

ALGUNOS ALCANCES SOBRE LA FACULTAD COACTIVA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Carlos Moreano Valdivia*

El presente artículo pretende poner de manifiesto algunas reflexiones sobre la vigente normativa que regula el procedimiento de cobranza o ejecución coactiva de la deuda tributaria. Sugiere ciertas modificaciones legislativas que permitan precisar cuándo estamos frente a una actuación coercitiva o coactiva de la administración tributaria, desde qué momento se puede efectuar dicha actuación, las atribuciones del ejecutor coactiva, entre otras. Ello para cautelar los derechos de los administrados tributarios.

I. Introducción

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

Revista de Economía y Derecho, vol. 11, nro. 41 (verano de 2014). Copyright © Sociedad de Economía y Derecho UPC. Todos los derechos reservados.

* Abogado por la Universidad de Lima. Maestría en Derecho Corporativo Económico por la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas. Maestría en Tributación por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Posgrado en Métodos Alternativos de Disputas y Análisis Económico, en Louisiana State University, Law Center. Posgrado en Política y Técnica Tributaria en el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias con sede en Panamá (CIAT). Profesor de la Facultad de Derecho de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC). Profesor de posgrado en la Universidad ESAN. Exfuncionario de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat). Actualmente es vocal del Tribunal Fiscal.

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

En efecto, tratándose de deudas tributarias cuyo pago es omitido a la administración tributaria por un acto voluntario, esta tendrá el imperativo de cobrarlas utilizando diversos mecanismos de coacción o coerción, pero que solo se podrá efectivizar una vez iniciado el procedimiento de cobranza o ejecución coactiva –cuyo único titular es el ejecutor coactivo– el cual tiene por objeto la recuperación de la deuda a cargo de los administrados tributarios que hayan incumplido su pago oportuno o no la hubieran impugnado en el plazo legal establecido.

Si bien, mediante el procedimiento de cobranza o ejecución coactiva, el ejecutor coactivo dicta diversas medidas de fuerza o de presión destinadas a posibilitar el recupero de la deuda tributaria, también lo es que, en un Estado de derecho, la autotutela del Estado no puede implicar el desamparo de los derechos de los administrados. Así, lo ha sostenido el Tribunal Constitucional en reiterados pronunciamientos.

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

Así las cosas –y habida cuenta de que el titular del procedimiento de cobranza o ejecución coactiva (el ejecutor coactivo) carece de independencia o autonomía y que el resultado en la vía administrativa aún no es definitivo debido al derecho de los ejecutados de acudir a controvertir lo decidido en la vía jurisdiccional–, la administración tributaria debe ejercer su facultad de cobranza coactiva interpretando la normativa, mediante la cual se le atribuye dicha facultad de manera restrictiva¹.

Al respecto, resulta razonable, entre otros aspectos, que la anotada normativa impida que un funcionario distinto al ejecutor coactivo rea-

lice actuaciones coercitivas o coactivas para el cobro de la deuda tributaria; que tales actuaciones se efectúen *ex ante* al procedimiento de cobranza o ejecución coactiva; y que dicho ejecutor se arrogue competencias que no le correspondan legalmente.

Por otra parte, no resulta justificable que la normativa en referencia contemple la ejecutoriedad de un acto administrativo cuando aún no tenga firmeza en la vía administrativa; como tampoco la existencia de dos regímenes de cobranza coactiva de la deuda tributaria, como ocurre actualmente. Todo ello invita a sugerir –mediante el presente artículo y en aras de dotar de mayor garantía a los administrados– algunos cambios legislativos a la luz de la legislación vigente y de la jurisprudencia.

II. Naturaleza del procedimiento de cobranza o ejecución coactiva: el principio de autotutela

Como señala Sotelo², el procedimiento de cobranza o ejecución coactiva es por esencia un procedimiento de naturaleza administrativa. Ello tanto por que se pretende que la propia administración pública satisfaga sus legítimas pretensiones respecto de sus deudores –razón por la cual, sin necesidad de recurrir a instancia u órgano distinto, es la misma administración la que ejecuta al administrado– como por que este procedimiento no tiene por finalidad la resolución de asunto alguno, sea controvertido o no.

El propio autor menciona que la regla moderna, en lo que respecta a la ejecución de los actos administrativos, es que el órgano encargado de la ejecución no sea distinto del que emitió el acto; y que el procedimiento de cobranza o ejecución coactiva es, en definitiva, administrativo o no jurisdiccional no solo por la razón subjetiva de que su ejecutor carece de las notas de independencia o autonomía, sino, adicionalmente, también por el efecto que suscita la no definitividad del resultado. Es decir, la posibilidad de que la decisión final sea revisable en sede judicial y, por ende, no forme cosa juzgada³.

El procedimiento de cobranza o ejecución coactiva encuentra su justificación en la naturaleza pública y coactiva de la prestación tributaria. El recurso tributario –como un recurso público derivado, obligatorio y de naturaleza *ex lege*– resultaría irrealizable si el acreedor jurídicamente legitimado no poseyera los medios coercitivos necesarios y

suficientes para, en ausencia de un cumplimiento espontáneo, satisfacer el interés fiscal de manera forzada. Es decir, con prescindencia de la voluntad del obligado o aun en contra de dicha voluntad.

Para Bravo Cucci y Villanueva Gutiérrez, el procedimiento de cobranza o ejecución coactiva es un procedimiento mediante el cual la administración ejerce la autotutela ejecutiva o de ejecución forzada para procurarse el cobro de la deuda tributaria, sin necesidad de acudir a los órganos jurisdiccionales⁴.

