



Universidad Nacional
Federico Villarreal

VRIN | VICERRECTORADO
DE INVESTIGACIÓN

ESCUELA UNIVERSITARIA DE POSGRADO

**ABUSO DE LAS COBRANZAS COACTIVAS CON MEDIDAS CAUTELARES,
FRENTE A LA LIBRE DISPOSICIÓN DE LA PROPIEDAD**

Línea de investigación:

Procesos jurídicos y resolución de conflictos

Tesis para optar el Grado Académico de
Maestro en Derecho con Mención en Política Fiscal y
Tributación

Autor:

Inga Matta, Geisel Celedonio

Asesor:

Martínez Letona, Pedro Antonio
(**ORCID:** 0000-0002-7842-4642)

Jurado:

Navas Rondón, Carlos Vicente
Gonzales Loli, Martha Rocío
Mendoza La Rosa, Carlos Alfonso

Lima - Perú

2022

Dedicatoria:

El presente trabajo académico, se lo dedico con todo mi amor a mis hijos, que son mi mayor motivación y fuerza para alcanzar mis objetivos en mi formación profesional.

Agradecimiento:

Quiero agradecer a Dios y a cada uno de los miembros de mi familia, especialmente a mis padres, mi esposa y mis hijos, por haberme dado su fuerza y apoyo incondicional para cumplir con una de mis metas en el camino de mi desarrollo profesional. Asimismo, a mi asesor de tesis por su dedicación, compromiso y valioso aporte académico; y a mis profesores, a quienes les debo gran parte de mis conocimientos, gracias por su paciencia y todas sus enseñanzas.

INDICE

Resumen.....	IX
Abstract.....	X
I. INTRODUCCION	10
1.1. Planteamiento del problema.....	10
1.2. Descripción problemática	11
1.3. Formulación del problema	13
<i>1.3.1. Problema general</i>	13
<i>1.3.2. Problemas específicos</i>	13
1.4. Antecedentes de la investigación	13
<i>1.4.1. Antecedentes nacionales</i>	13
1.5. Justificación de la investigación	14
<i>1.5.1. Justificación teórica</i>	14
<i>1.5.2. Justificación social</i>	15
<i>1.5.3. Justificación práctica</i>	15
1.6. Limitaciones de la investigación.....	15
1.7. Objetivos de la investigación	16
<i>1.7.1. Objetivo general</i>	16
<i>1.7.2. Objetivos específicos</i>	16
1.8 Hipótesis de la investigación	16
<i>1.8.1. Hipótesis general</i>	16
<i>1.8.2. Hipótesis específicas</i>	16
II. MARCO TEÓRICO	17
2.1. Bases teóricas.....	17
<i>2.1.1. Derecho Tributario</i>	17
<i>2.1.2. Potestad tributaria</i>	19
2.1.2.1. Antecedentes de la potestad tributaria.....	19
2.1.2.2. Concepto.....	21
2.1.2.3. Tipos de potestad tributaria.....	22
2.1.2.4. Límites a la potestad tributaria	24
2.1.2.4. Principios tributarios	26

2.1.3. <i>Los tributos</i>	34
2.1.3.1. Nociones preliminares.....	34
2.1.3.2. Características del tributo.....	38
2.1.3.3. Clasificación de los tributos	38
2.1.4. <i>Infracción tributaria</i>	41
2.1.4.1. Concepto.....	41
2.1.4.2. Elementos de la infracción tributaria	42
2.1.4.3. Tipos de infracciones tributarias	44
2.1.4.4. Sanción tributaria	44
2.1.4.5. Tipos de sanción tributaria	44
2.1.4.6. Reglas generales aplicables a las infracciones y sanciones tributarias	46
2.1.5. <i>Procedimientos tributarios: el procedimiento de cobranza coactiva</i>	47
2.1.5.1. Nociones preliminares.....	47
2.1.5.2. Naturaleza del procedimiento de cobranza coactiva	49
2.1.5.3. Principios.....	51
2.1.5.4. Inciso del procedimiento de cobranza coactiva.....	54
2.1.5.5. Sujetos encargados del procedimiento de cobranza coactiva.....	56
2.1.5.6. Medidas cautelares	57
2.1.5.7. Tipos de embargo en la medida cautelar	58
2.1.5.8. Suspensión y conclusión del procedimiento de cobranza coactiva.....	60
2.1.5.9. Prescripción de las deudas tributarias	62
2.1.6. <i>Derecho a la propiedad</i>	63
2.1.6.1. Nociones preliminares.....	63
2.1.6.2. Fundamentos de la propiedad.....	65
2.1.6.3. Características del derecho a la propiedad	65
2.1.6.4. Contenido del derecho de la propiedad	66
2.2. Marco conceptual.....	68
III. MÉTODO	71
3.1. Tipo y nivel de investigación	71
3.1.1. <i>Tipo de investigación</i>	71
3.1.2. <i>Nivel de investigación</i>	71
3.2. Población y muestra.....	71
3.3. Operacionalización de variables.....	72

	VI
3.4. Instrumentos	74
3.5. Procedimientos	75
3.6. Análisis de datos.....	75
IV. RESULTADOS	77
4.1. Resultados de la investigación	77
4.2. Análisis e interpretación de resultados.....	78
V. DISCUSIÓN DE RESULTADOS	91
VI. CONCLUSIONES	93
VII. RECOMENDACIONES	95
VIII. REFERENCIAS	96
IX. ANEXOS	100
Anexo A: Ficha de encuesta	100
Anexo B: Matriz de consistencia	107

INDICE DE TABLA

Tabla 1:	72
Tabla 2:	78
Tabla 3:	79
Tabla 4:	80
Tabla 5:	81
Tabla 6:	82
Tabla 7:	83
Tabla 8:	84
Tabla 9:	85
Tabla 10:	86
Tabla 11:	87
Tabla 12:	88
Tabla 13:	89
Tabla 14:	90

INDICE DE FIGURAS

Figura 1:.....	78
Figura 2:.....	79
Figura 3:.....	80
Figura 4:.....	81
Figura 5:.....	82
Figura 6:.....	83
Figura 7:.....	84
Figura 8:.....	85
Figura 9:.....	86
Figura 10:.....	87
Figura 11:.....	88
Figura 12:.....	89
Figura 13:.....	90

Resumen

El presente trabajo de investigación surge de la descripción problemática, en el cual se muestran los alcances prácticos, jurídicos y sociales, que dan soporte a la investigación, igualmente se parte de las interrogantes, las cuales serán ostentadas a manera de conceder una respuesta, lo cual es equivalente a los objetivos trazados. En el marco teórico, se consuma un perfeccionamiento teórico jurídico, de temas característicos para la investigación a tratar, temas que serán cimientos para los análisis de resultados, así como la de su correcta discusión; con el objetivo de poder otorgar las conclusiones y recomendaciones, conforme a las hipótesis planteadas; debiendo ser verídicos con sustento alguno. Otro de los puntos principales, es la metodología utilizada, las cuales se utilizan como esquema para la investigación realizada, así como apoyo para la información encontrada, y tratada de acuerdo con lo señalado en el punto propuesto. Finalmente, la investigación se perfecciona con las conclusiones encontradas, y recomendaciones correspondientes.

Palabras claves: Cobranza coactiva, medidas cautelares, embargo, libre disposición de la propiedad.

Abstract

The present research work arises from the problematic description, in which the practical, legal and social scopes that support the research are shown, also part of the questions, which will be shown in order to grant an answer, which is equivalent to the objectives set. In the theoretical framework, a legal theoretical improvement is consummated, of characteristic topics for the investigation to be treated, subjects that will be the foundation for the analysis of results, as well as that of their correct discussion; with the objective of being able to grant the conclusions and recommendations, according to the hypotheses raised; must be true with any support. Another of the main points is the methodology used, which are used as a scheme for the research carried out, as well as support for the information found, and treated according to what is indicated in the proposed point. Finally, the investigation is perfected with the conclusions found, and corresponding recommendations.

Keywords: Coactive collection, injunctive relief, freezing, free disposal of the ownership.

I. INTRODUCCION

La cobranza coactiva es un procedimiento administrativo por el cual la Administración Tributaria le solicita al contribuyente el cumplimiento de su deuda tributaria. Dicho procedimiento se inicia cuando el ejecutor coactivo le notifica al deudor tributario la resolución de ejecución coactiva que contiene un mandato de cancelación de la deuda pendiente dentro de un plazo de siete días hábiles, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares.

En ese sentido, tenemos al Texto Único Ordenado del Código Tributario, el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva regulado en la Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT, que regula el procedimiento de cobranza coactiva, además de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva - Ley N° 26979, que regula el procedimiento de cobranza coactiva de los gobiernos locales, pero que no es aplicable a los procedimientos de cobranza coactiva seguidos por la SUNAT.

Sin embargo, hay casos en donde el desarrollo del procedimiento de cobranza coactiva se ve involucrado en el abuso de parte de la Administración Tributaria, que se materializa al momento de imponer medidas cautelares, como es el caso de los embargos en forma de retención, embargo en forma de depósito, embargo en forma de intervención, y embargo en forma de inscripción; y que se relacionan con posibles afectaciones al derecho a la libre disposición de la propiedad.

1.1. Planteamiento del problema

El procedimiento de cobranza coactiva es un procedimiento mediante el cual la Administración Tributaria hace valer mediante los ejecutores coactivos el aseguramiento de las deudas tributarias, no obstante, en variados casos los propios ejecutores haciéndose valer de sus facultades acaecen en una incorrecta aplicación de los principios que nuestro

ordenamiento jurídico señala, dentro del desarrollo del procedimiento de cobranza coactiva.

