prelación sobre otros acreedores con los cuales concurra, en tanto los créditos de estos últimos no sean por pago de remuneraciones y beneficios so-

<sup>27</sup> Inciso c), *in fine*, del artículo 2 de la Ley sobre Facultades, Normas y Organización del INDECOPI, Decreto Legislativo 807.

ciales, alimentos, hipoteca y cualquier otro derecho real inscrito en el correspondiente Registro. Este orden puede alterarse si la administración tributaria cuida de inscribir las respectivas resoluciones de determinación o de multa, o las órdenes de pago en el Registro respectivo, caso en el cual obtendrá la prioridad respecto de otro derecho real inscrito con posterioridad en dicho Registro. Los derechos de prelación pueden ser invocados y declarados en cualquier momento.

Entre las muchas medidas que puede adoptar el ejecutor coactivo existe, por ejemplo, la posibilidad de ordenar el embargo en forma de retención, entre otros, de fondos o valores, o derechos de crédito, de los cuales el deudor tributario sea titular y se encuentren en poder de terceros. El tercero se encuentra prohibido de informar al ejecutado de la ejecución de la medida hasta que ella se realice. Dado que se trata de montos líquidos -no en el caso de retención de bienes-, la medida luego de ejecutada no recibe la publicidad que sí es indispensable en el caso del acto remate. Las sumas retenidas deben ser entregadas al ejecutor coactivo. Si estas sumas retenidas cubren los montos ejecutados, sólo restará al ejecutor coactivo dictar la resolución que pone fin al procedimiento y dar por canceladas las acreencias del Fisco.

A lo largo de todos estas instancias descritas, no se ha previsto legalmente una forma en la que eventuales acreedores con prelación respecto de las acreencias tributarias, tomen conocimiento, intervengan e instrumenten finalmente su preferencia dentro del procedimiento de cobranza coactiva sobre el ejecutado -cuando la acreencia del Fisco pudo bien haber consumido el último activo del deudor-. Si bien se encuentra previsto que los derechos de prelación podrán ser invocados y declarados en cualquier momento, desnaturaliza el sentido de la preferencia, el hecho de que al acreedor postergado no le quede, al parecer, más vía que la judicial para pretender hacer valer su derecho, mientras el acreedor tributario investido por facultades públicas goza de fondos que no le correspondían en primer lugar. Y todo esto, quizás, sólo después de que, con muy buena suerte, el acreedor postergado haya tomado

conocimiento de la ejecución practicada por el acreedor tributario.

## 11. COMENTARIOS FINALES

Tal y como anticipamos al inicio del presente trabajo, nuestro objetivo estaba limitado a iniciar la revisión de ciertas nociones relativas al procedimiento de cobranza coactiva de tributos vigente en el país, sin agotarlas. Nuestro objetivo se ha cumplido a esta altura. Hemos preferido, por lo pronto, sacrificar la diversidad temática que la institución y su regulación ofrecen para el análisis, en aras de un tratamiento más detenido de cada uno de los temas abordados. Para el lector especializado, evidentemente, muchos otros temas quedan fuera: el estudio de cada una de las medidas cautelares, los problemas en la suspensión de la ejecución, la posibilidad de impugnación en la vía judicial, las responsabilidades a las que se encuentran sujetos quienes ejercen funciones coactivas, etc; así como la postulación de posibles modificaciones o sugerencias para la inminente reglamentación de este categoría de procedimiento tributario.

En cualquier caso, la idea general que dejamos sembrada y que debe tenerse siempre muy presente es que si, en países en que se proclama la vigencia de un estado de derecho, se faculta a la autoridad administrativa -justificadamente, por cierto- para lograr la satisfacción forzada de la prestación tributaria, sin tener que recurrir a las instancias judiciales, ello debe ir indisolublemente ligado tanto a la implementación legal de garantías y seguridades para los administrados -deudores tributarios- y sus derechos, como a la preocupación de los órganos estatales por velar que dichas garantías y seguridades se respeten y rijan sin limitación.

Todo ello enmarcado dentro de la necesidad de equilibrar, por un lado, las exigencias de un Estado que detenta un poder tributario cuyo fin es obtener los recursos suficientes para solventar el gasto público y, por el otro, los derechos que corresponden a cada persona como ciudadano libre y no como un mero súbdito integrado en esa colectividad.