Resulta interesante citar, para resaltar la naturaleza jurídica del procedimiento de cobranza o ejecución coactiva, el segundo párrafo del Fundamento V de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente 06269-2007-PA/TC⁵. En él se precisa que:

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

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

A decir de Morón Urbina, la potestad para ejecutar sus resoluciones constituye una de las expresiones más nítidas de la autotutela administrativa con que el ordenamiento legal provee a la administración pública para la preservación del orden público y alcanzar la satisfacción de los intereses generales⁶.

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

En esa misma línea de pensamiento, Hinostroza Minguez señala que “la facultad de cobranza coactiva –debido a obligaciones insatis-

fechas, sean tributarias o no— alcanza solamente a la administración pública, vale decir, es una potestad propia y exclusiva del aparato estatal. No gozan de tal prerrogativa las personas particulares, sean naturales o jurídicas, que, en caso de que sus derechos fuesen vulnerados, tienen la posibilidad de hacerlos valer en la vía correspondiente: la judicial (mediante proceso de ejecución, de haber recaudo ejecutivo; de conocimiento, abreviado o sumarísimo)⁷.

Por su parte, el profesor Roberto Dromi encuentra que el privilegio de la ejecución de oficio por parte de la propia administración pública “importa una verdadera prerrogativa pública como manifestación concreta del principio de autotutela administrativa”. Agrega, asimismo, que “en los regímenes democráticos, en 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”⁸.

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

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

Ahora bien, la administración tributaria tiene a la cobranza coactiva como una de sus prerrogativas derivada del principio de autotutela. Esta debe ser compensada con la implementación legal de garantías y seguridades para los administrados y sus derechos como lo ha soste-

nido el Tribunal Constitucional en diversas sentencias: las recaídas en los expedientes 05637-2006-PA/TC y 0015-2005-PI/TC¹¹ en las que se indica lo siguiente:

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

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

III. Características del procedimiento de cobranza o ejecución coactiva

Las características del procedimiento en referencia son:

- Se impulsa de oficio. Lo inicia el ejecutor y una vez iniciado no podrá suspenderlo o concluirlo, salvo en los casos expresamente previstos en la ley.
- Se fundamenta en el principio de celeridad procesal. Es expeditivo, breve y de ejecución. El procedimiento no admite demora ni dilación.
- Prima en él el interés público sobre el interés particular. Se da preferencia a lo demandado por la administración tributaria, pues se presume su verosimilitud.

- Hay responsabilidad de los funcionarios que intervienen en el procedimiento. Tanto el ejecutor como el auxiliar coactivo son responsables administrativa, civil y penalmente de la forma como se realiza la cobranza coactiva.
- Es un procedimiento compulsivo. De no cumplir el deudor con el pago de su deuda, se procede a dictar medidas cautelares como las de embargo y de ser el caso de ejecución.
- Es un procedimiento inimpugnable. Los recursos impugnativos solo proceden si se ha agotado la vía administrativa, con excepciones como el proceso de amparo con medida cautelar y la queja.

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

El propio autor otorga al procedimiento de cobranza o ejecución coactiva el calificativo de “procedimiento de ejecución expropiativa”, en tanto el dinero que constituye objeto de la ejecución pertenece al deudor y a él pertenecen los demás bienes sometidos a su ejecución, para convertirlos en dinero, que es objeto de la pretensión de la administración.

IV. Marco legal y constitucional

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

Correspondientemente, es importante mencionar que, mediante la Ley 26979, modificada por la Ley 28165 –y cuyo reglamento fue aprobado por Decreto Supremo 036-2001/EF y luego modificado por

Decreto Supremo 069-2003/EF–, se regula el procedimiento de ejecución coactiva de deudas tributarias y no tributarias de los gobiernos locales.

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

Sobre el particular, en atención a lo indicado por Sotelo¹³, se sostiene que el artículo 114 del Código Tributario –cuando señala que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) aprobará mediante resolución de superintendencia la norma que reglamente el procedimiento de cobranza coactiva respecto de los tributos que administra o recauda– no puede significar una “delegación” o “abdicación” a normas reglamentarias sin reparar en la reserva legal de “los derechos o garantías del deudor tributario”. Señalar lo contrario implicaría restar fortaleza y vigencia práctica al principio constitucional de legalidad, desamparando con ello a los administrados.

V. Los sujetos intervinientes

a) El ejecutor coactivo

El ejecutor coactivo es un funcionario de la administración pública. Entre sus funciones tiene la de recuperar la deuda tributaria a cargo del contribuyente que no cumplió sus obligaciones tributarias, las cuales no fueron canceladas a tiempo mediando requerimiento de pago para ello. Se entiende que mientras la deuda no traspase el límite señalado anteriormente, no podrá ser exigible de manera forzosa.

En palabras de Huamaní Cueva, el “ejecutor coactivo es el funcionario de la administración que, con la colaboración de los auxiliares coactivos, ejerce las acciones de coerción para el cobro de las deudas exigibles; es el responsable y titular de la facultad coactiva”¹⁴.

El actuar del ejecutor coactivo se encuentra reglado, lo cual significa que debe cumplir sus funciones ciñéndose a las prerrogativas que se le otorgan al conducir el procedimiento de cobranza o ejecución coactiva.

b) El ejecutado

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

VI. Exigibilidad coactiva de la deuda tributaria e inicio del procedimiento de cobranza o ejecución coactiva

La cobranza coactiva solo puede ser iniciada si existe una deuda no extinguida dentro del plazo legal establecido conforme al artículo 29 del Código Tributario¹⁵; y que, asimismo, califique de exigible coactivamente según los supuestos contemplados en el artículo 115 del mismo Código¹⁶ y el artículo 25 del Texto Único Ordenado de la Ley 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, aprobado por Decreto Supremo 018-2008-JUS¹⁷.