En reiteradas ocasiones, el ejecutor coactivo, teniendo como alternativas diferentes tipos de embargo menos lesivos, decide ordenar en su mayoría, embargos en forma de retención o de depósito sobre bienes muebles, entre ellos vehículos automotores que para el contribuyente constituye una limitación al medio mediante el cual realiza su actividad económica, que le permite obtener ingresos para su subsistencia.

Esta situación conlleva a que el contribuyente tenga que iniciar un proceso para la revisión judicial del procedimiento de cobranza coactiva seguido en su contra; el mismo que, si bien constituye una manera de cuestionarlo, inevitablemente le generará desgaste de energía, tiempo y perjuicio económico.

Es esta la razón que conduce a realizar esta investigación respecto a los abusos en el procedimiento de cobranzas coactivas con medidas cautelares, frente a la libre disposición de la propiedad.

1.2. Descripción problemática

Las cobranzas coactivas son el último recurso al cual las entidades administrativas acuden para poder garantizar el cumplimiento de las deudas pendientes, las mismas que se concretizan a través de medidas cautelares en forma de embargo en sus diferentes tipos, conforme a lo establecido en el artículo 33 del Texto Único Ordenado de la Ley 26979 – Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, el cual señala todas las formas de embargo, tales como: en forma de intervención en recaudación, en forma de depósito o secuestro conservativo, entre otras. Si bien estas medidas se aplican a consecuencia del vencimiento del plazo de 7 días que brinda la entidad administrativa para el cumplimiento de la deuda, al recaer sobre bienes muebles e inmuebles, indefectiblemente se verá afectado el derecho

fundamental a la propiedad, protegido por nuestra Constitución Política que, en su artículo 70°, señala:

El derecho de propiedad es inviolable. El Estado lo garantiza. Se ejerce en armonía con el bien común y dentro de los límites de ley. A nadie puede privarse de su propiedad si no, exclusivamente, por causa de seguridad nacional o necesidad pública, declarada por ley, y previo pago en efectivo de indemnización justipreciada que incluya compensación por el eventual perjuicio. (...)

La entidad administrativa, en el procedimiento administrativo correspondiente, es juez y parte, toda vez que, de acuerdo a como se encuentra estructurado dicho procedimiento, se encarga de determinar la infracción, de acusar, y de imponer ella misma la sanción correspondiente; los cuales constituyen aspectos que vulneran el derecho al debido proceso.

En el procedimiento de ejecución coactiva se vulnera los derechos de defensa, debido proceso, entre otros, ya que, por lo general, no se cumple con lo establecido en la Ley del Procedimiento Administrativo General, respecto a los requisitos para una notificación válida. A partir de lo cual, no estará en condiciones de contradecir oportunamente los cargos atribuidos en su contra debido a un desconocimiento de los mismos.

En consecuencia, la esencia de este trabajo es verificar y esclarecer ¿Por qué el derecho constitucional a la propiedad es perjudicado y lesionado a menudo durante el trámite de procedimientos de cobranza coactiva que finalmente resultan ser manifiestamente arbitrarios? El derecho a la propiedad tiene reconocimiento constitucional, por lo cual, el procedimiento de cobranza coactiva debe llevarse a cabo respetando las garantías de un debido proceso, y las medidas cautelares que se impongan

durante el desarrollo de dicho procedimiento deben ser las adecuadas con relación al caso en concreto y los fines que se persiguen.

1.3. Formulación del problema

Según el argumento controversial, nuestra investigación requiere señalar las consecuentes interrogantes:

1.3.1. Problema general

- ¿De qué manera el derecho constitucional a la propiedad es vulnerado ante la imposición de medidas cautelares en el procedimiento de cobranzas coactivas?

1.3.2. Problemas específicos

- ¿Por qué las medidas cautelares en forma de embargo son impuestas por la entidad tributaria en general sobre vehículos automotores?
- ¿Por qué el procedimiento de cobranza coactiva no se ha ceñido a lo señalado en el Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que rige el principio de debido procedimiento?

1.4. Antecedentes de la investigación

1.4.1. Antecedentes nacionales

Torres (2016) con el siguiente trabajo de investigación titulado “La aplicación de los principios tributarios en el procedimiento de cobranza coactiva contra los deudores tributarios en la región Tacna en los años 2008 – 2011” presentada ante la Universidad Nacional Jorge Basadre Grohmann” para optar el grado de maestro en ciencias con mención en derecho civil y comercial, del cual se extrajeron las siguientes conclusiones:

Primero. El plazo de los procesos de cobranza coactiva ha sido sobrepasado con respecto a su capacidad, esto se ve reflejado en que el 53% de los casos ha sido fundado.

Segundo. Como se indicó anteriormente, más del 50% de las quejas han sido declarados fundadas, en consecuencia, se refleja el quebrantamiento del principio de legalidad y los derechos fundamentales de las personas. Cabe destacar que el tribunal fiscal debe determinar y dictaminar en un plazo de veinte días hábiles el recurso presentado.

Macedo (2017) con el siguiente trabajo de investigación titulado “Procedimiento para la determinación y cobranza en entidades empleadoras morosas y su relación con la cobranza coactiva - Essalud periodo 2014-2015”, presentado ante la Universidad Nacional del Altiplano para optar el grado de Magíster Scientiae en contabilidad y administración con mención en auditoría y tributación. Se concluyó que existe una alta correlación entre la cobranza coactiva de los años 2014 - 2015 y el procedimiento para determinar las entidades empleadoras morosas. En consecuencia, se debe indicar que entre las prestaciones asistenciales y los reembolsos entre s/ 1500.00 a s/ 2070.00 en instituciones públicas y privadas existe una mesurada relación a razón de la cobranza coactiva.

1.5. Justificación de la investigación

1.5.1. Justificación teórica

El Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133- 2013 (en adelante “TUO del Código Tributario”), regula el Procedimiento de Cobranza Coactiva, el cual señala que este es un procedimiento que tiene como fin asegurar el cobro de la deuda tributaria. Sin embargo, cuando la imposición de medidas cautelares en forma de embargo recae mayoritariamente sobre vehículos

automotores, que vienen a ser la única herramienta de trabajo del administrado para generar ingresos, constituyen medidas arbitrarias, pues, sin considerar otras medidas a aplicar más convenientes y menos gravosas para el caso en concreto, se afecta desproporcionadamente el derecho constitucional a la propiedad.

1.5.2. Justificación social

Para lograr los objetivos del estudio, se recurre al empleo de metodologías y técnicas específicas (instrumentos como encuestas o formularios: modelos matemáticos) que han de servir de aporte para el estudio de problemas similares al investigado, y a su aplicación posterior por otros investigadores.

1.5.3. Justificación práctica

Los recursos que puede presentar el contribuyente, en el marco de un procedimiento de cobranza coactiva, contra medidas cautelares desproporcionadas impuestas sobre bienes de su propiedad, no son la solución a esta problemática, toda vez que los mismos implican pérdidas económicas, de tiempo y desgaste emocional. En ese sentido, si bien la Administración Pública tiene sustento legal para imponer tales medidas, las mismas se deben aplicar de manera proporcional al caso en concreto y respetando los distintos principios que contempla nuestro ordenamiento jurídico para garantizar el correcto desarrollo de dicho procedimiento.

1.6. Limitaciones de la investigación

Consideramos que existe abundante bibliografía de diferentes autores nacionales e internacionales, tesis desarrolladas y trabajos de investigaciones nacionales e internacionales, los cuales nos ayudaran a realizar un adecuado desarrollo de la presente tesis.

1.7. Objetivos de la investigación

1.7.1. Objetivo general

- Determinar la vulneración del derecho de propiedad en los procedimientos de cobranzas coactivas.

1.7.2. Objetivos específicos

Los objetivos específicos del presente trabajo de investigación son los siguientes:

- Determinar y resolver la interrogante del excesivo uso de las medidas cautelares sobre vehículos automotores.
- Determinar si el procedimiento de cobranza coactiva se desarrolla conforme al Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, con relación al debido procedimiento.

1.8 Hipótesis de la investigación

1.8.1. Hipótesis general

- El derecho constitucional de propiedad es vulnerado ante la imposición de medidas cautelares en el procedimiento de cobranzas coactivas.

1.8.2. Hipótesis específicas

- Las medidas cautelares en forma de embargo son impuestas usualmente sobre vehículos automotores.
- El procedimiento de cobranza coactiva no se desarrolla conforme a lo establecido en las normas que la regulan en nuestro ordenamiento jurídico.

II. MARCO TEÓRICO

2.1. Bases teóricas

2.1.1. *Derecho Tributario*

El Derecho Tributario se puede definir como el conjunto de normas encaminadas a optimizar la recaudación tributaria en armonía con los derechos fundamentales que tienen los contribuyentes. Esta conceptualización armoniza el interés fiscal del Estado (*ius imperium tributarium*), ya que los tributos han sido creados con el propósito que el Estado cumpla sus fines, de lo cual se desprende que un ente privado (por ejemplo, una sociedad anónima) no puede crear tributos. Además, debe entenderse que toda la regulación no puede exceder los límites constitucionales que posee una persona, ya que sería inconstitucional pensar en imponer un impuesto al aire que uno respira simplemente bajo la excusa que se contamina al ambiente por la emisión de dióxido de carbono. En igual sentido, los tributos no pueden buscar generar fondos para el aprovechamiento desmesurado de determinado sector (ya que se rompe el equilibrio económico) o incrementar los recursos de un aparato estatal (por ejemplo, es totalmente inconstitucional e inmoral pretender subir los impuestos en un país para incrementar los sueldos de los funcionarios de más alta jerarquía de algún estamento) y que la carga tributaria la soporten el resto de contribuyentes. (Matos, 2019)

Así, el autor Matos quiere dilucidar que el derecho tributario es la agrupación de normas jurídicas que buscan facilitar la relación entre el fisco y la sociedad, de ese modo sus facultades tributarias serán ejercidas.