Al respecto, debe precisarse que los actos administrativos tienen las siguientes características: legitimidad, ejecutividad y ejecutoriedad¹⁸. La legitimidad consiste en la presunción de validez del acto administrativo mientras su posible nulidad no haya sido declarada por la autoridad competente. En otras palabras, es una presunción de legalidad, juridicidad o legitimidad.

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

del acto; esto es, agotando diversas medidas tanto de coacción como de coerción.

Por lo explicitado, queda zanjada la diferencia entre ejecutividad y ejecutoriedad, la cual puede ser asumida por el acto administrativo, ya que si bien en un escenario este puede tener la calidad de ejecutivo (es decir, obligatorio) no necesariamente tendrá la calidad de ejecutorio en todos los casos. En otras palabras, no siempre la actividad de la administración será fructífera para que se cumpla la obligación contenida en el acto administrativo.

Para efecto de la exigibilidad coactiva de un acto administrativo en el ámbito de lo tributario –y que tiene relación directa con su ejecutoriedad–, un tópico imprescindible es la firmeza que este debe tener conforme con los supuestos de exigibilidad coactiva de la deuda tributaria a los que se refiere el artículo 115 del Código Tributario y el artículo 25 de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva. Estos, fundamentalmente, se basan en la omisión del pago voluntario y oportuno de la deuda tributaria y/o su no impugnación en el plazo legal establecido.

Una vez verificada la anotada exigibilidad coactiva, el ejecutor coactivo –en atención a lo dispuesto en el artículo 117 del Código Tributario¹⁹ y el artículo 29 de la aludida Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva²⁰– procederá a notificar la resolución de ejecución coactiva para iniciar el procedimiento de cobranza o ejecución coactiva de la deuda contenida en el valor o acto, vinculado directamente a la determinación de la deuda tributaria. Para ello da al contribuyente el plazo de siete días hábiles para regularizar su situación jurídica tributaria, con apercibimiento de trabar medidas cautelares o ejecutar las ya trabadas.

Sin embargo, dentro del procedimiento de cobranza o ejecución coactiva se pueden presentar supuestos que desencadenen la suspensión o conclusión de dicho procedimiento, tal como lo contemplan el artículo 119 del Código Tributario²¹ y el artículo 31 de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva²². Los anotados supuestos –al igual que aquellos contrarios a los establecidos en el artículo 115 del Código Tributario y en el artículo 25 de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva– comprenden presupuestos en los que aún no existe firmeza del acto administrativo, como la deuda contenida en una resolución de determinación, resolución de multa o resolución de pérdida del fraccionamiento reclamada oportunamente o, respecto de la cual, no

haya vencido el plazo legalmente establecido para dicha reclamación; o cuando la deuda tributaria ha sido objeto de apelación en el plazo de ley o apelada en el plazo legal, entre otros.

Empero, en el último párrafo del ya mencionado artículo 119 del Código Tributario, se contempla que “en cualquier caso que se interponga reclamación fuera del plazo de ley, la calidad de deuda exigible se mantendrá aun cuando el deudor tributario apele la resolución que declare inadmisibile dicho recurso”.

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

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

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

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

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

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

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

Por su parte, según el *Diccionario enciclopédico de derecho usual*, de Guillermo Cabanellas, la ‘coacción’ es “la fuerza o violencia que se hace a una persona para obligarle a decir o ejecutar algo”²⁵; y la ‘coerción’ es “la acción de contener o refrenar algún desorden; o el derecho de impedir que vayan contra sus deberes las personas sometidas a nuestra dependencia”²⁶.

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

Sobre ello, debe mencionarse que, como se sabe, las administraciones tributarias de nuestro país –antes del inicio del procedimiento de cobranza o ejecución coactiva, esto es, previamente a la notificación de la resolución de ejecución coactiva– emiten a los administrados tributarios actos administrativos con denominaciones como las de “requerimiento precoactivo”, “próximo embargo”, “alerta precoactiva”, entre otros. En ellos, invocando la existencia de una supuesta deuda líquida y exigible, el ente fiscal conmina o requiere a pagar lo

adeudado, con apercibimiento, entre otros, de “iniciar un procedimiento coactivo”, “trabar medidas de embargo” o “ejecutar aquellas ya trabadas”. Al respecto, es preciso anotar que no pocas veces tales actos son emitidos por funcionarios distintos al ejecutor coactivo, como el gerente municipal o el jefe de recaudación, entre otros.

Así las cosas y en atención al significado del término ‘coerción’ –que según lo indicado anteriormente es la “presión ejercida sobre alguien para forzar su voluntad o conducta” y que en el ámbito coactivo tributario se entiende como aquella presión ejercida sobre los deudores tributarios para el pago de una deuda exigible coactivamente–, llama la atención que antes de la notificación de la resolución de ejecución coactiva, es decir, con antelación al inicio del procedimiento de cobranza o ejecución coactiva por el ejecutor coactivo –titular del mismo procedimiento y cuyo cargo es indelegable– se realicen actuaciones coercitivas como las señaladas en el párrafo precedente, lo que resulta aún más grave si son otros los funcionarios de la administración que se arrojan el ejercicio de dicha facultad coactiva.

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

Una actuación particular del fisco, que tiene relación con lo indicado en los párrafos precedentes, es la emisión de actos administrativos en los que, previamente al inicio del procedimiento de cobranza o ejecución coactiva –mediante el uso de mecanismos de intimidación y/o de coerción–, se requiere el pago de la deuda tributaria a presuntos responsables solidarios sin que, previamente, se les haya notificado la resolución de determinación que atribuya dicha responsabilidad, conforme con los artículos 75 y 76 del Código Tributario, en concordancia con su artículo 16 y siguientes.

Ello implicaría que, aun cuando no se haya verificado la exigibilidad coactiva de la deuda tributaria y mucho menos se hubiera iniciado el

anotado procedimiento, el ente fiscal pueda realizar actuaciones coercitivas para su cobro, lo que resulta aún más grave si quien imputa la condición de responsable solidario es el ejecutor coactivo cuando tal atribución no resulta de su competencia. Ello hace necesario la dación de normas que precisen las atribuciones del ejecutor coactivo para dotar de mayor seguridad jurídica al aludido procedimiento y con ello salvaguardar los derechos de los administrados.

VII. Facultades del ejecutor coactivo

Conforme bien lo manifiestan Danós Ordóñez y Zegarra Valdivia²⁷, el ejecutor coactivo es el funcionario letrado designado por la entidad estatal –según las reglas establecidas en los artículos 3²⁸ y 4 de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva y los artículos 114²⁹ y 116 del Código Tributario– como titular y responsable tanto del procedimiento de cobranza coactiva como del de ejecución coactiva y que actúa a nombre de la respectiva entidad acreedora de la obligación. En este respecto, se le atribuyen diversas funciones reguladas en dichas disposiciones.

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

1. Verificar la exigibilidad de la deuda tributaria a fin de iniciar el procedimiento de cobranza coactiva.
2. Ordenar, variar o sustituir a su discreción, las medidas cautelares a que se refiere el artículo 118 del mismo Código. De oficio, el ejecutor coactivo dejará sin efecto tanto las medidas cautelares que se hubieren trabado –en la parte que superen el monto necesario para cautelar el pago de la deuda tributaria materia de cobranza– como las costas y gastos incurridos en el procedimiento de cobranza coactiva.
3. Dictar cualquier otra disposición destinada a cautelar el pago de la deuda tributaria, tal como comunicaciones, publicaciones y requerimientos de información de los deudores a las entidades públicas o privadas, bajo responsabilidad de las mismas.
4. Ejecutar las garantías otorgadas en favor de la administración por los deudores tributarios y/o terceros, cuando corresponda, con arreglo al procedimiento convenido o, en su defecto, al que establezca la ley de la materia.

5. Suspender o concluir el procedimiento de cobranza coactiva conforme a lo dispuesto en el artículo 119 del mismo código.
6. Disponer en el lugar que considere conveniente, luego de iniciado el procedimiento de cobranza coactiva, la colocación de carteles, afiches u otros similares alusivos a las medidas cautelares que se hubieren adoptado, debiendo permanecer colocados durante el plazo en el que se aplique la medida cautelar, bajo responsabilidad del ejecutado.
7. Dar fe de los actos en los que interviene en el ejercicio de sus funciones.
8. Disponer la devolución de los bienes embargados, cuando el Tribunal Fiscal lo establezca, según lo dispuesto en el numeral 8 del artículo 101 del mismo código, así como en los casos que corresponda de acuerdo con ley.
9. Declarar de oficio o a petición de parte, tanto la nulidad de la resolución de ejecución coactiva, si esta incumple los requisitos señalados en el artículo 117 del mismo código, como la nulidad del remate, en los casos en que se incumplan los requisitos establecidos en el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva. En el caso del remate, la nulidad deberá ser presentada por el deudor tributario dentro del tercer día hábil de realizado el remate.
10. Dejar sin efecto toda carga o gravamen que pese sobre los bienes que hayan sido transferidos en el acto de remate, excepto la anotación de la demanda.
11. Admitir y resolver la intervención excluyente de propiedad.
12. Ordenar, en el procedimiento de cobranza coactiva, el remate de los bienes embargados.
13. Ordenar las medidas cautelares, previas al Procedimiento de Cobranza Coactiva, previstas del artículo 56 al 58 y, excepcionalmente, según 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.
De la revisión del citado artículo y sus numerales se observa una lista no taxativa de atribuciones que puede desempeñar el ejecutor en el procedimiento de cobranza coactiva.

En esta instancia –observando lo dispuesto en el artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, aprobado por Decreto Supremo 018-2008-JUS y

en concordancia con su reglamento, el Decreto Supremo 069-2003-EF– se advierte que también se establecen, de manera genérica, las funciones del ejecutor coactivo cuando se preceptúa que este “es el titular del procedimiento y ejerce, a nombre de la entidad, las acciones de coerción para el cumplimiento de la obligación, de acuerdo a lo establecido en esta ley. Su cargo es indelegable”.

Sin embargo de lo dicho y si ambos instrumentos legales (Código Tributario y Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva³⁰) regulan las funciones del ejecutor coactivo sobre el cobro de la deuda tributaria –uno en el ámbito de la Sunat y el otro respecto al actuar de tal funcionario en los gobiernos locales, regionales y demás entidades de la administración pública nacional–, cabe preguntarse si es pertinente la existencia de dos regímenes que regulen la cobranza coactiva en función del tipo de administrador tributario o si se hace necesario unificar dichas funciones en un solo cuerpo legal. Esto último implicaría, asimismo, la unificación de las demás instituciones jurídicas reguladas en dicho procedimiento (la exigibilidad y suspensión del procedimiento, entre otras), pero no justificaría, desde luego, un tratamiento diferenciado para el cobro coactivo de dicha deuda. Ello, habida cuenta de que –según lo dispuesto en el artículo 103 de la Constitución– pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de la diferencia de personas.