El Derecho Tributario, como otro tipo de normas jurídicas, contiene instituciones y principios propios, siendo el más emblemático el Tributo. Pero ello no convierte al Derecho Tributario en un ordenamiento jurídico autónomo, ni a la ciencia que lo estudia

en una disciplina científica autosuficiente que no requiera de otros segmentos de la ciencia jurídica. Los ejemplos para probar lo dicho son numerosos; tomemos el caso del Impuesto Predial, el cual grava la propiedad de predios, siendo el sujeto activo la municipalidad distrital donde el inmueble se encuentra ubicado. Las categorías de “propiedad” y “predio” son típicas del Derecho Civil, sin embargo, las normas tributarias aluden a ellas. Igualmente, una municipalidad distrital es un ente gubernamental, regulado por normas administrativas y constitucionales. Las normas tributarias no son pues feudos autónomos como muchas veces se piensa. ¿Cómo puede hablarse de autonomía si, como es obvio, las normas que integran el ordenamiento jurídico dependen entre sí? Lo que sí existe es una autonomía didáctica, en virtud de la cual el fenómeno normativo se descompone para un mejor estudio y entendimiento, pero es solo didáctica no científica ni dogmática. Que en algunos casos el legislador opte por establecer conceptos propios para algunas instituciones jurídicas previamente reguladas, no significa que estemos frente a una ciencia autónoma, como algunos creen entender. También se habla de una autonomía legislativa, pero ello no es más que una expresión anfibológica, pues el hecho de que existan dispositivos legales que regulen los diversos aspectos jurídicamente relevantes, no significa que existan ordenamientos jurídicos autónomos. (Bravo, 2012)

En la actualidad, el derecho tributario lo entendemos, siguiendo a García (1999) como:

El conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder (nación, provincias, estados) y a la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él, dando origen a los derechos y garantías de los particulares, aspecto, este último, conocido como el de garantías de los contribuyentes, las

cuales representas, desde la perspectiva estatal, limitaciones constitucionales del poder tributario. (p. 219)

En ese sentido, el Derecho Tributario se encuentra considerado dentro del Derecho Financiero, el cual a la vez está integrado dentro de la rama del Derecho Público, ella se encarga de estudiar las leyes y normas dictaminadas en el ámbito tributario, con el objetivo de que el sistema de recolección de tributos realizado por el estado se desempeñe de la mejor manera posible, para que finalmente con los ingresos obtenidos por parte de los ciudadanos y empresas denominados contribuyentes, se pueda cubrir el gasto público que el estado realiza en los distintos ámbitos que conllevaran a satisfacer las necesidades públicas de la misma población, lo que se verá reflejada en un mayor bienestar de la sociedad.

2.1.2. Potestad tributaria

2.1.2.1. Antecedentes de la potestad tributaria

La facultad que tiene un Estado para exigir tributos a sus ciudadanos no es una creación reciente, sino que esa relación de Estado y ciudadanos viene a tener origen en muchos siglos atrás. (Aroca, 2005)

Los primeros rastros de la exigencia del tributo fueron impuestos como castigo, cuando los enemigos vencidos tenían que entregar toda su riqueza al vencedor; o con la exigencia del Rey al pueblo, para que estos paguen tributos a la corona y así contrarrestar los gastos que se originaban a consecuencia de las guerras. (Insignares, 2003)

Es en el siglo XVIII cuando se hizo frecuente la ponencia de que los impuestos son cargas indispensables para la continuidad del Estado, es así que, desde entonces se toma razón del valor que generaban las contribuciones de los ciudadanos para alcanzar el

bienestar general, bienestar que para esos años ya precedía en la lista de los fines del Estado, y para lograr ello, el Estado busca la protección del interés público que llenará el vacío que existía cuando no tenía más misiones que las de mantener el orden, la seguridad y la defensa exterior. (Lozano, 1990)

Momento posterior a ello, la teoría del Estado de Derecho comienza a desarrollarse, de la cual nace la idea de la existencia de un contrato que une a los súbditos entre sí y también con las autoridades en respuesta a necesidades de ámbitos políticos, económicos y sociales. Lo que conlleva a la conclusión de una etapa en la historia e inicio otra, donde el papel protagónico lo tienen los ciudadanos en la búsqueda del desarrollo de la sociedad. (Soler, 2003)

El camino a los Estados Constitucionales fue originado gracias a la voluntad de los gobiernos de buscar garantizar la protección de los derechos de los ciudadanos, lo que implicaba dar una serie de limitaciones al ejercicio arbitrario de la potestad tributaria de los Estados. Lo que dio a lugar, que la potestad tributaria se transformara, de una potestad estatal de crear unilateralmente los tributos a la facultad de dictar normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados. (Insignares, 2003)

La potestad tributaria es un poder intrínseco que posee el Estado desde su origen, este poder ha ido evolucionando al igual que la idea de Estado. Y como así lo expresa el autor Aroca (2005):

Dicho sometimiento a la potestad tributaria estatal está basado y legitimado en la necesidad de un estado prestador de servicios, de un Estado interventor de la economía, de un estado que administre justicia y brinde seguridad, que vele por la buena y adecuada educación y mantenga un ambiente sano, que proteja los recursos naturales y prevenga catástrofes, en fin todos aquellos presupuestos que

sirven de base para adoptar la figura de un estado social de derecho, sirven de fundamento al deber de contribuir. (p.20)

Es así, que en la actualidad tenemos la concepción de un Estado protector, que se enfoca en el bienestar general de sus ciudadanos, de allí la legitimación de su potestad tributaria, ya que el Estado intercede en la esfera económica de sus habitantes, para satisfacer un interés público recaudatorio.

2.1.2.2. Concepto

De lo descrito, se puede definir a la potestad tributaria como “la facultad o la posibilidad jurídica de exigir o imponer cargas impositivas respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”. (Sevillano, 2014, p. 83)

En ese sentido, la potestad tributaria es en sí, el poder de gravar. Siendo que ese poder de afectar determinados hechos económicos, la potestad tributaria le otorga al Estado la posibilidad de que para ciertos sucesos y por un determinado tiempo, la potestad de desgravar o de eximir de la carga tributaria a ciertas situaciones o personas. (Barzola, 2011)

Yacolca (2012) define a la potestad tributaria como “la capacidad de dictar normas jurídicas para ordenar la actividad financiera”. (p. 35)

De la misma forma, Bravo (2015) define a la potestad tributaria como “la aptitud de la cual son dotadas las entidades estatales, que las habilita a dictar normas jurídicas (...) con el objeto de que las mismas se inserten en el ordenamiento jurídico”. (p. 129)

En concordancia con ello, el autor Huamaní (2007) sostiene que “la potestad tributaria es la facultad del Estado para crear y regular sus ingresos tributarios”. (p. 74)

Para ello existen reglas básicas a seguir, denominados principios (que serán parte de desarrollo más adelante) y que cuyo objetivo es lograr la mayor racionalidad posible en el desarrollo de esta actividad normativa.

A modo de conclusión, la potestad tributaria es una facultad que el estado tiene para imponer cargas tributarias a sus ciudadanos, pero no solo se limita a ello, sino que, por el contrario, el mismo puede también otorgar una serie de beneficios tributarios, debidamente fundamentados, y la legitimación de la misma estará dada por la finalidad a la que ha sido direccionada, en este caso, el bienestar colectivo.

2.1.2.3. Tipos de potestad tributaria

Un Estado Constitucional de Derecho como el nuestro, se ve caracterizado por la importancia de garantizar la protección de los derechos fundamentales de sus ciudadanos ante cualquier acción u omisión del Estado.

Es así como, en el ámbito tributario, la primera manifestación de ese deber es el principio de separación de poderes, siendo ella la primera garantía formal que dispone la Constitución. (Luqui, 1993)

Este principio se traduce en la existencia de la distribución del poder, mediante el cual cada órgano del estado tiene una serie de facultades y competencias, por el cual cada uno de ellos ejerce parte del poder que es otorgado por los ciudadanos en su totalidad a todo el Estado, además de que aprueba la existencia de un control entre los propios poderes que conforman el Estado, con lo cual se evita la concentración de la potestad tributaria, y así el ejercicio abusivo y arbitrario de ella.

La potestad tributaria en nuestro país se encuentra regulada en el artículo 74 de nuestra Constitución Política (1993), el cual señala expresamente “(...) los tributos se

crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo”.

Es así como, tenemos que el instrumento mediante el cual se legislará en materia tributaria es la ley, bajo ese enunciado entonces se asume que la potestad tributaria originaria se le otorga al Poder Legislativo. Además, del mismo párrafo, se desprende que quien será titular de esta potestad cuando exista delegación de facultades, será el Poder Ejecutivo, es decir será titular de dicha potestad de manera derivada.

La importancia de que se haya regulado de esta manera es que al otorgar la potestad tributaria al Poder Legislativo no solo lo dota de carácter legal, sino que le confiere legitimidad. Ello es así porque cuando se emitan leyes en materia tributarias, estas serán resultado del debate de las distintas fuerzas sociales que componen el Congreso y representan a la población.

Entonces, por un lado, la potestad tributaria tiene fundamento constitucional porque es otorgada a través de las disposiciones que conforman la Constitución y, por otro lado, legal porque el Poder Legislativo tiene el deber de actuar dentro de los límites que establece la ley. Sin embargo, el Poder Legislativo en algunas ocasiones delega esta potestad al Poder Ejecutivo para que mediante decreto legislativo regule temas tributarios en determinadas circunstancias y por un determinado tiempo. Por ello, se debe tener en cuenta que titular de la potestad tributaria es el Poder Legislativo y la delegación de esta debe darse de manera excepcional.