VIII. Medidas cautelares

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

En materia tributaria, conforme al artículo 118 del Código Tributario, existen reglas para el dictado de las medidas cautelares por parte del ejecutor coactivo en un proceso de cobranza coactiva. De ello, se aprecia que el ordenamiento legal tributario antes referido reconoce

que las medidas cautelares deben ser trabadas en el desarrollo de un procedimiento de esa naturaleza.

Por lo tanto, atendiendo a la interpretación sistemática de la norma jurídica para efectos tributarios –conforme al artículo 56 del Código Tributario³¹ y en aplicación del artículo 611 y siguientes del Código Procesal Civil–, los presupuestos concurrentes que originan la aplicación de una medida cautelar son:

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

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

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

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

Por ello, a la luz de lo señalado en el artículo 85 del Código Tributario y de la interpretación efectuada por el Tribunal Fiscal en la resolución antes anotada –que debe ser atendida por su carácter de observancia obligatoria–, corresponde analizar si resultaría razonable efectuar una modificación del artículo 85 de dicho código, concor-

dante con los artículos 115 y siguientes del mismo cuerpo normativo, a efecto de que la facultad de registrar la deuda tributaria exigible coactivamente en las centrales de riesgo solo sea competencia del ejecutor coactivo al iniciar el procedimiento de cobranza coactiva y después de transcurrido el plazo de siete días hábiles a que se refieren tanto el artículo 117 del Código Tributario como el artículo 29 de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva.

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

Debe mencionarse que los supuestos de deuda exigible coactivamente, antes aludidos, tienen como condición que el deudor u obligado haya consentido la deuda o que la haya reconocido. Por lo tanto, la actuación administrativa debe garantizar o asegurar que las deudas tributarias que sean llevadas al procedimiento de ejecución forzada sean líquidas y que el deudor tributario tenga cabal conocimiento de su existencia y de su estado insoluto³².

Ahora bien, en el artículo 116 del Código Tributario se establece que el ejecutor coactivo ejerce las acciones de coerción para el cobro de las deudas exigibles (a las que se refiere el artículo 115 de ese mismo código), en tanto que en el artículo 117 se prevé que el procedimiento de cobranza coactiva es iniciado por aquel, mediante la notificación al deudor tributario de la resolución de ejecución coactiva, la cual contiene un mandato de cancelación de las órdenes de pago o resoluciones en cobranza, dentro de siete días hábiles, con apercibimiento de dictarse medidas cautelares o la ejecución forzada de las mismas, en caso de que estas ya se hubieran dictado³³. De igual modo, mediante el artículo 29 de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, Ley 26979, se preceptúa que dicho procedimiento es iniciado por el ejecutor mediante la notificación al obligado de la resolución de ejecución coactiva, la que contiene un mandato de cumplimiento de la obligación exigible coactivamente, dentro del plazo de siete días hábiles posteriores a la notificación, con apercibimiento de dictarse alguna medida cautelar.

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

En el derecho comparado, dicho acto importa un requerimiento formal, legal y final por parte de la administración tributaria para que el deudor tributario enderece su conducta hacia el cumplimiento, esta vez inducido, de su obligación tributaria³⁴.

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

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

Dado que la publicación de una deuda tributaria exigible coactivamente solo puede entenderse como una medida coercitiva que puede ser adoptada por la administración –a efecto de que el deudor tributario la pague, lo que además fundamenta que haya sido incorporada como una excepción al principio de reserva tributaria– su adopción, tomando en cuenta su naturaleza pública, únicamente debería ser contemplada legalmente en un procedimiento de cobranza coactiva de

conformidad con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 116 del Código Tributario.

En tal sentido, el artículo 85 del Código Tributario debería explicitar que la facultad de la administración para hacer publicaciones de una deuda exigible coactivamente –como la de registrar dicha deuda en una central de riesgo– solo debería ser ejercida en un procedimiento de cobranza coactiva, y que la misma constituye una medida de coerción para el cobro de la deuda que afecta la esfera patrimonial del deudor tributario, al igual que una medida de embargo³⁵.

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

Debe resaltarse que, según las referidas normas, el procedimiento de cobranza coactiva es de cargo del ejecutor coactivo y, por ende, es de su responsabilidad el ejercicio de las acciones de coerción en dicho procedimiento. Por ello, solo a él le corresponde adoptar las medidas coercitivas, entre ellas, el registro de la deuda exigible en las centrales de riesgo.

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

Conclusiones

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

- La administración tributaria debe ejercer su facultad coactiva de cobranza interpretando, de manera restrictiva, la normativa que la contiene.
- El contenido del artículo 114 del Código Tributario no puede significar una “delegación” o “abdicación” a normas reglamentarias sin reparar en la reserva legal referida a “los derechos o garantías del deudor tributario”.
- El último párrafo del artículo 119 del Código Tributario debe ser derogado por ser violatorio del principio de ejecutoriedad.
- Debe establecerse un solo régimen que regule el procedimiento de cobranza o ejecución coactiva sobre toda deuda tributaria, sin discriminar por el tipo de administrador tributario.
- Debe dictarse una norma que restrinja la emisión de actos coercitivos por funcionarios distintos al ejecutor coactivo.
- Debe dictarse una norma que restrinja la emisión de actos coercitivos con anterioridad al inicio del procedimiento de cobranza o ejecución coactiva.
- Debe modificarse el artículo 85 del Código Tributario con el objeto de que la facultad para publicar la deuda tributaria en centrales de riesgo solo sea ejercida por el ejecutor coactivo y, siempre, dentro de un procedimiento de cobranza o ejecución coactiva.

BIBLIOGRAFÍA

- Calvo Ortega, Rafael. *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario: parte general*. Madrid: Editorial Thomson Civitas. 2004.
- Danós Ordóñez, Jorge y Zegarra Valdivia, Diego. *El procedimiento de ejecución coactiva*. Lima: Gaceta Jurídica Editores S. R. L. 1999.
- Dromi, José R. *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Editorial Astrea. 1992, t. I.
- Garza, Sergio de la. *Derecho financiero mexicano*. México D. F.: Editorial Porrúa S. A. 1979.
- Hinostroza Minguez, Alberto. *El procedimiento coactivo*. Lima: Librería y Ediciones Jurídicas. 1995.
- Huamaní Cueva, Rosendo. *Código Tributario comentado*. Lima: Jurista Editores. 2007.
- Kruse, H. W. *Derecho Tributario: parte general*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas. 1978.

- Montestruque Rosas, Karina. “La no ejecutoriedad de los actos administrativos tributarios”. En: *Revista de Análisis Tributario*. Lima. Diciembre. 2012.
- Morón Urbina, Juan Carlos. *Nueva Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Editorial Gaceta Jurídica. 2002.
- Página web del Tribunal Constitucional, www.tc.gob.pe.
- Robles Moreno, Carmen del Pilar; Ruiz de Castilla Ponce de León, Francisco Javier; Villanueva Gutiérrez, Walker; Bravo Cucci, Jorge Antonio. *Código Tributario. Doctrina y comentarios*. Lima: Editorial Instituto de Investigación El Pacífico E. I. R. L. 2005.
- Sotelo Castañeda, Eduardo. “Algunas reflexiones sobre el procedimiento de cobranza coactiva de tributos”. En: *Themis, Revista de Derecho*, nro. 34. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú. 1996.

NOTAS

- 1 Al respecto, Rubio Correa explica que la interpretación, según su resultado, puede ser, entre otras, “restrictiva”. Esta se hace evidente cuando la norma interpretada se aplica solo y estrictamente a los casos en los que no existe la menor duda. En caso contrario, la conclusión será no aplicar la norma. Este tipo de interpretación se utiliza sobre todo tratándose de normas especiales y de normas prohibitivas. (Véase Rubio Correa, Marcial. *El sistema jurídico*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. 1999, p. 285).
- 2 Sotelo Castañeda, Eduardo. “Algunas reflexiones sobre el procedimiento de cobranza coactiva de tributos”. En: *Themis, Revista de Derecho*, nro. 34. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú. 1996, p. 233.
- 3 Sotelo Castañeda, ob. cit., p. 233.
- 4 Robles Moreno, Carmen del Pilar; Ruiz de Castilla Ponce de León, Francisco Javier; Villanueva Gutiérrez, Walker; Bravo Cucci, Jorge Antonio. *Código Tributario. Doctrina y comentarios*. Lima: Editorial Instituto de Investigación El Pacífico E. I. R. L., 2005, p. 418.
- 5 Véase www.tc.gob.pe.
- 6 Morón Urbina, Juan Carlos. *Nueva Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Editorial Gaceta Jurídica. 2002, p. 404.
- 7 Hinostroza Minguez, Alberto. *El procedimiento coactivo*. Lima: Ediciones Jurídicas. 1995, pp. 28-29.
- 8 Dromi José R. *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Editorial Astrea. 1992, t. I, p. 85.

- 9 Danós Ordóñez, Jorge y Zegarra Valdivia, Diego. *El procedimiento de ejecución coactiva*. Lima, Gaceta Jurídica Editores S. R. L. 1999, p. 14.
- 10 Calvo Ortega, Rafael. *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario: parte general*. Madrid: Editorial Thomson Civitas, 2004, p. 304.
- 11 Calvo Ortega, Rafael, ob. cit., p. 304.
- 12 Garza, Sergio de la. *Derecho financiero mexicano*. México D. F.: Editorial Porrúa S. A. 1979, p. 756.
- 13 Sotelo Castañeda, Eduardo. *Algunas reflexiones sobre el procedimiento de cobranza coactiva de tributos*. Ob. cit., p. 234.
- 14 Huamaní Cueva, Rosendo. *Código Tributario Comentado*. Lima: Jurista Editores. 2007, p. 700.
- 15 Según el artículo 29 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo 133-2013-EF:

“Artículo 29°.- Lugar, forma y plazo de pago

El pago se efectuará en la forma que señala la ley, o en su defecto, el reglamento, y a falta de estos, la Resolución de la Administración Tributaria.

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

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

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

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

- a) Los tributos de determinación anual que se devenguen al término del año gravable se pagarán dentro de los tres (3) primeros meses del año siguiente.
- b) Los tributos de determinación mensual, los anticipos y los pagos a cuenta mensuales se pagarán dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente.

- c) Los tributos que incidan en hechos impositivos de realización inmediata se pagarán dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente al del nacimiento de la obligación tributaria.
- d) Los tributos, los anticipos y los pagos a cuenta no contemplados en los incisos anteriores, las retenciones y las percepciones se pagarán conforme lo establezcan las disposiciones pertinentes.
- e) Los tributos que graven la importación se pagarán de acuerdo a las normas especiales. La SUNAT podrá establecer cronogramas de pagos para que estos se realicen dentro de los seis (6) días hábiles anteriores o seis (6) días hábiles posteriores al día de vencimiento del plazo señalado para el pago. Asimismo, se podrán establecer cronogramas de pagos para las retenciones y percepciones a que se refiere el inciso d) del presente artículo.