Es necesario precisar que el artículo 74 de la Constitución Política, además otorga potestad tributaria a los gobiernos locales, pero ello se trata de una concesión limitada de potestad tributaria, ya que su ámbito sobre el cual se encontrara facultado es la creación, modificación, derogación y otorgamiento de beneficios sobre contribuciones y tasas.

A modo de conclusión, se puede afirmar que es una sola la potestad tributaria que le es otorgada a determinados poderes del Estado, entre ellos el Poder Legislativo, Poder Ejecutivo y Gobiernos Locales, y la misma es ejercida de manera distinta en concordancia con las facultades y competencias que cada una tiene.

2.1.2.4. Límites a la potestad tributaria

Es cierto que mediante mandato expreso nuestra propia Constitución Política otorga potestad tributaria para que sea ejercida por un órgano del Estado; sin embargo, se tiene establecido también que el ejercicio de dicha Potestad se encuentra supeditada a una serie de límites, con el fin de que el ejercicio de esta se considere legítima. (Insignares, 2003)

Es así como tenemos una serie de principios tributarios que la Constitución ampara y que constituyen límites al ejercicio de esa facultad, pero a la misma vez contiene directrices que son de interés público que sean respetadas; estos principios son utilizados en todos los ámbitos del derecho y en el derecho tributario cobran gran importancia ya que constituyen límites que deben ser obligatoriamente considerados al momento de legislar. (Danós, 1994)

En ese mismo sentido Altamirano (2012) expresa que:

Es bajo el manto de ese Estado Constitucional que, en la relación jurídico-tributaria, se busca la protección del ciudadano y es para esto que se consagra una serie de principios que se convierten en la garantía de que el legislador tributario ejercerá correctamente esta facultad. (p. 56)

Al respecto, el Tribunal Constitucional (2005) se ha pronunciado en la STC N.º 00042-2004-AI/TC, donde señala que:

(...) La imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente legítimo; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas. Por ello, se puede decir que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74 de la Constitución, tales como el de legalidad, reserva de Ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas, principio de interdicción de la arbitrariedad y de no confiscatoriedad.

El pronunciamiento realizado por el Tribunal Constitucional antes citado confirma la posición de que el Estado solo podrá exigir a los ciudadanos que cumplan con su deber de contribuir con los gastos públicos cuando haya una ley de por medio que así lo expresa y cuando la misma no vulnere ninguna disposición contenida en nuestra propia Constitución.

Bajo ella es que se fundamenta el que los principios tributarios constituyan límites a los poderes de los órganos del Estado y se instituyan también como reales y verdaderos derechos fundamentales de los ciudadanos. No obstante, la consagración de estos principios en la Constitución Política no involucra que sea un mandato que deban ser aplicados por sí mismos, ya que, en contraste con ello, se debe discurrir a esos principios mediante un presupuesto para que adquiera validez, tiene que ser tomando en cuenta y debe de ser aplicado en el proceso legislativo tributario que se concretará con la emisión

de una normativa o considerado dentro de la decisión que el legislador tributario tome. (Rodríguez, 2011)

En nuestro país estos principios se encuentran respaldados por la Constitución Política del Perú (1993) en el artículo 74°, que señala expresamente: “(...) El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio”.

Es así como, si bien la potestad tributaria tiene respaldo constitucional, también es cierto que la Constitución no solo se limita a otorgar esta facultad al estado, sino que además dispone límites a esa potestad, expresados en cuatro principios, entre ellos, la reserva de ley; igualdad, respeto a los derechos fundamentales y el de no confiscatoriedad. Sin embargo, tales no son los únicos principios, ya que hay otros que la Constitución no señala expresamente dentro de sus disposiciones.

2.1.2.4. Principios tributarios

Como fue expuesto líneas arriba, estos principios se encuentran respaldados por nuestra Constitución Política y gozan de una eficacia principalmente derogatoria de la normativa que la contradiga. Ellos deben ser aplicados como lineamientos para dictaminar la constitucionalidad de una acción positiva del legislador.

Sin embargo, en relación con el contenido de los principios constitucionales tributarios, tenemos que la Constitución no los ha delimitado, por lo que se suele afirmar que estos constituyen conceptos jurídicos indeterminados; es así que, siendo el Tribunal Constitucional máximo intérprete de la Constitución, tiene la competencia de dotar de contenido y alcance a tales principios.

A. Principio de legalidad

Respecto al principio de legalidad, se encuentra respaldada por nuestra Constitución Política (1993), en el artículo 74°, el cual dispone que “(...) los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo”, estableciendo como excepción única en el caso de aranceles y tasas, las cuales pueden regularse mediante decreto supremo. Además, establece como posibilidad que los gobiernos locales, mediante sus propias fuentes normativas, creen, modifiquen o supriman contribuciones y tasas, dentro de su jurisdicción y teniendo en cuenta las limitaciones que la propia ley señala.

En ese sentido tenemos que el Tribunal Constitucional (2004) en la STC N° 001-2004-AI/TC y 002-2004-AI/TC indica que:

El principio de legalidad, en materia tributaria, parte del aforismo *nullum tributum sine lege*, que se traduce como la imposibilidad de requerir el pago de un tributo si una ley o norma equivalente no la regula. Este principio cumple una función de garantía individual, al fijar un límite a las posibles intromisiones arbitrarias del Estado en los espacios de libertad de los ciudadanos, y cumple, también, una función plural, toda vez que se garantiza la democracia en los procedimientos de imposición y reparto de la carga tributaria, puesto que su establecimiento corresponde a un órgano plural donde se encuentran representados todos los sectores de la sociedad. [...] Debe precisarse que, para la plena efectividad del principio de legalidad, los elementos constitutivos del tributo deben estar contenidos cuando menos en la norma de rango legal que lo crea, es decir, el hecho generador (hipótesis de incidencia tributaria), sujeto obligado, materia imponible y alícuota.

De acuerdo con Sotelo y Vargas (1998), en el ámbito constitucional tributario, el principio de legalidad no se refiere a que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado se encuentra sometida solo a las leyes, sino que, por el contrario, esa potestad viene a ser ejercida de acuerdo con lo que la Constitución Política del Perú establece dentro de sus disposiciones. Bajo ese fundamento, no puede haber tributo sin la existencia de un mandato constitucional que lo ordene y por tanto respalde.

De esta manera, se puede sostener, en primer término, que la potestad tributaria se encuentra sometida a la Constitución, y, en segundo lugar, a la Ley. Entonces, cuando se trate de aspectos relacionados con la creación, modificación o derogación de tributos, y estemos frente a disposiciones que contradigan lo estipulado en la normativa constitucional, así como en la ley, estas constituirán una infracción.

B. Principio de reserva de ley

Haciendo una diferenciación entre el principio de legalidad y principio de reserva de ley, el autor De Cabo (2000) expresa que:

Mientras el Principio de legalidad supone una subordinación del Ejecutivo al Legislativo, la Reserva no sólo es eso, sino que el Ejecutivo no puede entrar, a través de sus disposiciones generales, en lo materialmente reservado por la Constitución al Legislativo. De ahí que se afirme la necesidad de la Reserva, ya que su papel no se cubre con el Principio de legalidad, en cuanto es sólo límite, mientras que la Reserva implica exigencia reguladora. (p. 69)

Respecto al Principio de Reserva de Ley, el Tribunal Constitucional (2003) en la STC N° 2762- 2002-AA/TC detalla que:

La reserva de ley en materia tributaria es, prima facie, una reserva relativa. Salvo para el caso previsto en el último párrafo del artículo 79° de la Constitución, que está sujeto a una reserva absoluta de ley (ley expresa), para los supuestos contemplados en el artículo 74° de la Constitución, la sujeción del ejercicio de la potestad tributaria al principio de reserva de ley - en cuanto al tipo de norma - debe entenderse como relativa, pues también la creación, modificación, derogación y exoneraciones tributarias pueden realizarse previa delegación de facultades, mediante Decreto Legislativo. Se trata, en estos casos, de una reserva de acto legislativo.

Asimismo, el Tribunal Constitucional (2005) en la STC N° 0042-2004-AI/TC expresa que:

Es posible que la reserva de ley puede admitir, excepcionalmente derivaciones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley. Para ello, se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.

Así, tenemos que nuestra Constitución además establece que los tributos se crean exclusivamente por Ley o Decreto Legislativo, en caso de delegación de facultades, es decir, ha previsto una reserva de ley.

C. Principio de capacidad contributiva

Conocida como capacidad económica de la obligación, consiste, como refiere Francisco Ruiz de Castilla “en la aptitud económica que tienen las personas y empresas para asumir cargas tributarias” (p. 91)

El autor Tarsitano (1994) en relación con la capacidad contributiva, precisa que la misma constituye una:

(...) aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible. (p 307)

De ahí que se desglosa que la capacidad contributiva es una noción diferente a la capacidad económica que viene a ser determinada luego de que la manifestación de riqueza es observada por el propio legislador, evaluada a detalle, de manera objetiva y medida de acuerdo con los distintos fines que el Estado persigue como tal, para recién considerarla como hecho imponible.

Respecto al principio de capacidad contributiva, el Tribunal Constitucional (2004) en la STC N.º 0033-2004-AI/TC afirma que:

La capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto

pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria. De modo que, cuando se reconoce que todo tributo que establezca el legislador debe sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva, lo que se hace es confirmar que la relación entre capacidad económica y tributo constituye el marco que, en términos generales, legitima la existencia de capacidad contributiva como principio tributario implícito dentro del texto constitucional.