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

16 Según el artículo 115 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo 133-2013-EF:

“Artículo 115.- Deuda exigible en cobranza coactiva

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

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

También es deuda exigible coactivamente, los gastos incurridos en las medidas cautelares previas trabadas al amparo de lo dispuesto en los Artículos 56

al 58 siempre que se hubiera iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva conforme con lo dispuesto en el primer párrafo del Artículo 117, respecto de la deuda tributaria comprendida en las mencionadas medidas.

Para el cobro de las costas se requiere que estas 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 estos se encuentren sustentados con la documentación correspondiente. Cualquier pago indebido o en exceso de ambos conceptos será devuelto por la Administración Tributaria”.

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

“Artículo 25.- Deuda exigible coactivamente.

25.1. Se considera deuda exigible:

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

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

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

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

18 Montestruque Rosas, Karina. “La no ejecutoriedad de los actos administrativos tributarios”. En: *Revista Análisis Tributario*, Lima, diciembre, 2012, pp. 19-21.

19 De conformidad con el artículo 117 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo 133-2013-EF:

“Artículo 117.- Procedimiento

El Procedimiento de Cobranza Coactiva es iniciado por el ejecutor coactivo mediante la notificación al deudor tributario de la Resolución de Ejecución Coactiva, que contiene un mandato de cancelación de las Órdenes de Pago o Resoluciones en cobranza, dentro de siete (7) días hábiles, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzada de las mismas, en caso que estas ya se hubieran dictado.

La Resolución de Ejecución Coactiva deberá contener, bajo sanción de nulidad:

1. El nombre del deudor tributario.
2. El número de la Orden de Pago o Resolución objeto de la cobranza.
3. La cuantía del tributo o multa, según corresponda, así como de los intereses y el monto total de la deuda.
4. El tributo o multa y período a que corresponde.

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

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

El ejecutado está obligado a pagar a la Administración las costas y gastos originados en el Procedimiento de Cobranza Coactiva desde el momento de la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva, salvo que la cobranza se hubiese iniciado indebidamente. Los pagos que se realicen durante el citado procedimiento deberán imputarse en primer lugar a las costas y gastos antes mencionados, de acuerdo a lo establecido en el Arancel aprobado y siempre que los gastos hayan sido liquidados por la Administración Tributaria, la que podrá ser representada por un funcionario designado para dicha finalidad.

Teniendo como base el costo del proceso de cobranza que establezca la Administración y por economía procesal, no se iniciarán acciones coactivas respecto de aquellas deudas que por su monto así lo considere, quedando expedito el derecho de la Administración a iniciar el Procedimiento de Cobranza Coactiva, por acumulación de dichas deudas, cuando lo estime pertinente”.

20 Según el artículo 29 del texto único ordenado de la Ley 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, aprobado por Decreto Supremo 018-2008-JUS:

“Artículo 29.- Inicio del Procedimiento.

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

21 Según el artículo 119 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo 133-2013-EF:

“Artículo 119.- Suspensión y conclusión del procedimiento de cobranza coactiva

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

a) El Ejecutor Coactivo suspenderá temporalmente el Procedimiento de Cobranza Coactiva, en los casos siguientes:

1. Cuando en un proceso constitucional de amparo se hubiera dictado una medida cautelar que ordene la suspensión de la cobranza conforme a lo dispuesto en el Código Procesal Constitucional.
2. Cuando una ley o norma con rango de ley lo disponga expresamente.
3. Excepcionalmente, tratándose de Órdenes de pago, y cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente y siempre que la reclamación se hubiera interpuesto dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la Orden de Pago. En este caso, la Administración deberá admitir y resolver la reclamación dentro del plazo de noventa (90) días hábiles, bajo responsabilidad del órgano competente. La suspensión deberá mantenerse hasta que la deuda sea exigible de conformidad con lo establecido en el artículo 115.

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

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

b) El Ejecutor Coactivo deberá dar por concluido el procedimiento, levantar los embargos y ordenar el archivo de los actuados, cuando:

1. Se hubiera presentado oportunamente reclamación o apelación contra la Resolución de Determinación o Resolución de Multa que contenga la deuda tributaria puesta en cobranza, o Resolución que declara la pérdida de fraccionamiento, siempre que se continúe pagando las cuotas de fraccionamiento.
 2. La deuda haya quedado extinguida por cualquiera de los medios señalados en el Artículo 27.
 3. Se declare la prescripción de la deuda puesta en cobranza.
 4. La acción se siga contra persona distinta a la obligada al pago.
 5. Exista resolución concediendo aplazamiento y/o fraccionamiento de pago.
 6. Las órdenes de pago o resoluciones que son materia de cobranza hayan sido declaradas nulas, revocadas o sustituidas después de la notificación de la resolución de ejecución coactiva.
 7. Cuando la persona obligada haya sido declarada en quiebra.
 8. Cuando una ley o norma con rango de ley lo disponga expresamente.
 9. Cuando el deudor tributario hubiera presentado reclamación o apelación vencidos los plazos establecidos para la interposición de dichos recursos, cumpliendo con presentar la carta fianza respectiva conforme con lo dispuesto en los Artículos 137 o 146.
- c) Tratándose de deudores tributarios sujetos a un Procedimiento Concursal, el Ejecutor Coactivo suspenderá o concluirá el Procedimiento de Cobranza Coactiva, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de la materia. En cualquier caso que se interponga reclamación fuera del plazo de ley, la calidad de deuda exigible se mantendrá aun cuando el deudor tributario apele la resolución que declare inadmisibile dicho recurso”.
- 22 Según el artículo 31 del Texto Único Ordenado de la Ley 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, aprobado por Decreto Supremo 018-2008-JUS:
- “Artículo 31.- Suspensión del procedimiento
- 31.1. Además de las causales de suspensión que prevé el Artículo 16 de la presente ley, el Ejecutor, bajo responsabilidad, también deberá suspender el Procedimiento en los siguientes casos:
- a) Cuando existiera a favor del interesado anticipos o pagos a cuenta del mismo tributo, realizados en exceso, que no se encuentren prescritos;
 - b) Cuando lo disponga el Tribunal Fiscal, conforme a lo dispuesto en el Artículo 38; y
 - c) Cuando se haya presentado, dentro de los plazos de ley, recurso impugnatorio de reclamación; de apelación ante la Municipalidad Provincial de