En esa misma línea, el Tribunal Constitucional agrega, respecto a la relación entre los principios de capacidad contributiva y de igualdad en materia tributaria, que:

El principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74° de la Constitución, constituyendo el reparto equitativo de los tributos sólo uno de los aspectos que se encuentran ligados a la concepción del principio de capacidad contributiva, como fue desarrollado en la sentencia precitada con motivo de la tutela de un derecho fundamental, puesto que, a pesar de que los principios constitucionales tributarios tienen una estructura de lo que se denomina “concepto jurídico indeterminado”, ello no impide que se intente delinearlos constitucionalmente precisando su significado y su contenido, no para recortar las facultades a los órganos que ejercen la potestad tributaria, sino para que estos se sirvan del marco referencial previsto constitucionalmente en la actividad legislativa que le es inherente.

D. Principio de no confiscatoriedad

Sobre este principio el Tribunal Constitucional, en la STC N.º 2727-2002-AA/TC, ha expresado que:

Este principio informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal y, como tal, constituye un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando, desde luego, por el derecho de propiedad, ya que evita que la ley tributaria pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas. Asimismo, se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual al a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes.

En ese mismo sentido, el Tribunal Constitucional (2005) en la STC N.º 2302-2003-AA/TC ha precisado que:

La capacidad contributiva de una persona es una sola (cuestión distinta a su expresión en diversas manifestaciones), y todos los tributos que recaen en el mismo contribuyente afectan un mismo patrimonio. En ese sentido, la confiscatoriedad no se configura por sí misma si un mismo ingreso económico sirve de base imponible para dos impuestos, sino más bien, en estos casos, lo que deberá analizarse es si, a consecuencia de ello, se ha originado una excesiva presión tributaria sobre el contribuyente, afectando negativamente su patrimonio. [...] Por lo tanto, las alegaciones de confiscatoriedad sean por un tributo excesivo

o por doble o múltiple imposición, no son inconstitucionales por sí mismas; y, en cada caso, su afectación deberá evaluarse dependiendo de la situación económica de cada contribuyente.

De modo tal que el principio de no confiscatoriedad de los tributos constituye un principio que contiene una función especial en el capítulo económico de nuestra Constitución, lo que se traduce, en síntesis, en el aseguramiento de instituciones como la propiedad, el pluralismo económico, entre otras, con el fin de que no resulten suprimidas de contenido cuando el Estado ejercite su potestad tributaria, lo cual implica, a la vez, un límite para la misma.

E. Principio de no confiscatoriedad

En torno al principio de respeto a los Derechos Fundamentales, el Tribunal Constitucional (2007) en varias ocasiones ha hecho hincapié sobre el contenido del mismo, es así que en la STC N° 10087-2005-PA/TC ha expresado que:

Al respecto, cabe señalar que el Estado social y democrático de Derecho implica que los derechos fundamentales adquieren plena eficacia vertical –frente a los poderes del Estado– y horizontal –frente a los particulares–. Ello excluye la posibilidad de que existan actos de los poderes públicos y privados que estén desvinculados de la eficacia jurídica de los derechos fundamentales, toda vez que éstos no sólo son derechos subjetivos de las personas sino también instituciones objetivas que concretizan determinados valores constitucionales –justicia, igualdad, pluralismo, democracia, entre otros– recogidos, ya sea de manera tácita o expresa, en nuestro ordenamiento constitucional.

Asimismo, el Tribunal Constitucional (2007) ha recalcado, respecto a la Carta Magna, que:

La Constitución, en su artículo 1º) establece que “la defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado”. Esta disposición constitucional es la “piedra angular” de los derechos fundamentales de las personas y, por ende, de todo el ordenamiento jurídico. La dignidad de la persona humana fundamenta los parámetros axiológicos y jurídicos de las disposiciones y actuaciones constitucionales de los poderes políticos y de los agentes económicos y sociales, así como también establece los principios y, a su vez, los límites de los alcances de los derechos y garantías constitucionales de los ciudadanos y de las autoridades.

En ese sentido, como un límite más a la potestad tributaria del Estado se encuentra el respeto de los derechos fundamentales, conforme lo encontramos enunciado en el artículo 74º de nuestra Constitución, la misma que señala lo siguiente: “El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio”.

2.1.3. Los tributos

2.1.3.1. Nociones preliminares

La palabra tributo proviene de la voz latina tributum, que era utilizada en la antigua Roma hasta el año 168 A. de C. para designar el impuesto, que debía pagar cada ciudadano de acuerdo con el censo y que era recaudado por tribus. Durante el imperio la palabra tributo se utilizó como el nombre de los distintos gravámenes fiscales, que pesaban directamente sobre los propietarios de tierras sometidas al Senado y que se denominaban stipendium (estipendio). Entre una y otra contribución existía diferencia importante, el tributo imperial se cobraba directamente a los contribuyentes mientras el

senatorial lo satisfacía la ciudad, que a su vez lo repartía después dentro de sus habitantes, especialmente los terratenientes. Uno de los aspectos de la soberanía es el conocido poder de imperio, facultad del Estado Romano que le permitía el dominio absoluto sobre los pueblos conquistados sometiéndolos a su autoridad e imponiéndoles la obligación de aportarle recursos. (Escrache, 1940)

Según el autor Aroca Lara (2005):

Los tributos son por excelencia, el mecanismo utilizado para solventar las cargas estatales, de manera que el Estado, a través de la imposición de gravámenes, se convierte en el principal socio de los particulares que realizan actividades relevantes para el desarrollo económico, ya que sobre estos recaerá el peso de solventar el funcionamiento del aparato estatal. (p. 20)

Sainz (1962) define el tributo como “la obligación de realizar una prestación pecuniaria en favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente por la realización de ciertos hechos que la misma establece.” (p. 156)

Se debe tener presente que dentro de nuestro ordenamiento jurídico no existe ninguna norma constitucional o legal que defina expresamente el concepto de tributo, por lo que se supone la intención del legislador de dejar esa labor a la jurisprudencia, apelando a la doctrina, se pronuncie sobre la misma en los casos en concreto que pudieran presentarse.

Giuliani (2004) define al tributo como “prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público.” (p. 255)

El español Menéndez 2007) denomina tributo a la “obligación legal de Derecho Público y carácter pecuniario, establecida en favor de un ente público para el cumplimiento de sus fines, que recae sobre quien realiza ciertos hechos que manifiestan su capacidad económica”. (p. 167)

Lozano et al. (2008) indica que:

“Los tributos, son ingresos Públicos de Derecho Público, que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuesta unilateralmente, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincule en el deber de contribuir. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sometimiento del gasto público, sin perjuicio de su posibilidad de vinculación a otros fines”.

Para el autor español Jarach (1982):

El tributo es uno de los recursos que se ofrecen al Estado para lograr los medios pecuniarios necesarios al desarrollo de sus actividades. Objetivamente el tributo pertenece, pues, a los fenómenos de las finanzas públicas y es objeto de estudio por parte de la ciencia o de las ciencias que se ocupan de ellas, principalmente de la ciencia de las finanzas, de la política financiera y de la economía política. (p. 9)

Añade, además, que el tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ingresarlo. El tributo es una prestación coactiva. Pero esta coerción no deriva de una manifestación de voluntad de la administración pública, la cual, a su iniciativa, tenga el derecho de imponerla a los sujetos particulares. Esto pudo ser verdad en alguna época histórica, pero no lo es más en el Estado moderno de derecho, en el cual está sentado el principio fundamental de la

legalidad de la prestación tributaria, contenido en el aforismo latino *mittum tributum sine lege*. La fuente de la coerción es, pues, exclusivamente la ley. El tributo es una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado o la otra entidad pública que efectivamente, por virtud de una ley positiva, posee ese derecho; y de otro lado, el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria. (Jarach, 1982)

González y Lejeune (2000) expresan:

La complejidad y hondura del tema no aconsejan un tratamiento apresurado, pero visto el problema en su conjunto, produce la impresión de que al precisar el concepto de tributo la doctrina tributaria ha recorrido un largo camino (análogo, de otra parte, al seguido por otras ramas del conocimiento). De suerte que, en el intento de definir el instituto central de una disciplina jurídico-pública, primero se fijó en la naturaleza del ente titular de la prestación, tratando de encontrar un fundamento racional a la imposición (teoría de la causa); más tarde, objetivó ese conocimiento prestando mayor atención a la estructura de la relación [...] para centrarse en el estadio actual de su desarrollo en una consideración finalista sobre los objetivos a los que el tributo sirve (cobertura de los gastos) y en la concepción evolucionada y técnicamente más aceptable de la teoría de la causa, que proporciona el principio del gravamen, según la capacidad económica de quien ha de soportarlo. (p. 170)

Son prestaciones pecuniarias obligatorias establecidas por los distintos niveles estatales. Tributo es la obligación monetaria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas en especial al gasto del estado. Son

prestaciones generalmente monetarias. Son verdaderas prestaciones que nacen de una obligación tributaria, es una obligación de pago que existe por un vínculo jurídico. El sujeto activo de las relaciones tributarias es el Estado o cualquier otro ente que tenga facultades tributarias, que exige tributos por el ejercicio de poderes soberanos, los cuales han sido cedidos a través de un pacto social. El sujeto pasivo es el contribuyente, que puede ser una persona natural o jurídica.

2.1.3.2. Características del tributo

Las notas que caracterizan al tributo son las siguientes:

- a) Prestaciones generalmente en dinero. Ello significa que en algunos casos se puede exigir que los tributos se paguen en especie. En nuestro país ello se encuentra expresamente sustentada en el artículo 32° del Código Tributario con arreglo al cual “mediante Decreto Supremo (...) se podrá disponer el pago de tributos en especie”. Esta forma de pago no resulta violatoria de las garantías constitucionales. (Medrano, 1987)
- b) Establecidas en la ley. De acuerdo con el principio de legalidad, solo por ley expresa pueden crearse, modificarse o suprimirse tributos.
- c) No constituyen sanción. Por lo tanto, si la obligación de pago se origina en una conducta que resulta penada, la suma a pagar no constituye un tributo.
- d) Que deben efectuar las personas a favor de los entes públicos. Entre ellas al Gobierno Central, administraciones locales, entidades autárquicas. (Castillo, 2009)

2.1.3.3. Clasificación de los tributos

Se debe tener en cuenta que no existe un solo criterio de clasificación de tributo en la doctrina, por lo que la misma se puede agrupar a base de diferentes criterios como,

el nivel del Estado que asume el rol, del acreedor tributario, el hecho imponible, el tipo de alícuota, el tipo de sujeto pasivo, la existencia de exenciones como las exoneraciones o inafectaciones, la forma de declarar y pagar el tributo, la existencia de un ente especial del Estado que lo administra, la antigüedad en el sistema tributaria, la importancia en la recaudación nacional del tributo, la vigencia del tributo, la existencia a favor del contribuyente de una contraprestación directa por parte el acreedor tributario, la justificación del estado sobre el tributo, entre otros criterios que conduzcan a realizar otras clasificaciones.

A continuación, se detallará las clasificaciones que han ganado más aceptación en la doctrina:

A. Clasificación Bipartita

Esta clasificación establece que los tributos pueden ser vinculados o no vinculados, de ahí la denominación que se le da “Clasificación Bipartita” o “Clasificación en base a la contraprestación”.

Podemos encontrar en esta clasificación:

- **Tributos vinculados.** Son tributos que se encuentran caracterizados por la existencia de una relación de reciprocidad entre el acreedor tributario y el contribuyente, esta relación se encuentra establecida por la ley, por ello, el contribuyente o el responsable realiza la prestación contenida en el tributo y el acreedor está obligado a realizar a favor de este una contraprestación que puede consistir en un servicio, una actividad estatal o la realización de una obra pública. En este grupo tenemos a la contribución y a la tasa.

- **Tributos no vinculados.** Son tributos en los que no existe una relación de reciprocidad, sino por el contrario una relación con prestación unilateral sin contraprestación; en esta clase de tributos el contribuyente o responsable cumple con la prestación contenida en el tributo, pero el Estado de manera directa o individualizada no realiza ninguna contraprestación a favor del contribuyente. En este grupo se encuentra el impuesto.

B. Clasificación tripartita

Denominada también “Clasificación en base a la justificación del tributo por el Estado”, “Universo de beneficiados”, “Universo económico”.

Se estructura sobre tres clases de tributos diferentes: el impuesto, la contribución y la tasa. Esta clasificación es la adoptada por la mayoría de las legislaciones latinoamericanas incluida la del Perú.

En nuestro país, el TUO del Código Tributario, en la norma II de su Título Preliminar, precisa los alcances de dicha clasificación. Se establecen los motivos de orden económico y financiero que determinan la existencia de estos tributos. El Estado justifica la existencia de estos tres diferentes tipos de tributos en base a diversos criterios:

- **Impuesto.** Este tributo encuentra su justificación en el hecho de que financia actividades que desarrolla el Estado y que terminan por beneficiar al conjunto de la población, tales como el orden interno, defensa nacional, construcción de carreteras, relacionadas con el sector salud, educación, entre otras actividades más.

El TUO del Código Tributario (2013) señala en el inciso a) de la Norma II del Título Preliminar, que el impuesto “es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado”.

- **Contribución.** Es el tributo cuya justificación se sustenta en el beneficio que genera para un sector de la población. En efecto, en este caso, se trata de obras públicas o de actividades estatales que lleva a cabo el Estado y que son financiadas mediante el pago de una contribución.

Acorde con el inciso b) de la Norma II del Título Preliminar TUO del Código Tributario (2013), la contribución “es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales”.

- **Tasa.** Se justifica porque existe la prestación efectiva de un servicio público en favor del contribuyente que directamente lo requiere; este tributo permite también financiar la actividad estatal mediante la prestación de servicios públicos en favor de la población.

El inciso c) de la Norma II del Título Preliminar del TUO del Código Tributario (2013), expresa que la tasa “es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el estado de un servicio público individualizado en el contribuyente”.

2.1.4. Infracción tributaria

2.1.4.1. Concepto

El TUO del Código Tributario (2013) en el artículo 164° define a las infracciones tributarias como “toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias,

siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente Título o en otras leyes o decretos legislativos”.

Es decir, infracción tributaria es toda acción u omisión que transgrede las normas tributarias; en otras palabras, el incumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales y formales a las que está afecto el contribuyente.

En esa línea, corresponde señalar que, para que determinada conducta califique como infracción tributaria, debe estar expresamente tipificada como tal en la ley.

Asimismo, es preciso señalar que por ley debe estar establecida cuál es la sanción que corresponde por la comisión de una infracción tributaria. Del mismo modo, las conductas prohibidas y las sanciones aplicables deben estar determinadas de manera clara y expresa.

2.1.4.2. Elementos de la infracción tributaria

Los siguientes tres elementos forman parte de la infracción tributaria:

A. Elemento sustancial o de antijuricidad

Partiendo de la definición que el TUO del Código Tributario le da a la infracción tributaria, tenemos que una de las características de la infracción tributaria es la de ser antijurídica, ya que lo relevante para su configuración es la violación de normas tributarias que previamente han sido establecidas.

En ese sentido, la acción u omisión que constituya en infracción tributaria resulta contraria a una prohibición o un mandato positivo tipificado en una norma tributaria, la cual establece el supuesto de infracción y la sanción que corresponda.

Es así como el elemento sustancial o de antijuricidad es el incumplimiento de una obligación tributaria establecida por norma expresa, a través de una acción u omisión incurridas por los deudores tributarios.

B. Elemento formal o tipicidad

Conforme a lo señalado líneas arriba, se puede afirmar que los términos y alcances de la infracción tributaria, así como de la sanción correspondiente derivada de la misma, deben de estar expresamente señaladas y tipificadas en una norma legal.

Lo que conlleva a que, si la acción u omisión incurrida por los deudores tributarios no se ajusta dentro de uno de los supuestos de infracción entonces no constituirá infracción alguna.

El elemento formal o denominado también de tipicidad, se fundamenta en el principio de legalidad expresado en el Código Tributario, que expresa que solo por ley o decreto legislativo se puede definir y establecer infracciones tributarias. (Villanueva, 2012)

C. Elemento objetivo

Como tercer elemento, el Código Tributario en el artículo 165 establece que las infracciones tributarias se determinan de manera objetiva, es así, que para su configuración basta el incumplimiento de la obligación tributaria, y que tal se encuentre tipificado previamente como infracción, no valiendo las circunstancias por las cuales se haya dado el incumplimiento.

Entonces, para determinar la infracción tributaria y aplicar la sanción correspondiente, la Administración Tributaria, únicamente, verificará que el contribuyente haya incurrido en el hecho tipificado como infracción, sin considerar su

intencionalidad; es decir, si este actuó con dolo o culpa. Por lo cual, para imponer la sanción, solo se requiere probar la comisión del hecho previsto en la ley como infracción.

2.1.4.3. Tipos de infracciones tributarias

El artículo 172° del TUO del Código Tributario (2013) establece que las infracciones tributarias se originan por el incumplimiento de las siguientes obligaciones:

1. De inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción en registros de SUNAT.
2. De emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos y sustentar el traslado de bienes.
3. De llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos
4. De presentar declaraciones y comunicaciones
5. Permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante la misma.
6. Cumplimiento de otras obligaciones tributarias.

2.1.4.4. Sanción tributaria

Es la consecuencia jurídica ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente.

Esta facultad sancionadora se encuentra establecida en el artículo 82° del TUO del Código Tributario (2013), el cual precisa que la Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de sancionar las infracciones tributarias.

2.1.4.5. Tipos de sanción tributaria

Las sanciones administrativas aplicables cuando se trata de la comisión de este tipo de infracciones son las siguientes:

a) **Multa.** De acuerdo con lo establecido en el artículo 180° del TUO del Código Tributario (2013), la multa constituye una sanción pecuniaria impuesta al contribuyente por una infracción tributaria.

Este tipo de sanción se puede establecer en función a la Unidad Impositiva Tributaria, el Régimen Único Simplificado, entre otros conceptos relacionados.

b) **Comiso de bienes.** Es una sanción no pecuniaria. De acuerdo con los alcances del artículo 184° del TUO del Código Tributario (2013), este tipo de sanción afecta a los bienes vinculados a la infracción, y se materializa con la pérdida de posesión de dichos bienes, por haberse incurrido en infracciones tributarias.

c) **Internamiento temporal de vehículos.** Conforme a los términos del artículo 182° del TUO del Código Tributario (2013), mediante este tipo de sanción se afecta el derecho de propiedad o posesión del infractor sobre una unidad vehicular, limitando por un determinado tiempo su circulación, pues dicho bien mueble es ingresado en los depósitos o establecimientos que designe la SUNAT.

d) **Cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes.** De acuerdo con lo que establece el artículo 183° del TUO del Código Tributario (2013), este tipo de sanción tiene como objetivo limitar el derecho a la realización de actividades empresariales en locales cerrados, limitando por un determinado tiempo el desarrollo de actividades comerciales en el establecimiento que se cometió la infracción. La aplicación de este tipo de sanción usualmente posee conexión con las facturas no entregadas y/o otros documentos complementarios a estos.

e) **Suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.** Este de sanciones son del tipo administrativo, así como las anteriormente mencionadas, son sanciones limitativas de derechos, que a

diferencia de las multas y el comiso de bienes que son sanciones limitativas de carácter patrimonial, la suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones restringe la posibilidad de seguir gozando de un derecho ganado previamente u otorgado por una entidad estatal.