ser el caso; apelación ante el Tribunal Fiscal o demanda contencioso administrativa que se encontrara en trámite.

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

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

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

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

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

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

23 Kruse, H-W. *Derecho Tributario: parte general*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas. 1978, p. 464.

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

25 Cabanellas, Guillermo. *Diccionario enciclopédico de Derecho Usual*. Buenos Aires: Editorial Heliasta. 1989, p. 57.

26 Cabanellas, Guillermo, ob. cit., p. 58.

27 Danós Ordóñez, Jorge y Zegarra Valdivia, Diego. *El procedimiento de ejecución coactiva*, ob. cit., pp. 31 y 33.

28 Según el artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, aprobado por Decreto Supremo 018-2008-JUS:

“Artículo 3.- Función del Ejecutor Coactivo

El Ejecutor Coactivo es el titular del Procedimiento y ejerce, a nombre de la Entidad, las acciones de coerción para el cumplimiento de la Obligación,

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

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

29 Según el artículo 114 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo 133-2013-EF:

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

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

El Procedimiento de Cobranza Coactiva de la SUNAT se regirá por las normas contenidas en el presente Código Tributario.

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

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

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

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

- a) Ser ciudadano en ejercicio y estar en pleno goce de sus derechos civiles;
- b) Acreditar como mínimo el grado de Bachiller en las especialidades tales como Derecho, Contabilidad, Economía o Administración;
- c) No haber sido condenado ni hallarse procesado por delito doloso;

- d) No haber sido destituido de la carrera judicial o del Ministerio Público o de la Administración Pública o de empresas estatales por medidas disciplinarias, ni de la actividad privada por causa o falta grave laboral;
- e) Tener conocimiento y experiencia en derecho administrativo y/o tributario;
- f) No tener vínculo de parentesco con el Ejecutor, hasta el cuarto grado de consanguinidad y/o segundo de afinidad;
- g) Ser funcionario de la Administración Tributaria; y
- h) No tener ninguna otra incompatibilidad señalada por ley.

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

- 30 Según su artículo 2 inciso a), las instituciones por las cuales se regula dicha ley son aquellas de la Administración Pública Nacional, Regional y Local, que están facultadas por ley a exigir coactivamente el pago de una acreencia o la ejecución de una obligación de hacer o no hacer.
- 31 El primer párrafo del artículo 56 del Código Tributario establece que, excepcionalmente, cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable o existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, antes de iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, la Administración, a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria y de acuerdo a las normas del Código Tributario, podrá trabar medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer dicha deuda, inclusive cuando esta no sea exigible coactivamente.
- 32 Sotelo Castañeda, Eduardo, ob. cit., pp. 235 y ss.
- 33 Sin perjuicio de las medidas cautelares previas establecidas en los artículos 56 y 58 del Código Tributario.
- 34 Sotelo Castañeda, Eduardo, ob. cit., p. 237.
- 35 Mediante el artículo 2 de la Ley 27489, Ley que Regula las Centrales de Riesgo Privadas de Información de Riesgos y de Protección al Titular de la Información, publicada el 28 de junio de 2001, se establece que estas son empresas que en locales abiertos al público y en forma habitual recolectan y tratan información de riesgo relacionada con personas naturales o jurídicas, con el propósito de difundir por cualquier medio, mecánico o electrónico, de manera gratuita u onerosa, reportes de crédito acerca de estas. No se consideran centrales de riesgo a las que alude la norma, para efectos de esta, a las entidades de la administración pública que tengan a su cargo registros o bancos de datos que almacenen información con el propósito de darle publicidad con carácter general, sin importar la forma como se haga pública dicha información. La citada ley define a la información de riesgos como aquella relacionada con obligaciones o antecedentes financieros, comerciales, tribu-

tarios, laborales, de seguros de una persona natural o jurídica que permita evaluar su solvencia económica vinculada principalmente a su capacidad y trayectoria de endeudamiento y pago. El artículo 7 de la misma ley, modificado por la Ley 27683, prevé que dichas entidades puedan recolectar información de riesgos para sus bancos de datos tanto de fuentes públicas como de fuentes privadas, sin necesidad de contar con la autorización del titular de la información, entendiéndose que la base de datos se conformará con toda la información de riesgo. Asimismo, el artículo 10 de la ley en examen preceptúa que tales entidades no podrán contener en sus bancos de datos ni difundir en sus reportes de crédito, entre otra información, aquella que viole el secreto bancario o la reserva tributaria.