2.1.4.6. Reglas generales aplicables a las infracciones y sanciones tributarias

A continuación, se detallará la determinación de la infracción tributaria y la aplicación del régimen de gradualidad por parte de la Administración Tributaria.

A. Determinación de la infracción tributaria

De acuerdo con el artículo 165 del TUO del Código Tributario (2013):

La infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

En ese sentido, se entiende que la norma afirma que la determinación de la infracción tributaria es de carácter objetivo, adecuadamente justificada en las normas tributarias que correspondan por lo que no se admite criterio subjetivo.

B. Aplicación del régimen de gradualidad

Conforme a lo establecido en el artículo 166° del TUO del Código Tributario (2013), la Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias.

En esa línea, y en mérito a la referida facultad discrecional, la Administración Tributaria también puede aplicar gradualmente las sanciones, en la forma y condiciones que ella establezca, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.

Para efecto de graduar las sanciones, la Administración Tributaria se encuentra facultada para fijar, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, los parámetros o criterios objetivos que correspondan, así como para determinar tramos menores al monto de la sanción establecida en las normas respectivas.

2.1.5. Procedimientos tributarios: el procedimiento de cobranza coactiva

En concordancia con lo dispuesto en el artículo 112° del TUO del Código Tributario, los procedimientos establecidos por ley son los siguientes: procedimiento de fiscalización, procedimiento de cobranza coactiva, procedimiento contencioso-tributario y el procedimiento no contencioso.

En esta sección se desarrollarán las nociones preliminares del procedimiento de cobranza coactiva, la naturaleza del procedimiento de cobranza coactiva, los principios que deben regir la actuación del ejecutor coactivo en la adopción de medidas cautelares, el inicio del procedimiento de cobranza coactiva, los sujetos encargados del procedimiento, las medidas cautelares, los tipos de embargo en la medida cautelar, la suspensión y conclusión del procedimiento de cobranza coactiva, y la prescripción de las deudas tributarias.

2.1.5.1. Nociones preliminares

Las acciones de cobranza encuentran fundamento en la facultad de recaudación de la Administración Tributaria, regulada en el artículo 55° del TUO del Código Tributario, la cual dispone lo siguiente:

Es función de la Administración Tributaria recaudar los tributos. A tal efecto, podrá contratar directamente los servicios de las entidades del sistema bancario y financiero, así como de otras entidades para recibir el pago de deudas correspondientes a tributos administrados por aquella. Los convenios podrán incluir la autorización para recibir y procesar declaraciones y otras comunicaciones dirigidas a la Administración.

En ese mismo sentido, el Tribunal Constitucional (2008) mediante STC N° 06269-2007-PA/TC, señala que: “La cobranza coactiva es una de las manifestaciones de la autotutela ejecutiva de la que gozan algunas entidades administrativas, por lo que éstas se encuentran facultadas para ejecutar el cobro coactivo de deudas exigibles (sean tributarias o no).”

Tal como lo indicó este Tribunal Constitucional (2006) 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, lo que también implica la tutela de los derechos fundamentales de los administrados que puedan verse amenazados o vulnerados por la actividad de la Administración, como son los derechos al debido procedimiento y a la tutela judicial efectiva.

En ese sentido, la cobranza coactiva de las deudas tributarias es facultad propia de la Administración Tributaria, procedimiento que es ejercido por el Ejecutor Coactivo, que actuará con la asistencia de Auxiliares Coactivos, frente al incumplimiento de obligaciones tributarias mediante la previa notificación de la deuda pendiente, optando la Administración Tributaria por diferentes medidas de embargo.

El procedimiento de cobranza coactiva de la Administración Tributaria se encuentra regulado por las normas establecidas en el Título II del Libro III del TUO del Código Tributario, por el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva regulado en la Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT (Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva de la Sunat, 2004) y por la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva - Ley N° 26979, que regula el procedimiento de cobranza coactiva de los gobiernos locales, pero que no es aplicable a los procedimientos de cobranza coactiva seguidos por la SUNAT.

2.1.5.2. Naturaleza del procedimiento de cobranza coactiva

Con el fin de determinar la naturaleza jurídica del procedimiento de ejecución coactiva, precisamos que, en concordancia de las normas antes señaladas, este procedimiento originariamente fue catalogado como procedimiento judicial, luego la ley lo describió como un procedimiento administrativo, surgiendo así, poner en marcha una ley especial que regulara este ámbito, que conllevó a aplicar el Código de enjuiciamiento en materia Civil, posteriormente se estableció como un procedimiento mixto, donde lo administrativo llegó hasta el embargo y lo judicial para la tasación y el remate.

De la misma forma, el primer Código Tributario y las demás normas del mismo ámbito no variaron esa noción, y es así como el Código Tributario vigente y el Texto Único Ordenado de la Ley N° 26979, Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, consideran que es procedimiento administrativo.

El autor Danós (1995), cuando explica el procedimiento de cobranza coactiva, refiere que este es:

(...) un procedimiento de carácter exclusivamente administrativo. Citando a Antonio López Díaz señala que el análisis de la naturaleza del procedimiento de

cobranza coactiva puede llevarse a cabo atendiendo al aspecto subjetivo, es decir a los órganos que lo impulsan; y al aspecto objetivo, en función de la naturaleza de las actuaciones que comprende. (p. 45)

Además, el autor precisa que existe discusión en la doctrina sobre la naturaleza administrativa del procedimiento de ejecución coactiva. En sus palabras:

Si bien desde una perspectiva subjetiva la naturaleza administrativa del procedimiento de ejecución coactiva es aceptada pacíficamente por la doctrina mayoritaria, existen algunos autores que defienden posturas jurisdiccionales argumentando por el impago de obligaciones pecuniarias supone necesariamente el ejercicio de una función materialmente jurisdiccional. (p. 46)

Por otro lado, el autor Sotelo (1996) indica, en lo referente a la ejecución de los actos administrativos, que:

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 de la que el derecho peruano franquea a la administración tributaria en materia de cobro de tributos. (p. 233)

De igual forma, respecto al procedimiento de cobranza coactiva, el autor afirma que:

Es, en definitiva, administrativo y 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. (p. 233)

Empero, este es un procedimiento administrativo donde no se dicta acto administrativo sino se realiza el hecho administrativo. (Huamán y Moscoso, 2004)

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

Son tres los principios que deben regir: el principio de eficacia, el principio de proporcionalidad y el principio de legalidad.

A. Principio de eficacia

Los autores Robles et al. (2009) expresan que:

Se debe adoptar la medida cautelar más adecuada para el cobro de la deuda tributaria. En este sentido se afirma que, “se adoptará la medida [...] más idónea para cautelar el interés fiscal y no la [...] que cause menos perjuicios al contribuyente. (p. 663)

Lo citado anteriormente resulta controversial, ya que lo redundante se encuentra en la satisfacción del beneficio fiscal y la potestad de cobranza coactiva es funcional al deleite del interés público, sin embargo, no debe dejarse de lado que el interés fiscal no se extingue en un interés puramente recaudatorio, sino que involucra conjuntamente el respeto de los derechos esenciales de las personas. Es por ello que, la Constitución Política del Perú (1993) manifiesta en su artículo 1 que, “La defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y el Estado”.

Siendo primordial el respeto de la persona humana, el Tribunal Constitucional, en el Expediente N° 0042- 2004/TC (2004) indica que:

Los operadores del Derecho y, en general, todos los llamados a aplicar el Derecho - incluso la administración pública -, deben considerar a la Constitución como premisa y fundamento de sus decisiones [...]. Por ello se debe afirmar que la potestad tributaria del Estado, antes que someterse al principio de legalidad, está vinculado por el principio de constitucionalidad; de ahí que su ejercicio no pueda hacerse al margen del principio de supremacía constitucional y del principio de fuerza normativa de la Constitución. Sólo así el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado tendrá legitimidad y validez constitucional.

B. Principio de proporcionalidad

Según este principio, resulta conveniente acoger las medidas hasta el monto preciso para cubrir el cobro de la deuda tributaria, ya sea tributo, multa, e intereses moratorios, así como expensas y costas de cobranza coactiva, tan principio se halla regulado en el artículo 200 de la Constitución Política del Perú constituyendo una garantía para el contribuyente.

Asimismo, el Tribunal Constitucional (2012) en la STC N° 03941-2010-PA/TC expresa que:

Este principio está estructurado a su vez por tres subprincipios: a) Idoneidad: toda medida que implique una intervención en los derechos fundamentales debe ser adecuada para contribuir a la obtención de un fin constitucionalmente válido; b) Necesidad: No debe existir otro medio alternativo que, por lo menos, muestre la misma idoneidad para la consecución del fin propuesto y que sea benigno con el derecho afectado, y, c) Proporcionalidad: la intensidad de la afectación de los derechos fundamentales o bienes jurídicos constitucionales es menos gravosa en

comparación con la intensidad de la satisfacción del derecho o bien jurídico constitucional que se intenta concretar con la medida propuesta

De modo que, el ejecutor coactivo deberá valorar en cada caso en concreto la idoneidad, necesidad y proporción de la medida cautelar, de forma que, este juicio no se desenvuelva exclusivamente desde la figura de la Administración Tributaria, en base a la aptitud para cautelar el beneficio fiscal, sino además desde la perspectiva de la Protección de los derechos del contribuyente, obviando la adopción de medidas cautelares excesivas en cuanto a la deuda tributaria que se busca avalar.

No obstante, cuando se acojan medidas cautelares excesivas en cuanto a la deuda que se busca certificar, el artículo 116°, numeral 2, del Código Tributario contempla como facultad del ejecutor coactivo el dejar sin efecto las medidas cautelares que se hubieran trabado, en la parte que superen el monto necesario para cautelar el pago de la deuda tributaria elemento de cobranza, así como las costas y gastos de la cobranza coactiva.

Es importante detallar que, dicho artículo parte del supuesto que los derechos del administrado se vean afectados con la adopción de medidas cautelares excesivas, pudiendo ser irreparables los perjuicios originados.

C. Principio de legalidad

Se suscita el procedimiento de cobranza coactiva el cual se encuentra sujeto al principio de legalidad, de forma que, la adopción de cada una de las medidas cautelares debe realizarse con los requisitos legales señalados para tal efecto.

Este principio es cimentado por los contribuyentes, ya que el ejecutor coactivo podría llevar a cabo acciones que exceden sus atribuciones concedidas por la norma, y, de esta manera, transgredir los derechos de los administrados.

Asimismo, se tiene la Ley N° 26979 y las normas modificatorias subsiguientes, que circunscribieron y redujeron las prerrogativas en materia de ejecución coactiva.

En esa línea, el Tribunal Constitucional (2005) en la STC N.º 06255-2005-AA/TC manifestó que:

Las modificatorias introducidas a la Ley de Ejecución Coactiva N° 26979 (...) puestas en vigencia mediante la Ley N° 28165 [...] [se dispusieron] a raíz de los constantes abusos cometidos por el SAT. [...]. Sin embargo, los cambios normativos operados sobre la facultad de cobranza coactiva de la Administración Tributaria han seguido caminos diferentes dependiendo del nivel de gobierno al que corresponden las deudas tributarias.

Es así como, contrariamente a lo ha ocurrido en los gobiernos locales, en el ámbito del Gobierno Central se ha mantenido la tendencia de dotar a la Administración Tributaria de las prerrogativas necesarias para dar celeridad y eficacia al procedimiento del cobro de las deudas.

2.1.5.4. Inciso del procedimiento de cobranza coactiva

El procedimiento de cobranza coactiva es iniciado por el ejecutor coactivo con la notificación al deudor tributario de la Resolución de Ejecución Coactiva (REC), para que el mismo pague la deuda tributaria dentro del plazo de los 7 días hábiles de notificado; siendo que, en caso de vencimiento de dicho plazo, el ejecutor coactivo podrá imponer las medidas cautelares correspondientes con el fin de asegurar la cobranza.

No obstante, el inicio de este procedimiento se encuentra limitado a la existencia de una deuda exigible, establecida en el artículo 115° del TUO del Código Tributario (2013) el cual dispone que por deuda exigible se debe entender a:

- 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.

Conforme a lo descrito, se puede afirmar que la deuda exigible en el procedimiento de cobranza coactiva supone la existencia de un acto administrativo previo que determina la deuda tributaria, la misma que debe de ser notificada al deudor tributario para que pueda realizar el pago de la deuda correspondiente, ya que en caso difiera de ella, pueda proceder a impugnar la legalidad de tal exigencia.

2.1.5.5. Sujetos encargados del procedimiento de cobranza coactiva

Son dos los sujetos encargados: el ejecutor coactivo y el auxiliar coactivo.

A. Ejecutor coactivo

De acuerdo con el artículo 116° del TUO del Código Tributario, es el ejecutor coactivo, quien ejerce la facultad de la Administración Tributaria de realizar las acciones de coerción para el cobro de las deudas exigibles.

En ese sentido, el ejecutor coactivo es el titular y responsable del procedimiento de cobranza coactiva, por lo cual, tendrá, entre otras, las siguientes facultades:

- **Facultades procesales:** constituidas por las facultades suspender o concluir el procedimiento de cobranza coactiva (numeral 5), de resolver la nulidad contra la Resolución de Ejecución Coactiva o el acto de remate (numeral 9), admitir y resolver la tercería de propiedad (numeral 11).
- **Facultades para establecer garantías:** constituidas por las facultades para adoptar medidas cautelares previas (numeral 13), variar, sustituir u ordenar la adopción de medidas cautelares (numeral 2).
- **Facultades de exigir deberes de información o adoptar medidas conminatorias:** constituidas por las facultad de requerir información a terceros que acredite la veracidad de la existencia o no de créditos pendientes de pago al deudor tributario (numeral 14), requerir información de los deudores, a las entidades públicas o privadas (numeral 3), disponer la colocación de carteles afiches u otros similares alusivos a las medidas cautelares adoptadas dándole publicidad a las medidas adoptadas (numeral 6).

- **Facultades de cobro efectivo de la deuda tributaria:** constituidas por la facultad de ejecutar las garantías otorgadas (numeral 4), ordenar el remate de los bienes embargados (numeral 12) y dejar sin efecto toda carga o gravamen que pese sobre los bienes que hayan sido transferidos en el acto de remate (numeral 10), entre otras.
- **Facultades referidas a la conclusión del procedimiento de cobranza coactiva,** establecidas por la facultad de disponer la devolución de los bienes embargados (numeral 8).

B. Auxiliar coactivo

El auxiliar coactivo es aquel que apoya al ejecutor coactivo en el desarrollo del procedimiento de ejecución coactiva, para el cual se le aplican las reglas de asignación y facultades establecidas en el TUO del Código Tributario.

Él se encargará directamente de la gestión de la cartera asignada, designándosele la responsabilidad de la custodia de los expedientes, de las diligencias de embargo cuando sea necesario, en síntesis, velará por el correcto cumplimiento del procedimiento.

2.1.5.6. Medidas cautelares

Como se señaló anteriormente, vencido el plazo de 7 días hábiles de notificado al deudor tributario para que cumpla con el pago de la deuda, la Administración Tributaria, a través del Ejecutor Coactivo, podrá ordenar que se traben las medidas cautelares necesarias que establece el artículo 118° del TUO del Código Tributario. Además, podrá adoptar otras medidas no contempladas en dicho artículo, siempre que asegure de la forma más adecuada el pago de la deuda tributaria.

En ese sentido, el ejecutor coactivo deberá notificar las medidas cautelares impuestas, las mismas que surtirán efectos desde el momento de su recepción; y señalará cualquiera de los bienes y/o derechos del deudor tributario, aun si los mismos se encuentren en poder de terceros.

Las medidas cautelares son definidas como acciones destinadas a asegurar el pago de la deuda mediante la afectación de uno o varios bienes del deudor, ante eventuales actos de este que pudieran obstaculizar su cobranza. Estas medidas serán trabadas por el ejecutor coactivo, una vez transcurrido el plazo otorgado en la resolución de ejecución coactiva. (Nima, 2012)

2.1.5.7. Tipos de embargo en la medida cautelar

Conforme al TUO del Código Tributario, el Ejecutor Coactivo podrá ordenar, sin orden de prelación, cualquiera de las formas de embargo, entre ellas embargo en forma de retención, embargo en forma de depósito, embargo en forma de intervención, embargo en forma de inscripción.

A. Embargo en forma de retención

Al respecto, Monroy señala que, a través del embargo en forma de retención, se solicita al tercero que mantenga en su posesión el bien de deudor que es objeto de embargo. Al tratarse de una medida cautelar, estamos hablando de un mandato, el cual debe ser cumplido de forma obligatoria por este tercero que pasa a ser el retenedor, quien debe estar a la espera de la decisión que es tomada en cuanto al destino del bien retenido. (Monroy, 1987)

Este tipo de embargo es una medida cautelar que permite lograr directamente una recuperación inmediata, la cual recae sobre los bienes, valores y fondos en cuentas

corrientes, depósitos, custodia y otros, así como sobre los derechos de crédito de los cuales son bienes de propiedad del deudor tributario, pero que en el momento que se ordena el embargo se encuentran en poder de terceros, para los cuales se mandara su retención, constituyéndose así el embargo en forma de retención.

B. Embargo en forma de depósito

Este tipo de embargo a la vez puede ser en forma de depósito con o sin extracción, esta medida se ejecuta sobre los bienes o derechos que se encuentren en cualquier establecimiento sea comercial o industrial, aun cuando se encuentren en poder de terceros, incluso si estuvieran siendo transportados, por el cual el Ejecutor o el Auxiliar Coactivo podrán designar como depositario o custodio de los bienes al deudor tributario, a un tercero e incluso a la Administración Tributaria.

C. Embargo en forma de inscripción

El embargo en forma de inscripción consiste, cuando se trata de bienes registrados, en la anotación del gravamen en los Registros Públicos. Este tipo de embargo se ejecuta a través la inscripción del derecho de crédito tributario, previo oficio cursado a la autoridad registral pertinente.

D. Embargo en forma de intervención

Para Couture (1976) el embargo en forma de intervención consiste en la designación por parte del Ejecutor Coactivo, en los casos autorizados por la ley, de una persona a quien se asigna el cometido de intervenir un patrimonio, con el objeto de proteger la acreencia.

Dentro de este tipo de embargo se aprecia 3 modalidades: embargo en forma de intervención en recaudación, en información o en administración de bienes.

E. Embargo en forma de intervención e información

Esta modalidad de embargo consiste en el nombramiento por parte del Ejecutor de uno o varios interventores informadores, para que en un plazo determinado recaben información y verifiquen el movimiento económico del deudor y su situación patrimonial, con el fin de hacer efectiva la cobranza de la deuda.

F. Embargo en forma de intervención en recaudación

Cuando se impone este tipo de embargo se afectan directamente los ingresos del deudor en el lugar en el cual estos se perciben, con la finalidad de hacer efectivo el cobro de la deuda.

G. Embargo en forma de intervención en administración de bienes

Mediante esta modalidad de embargo, el Ejecutor está facultado para nombrar uno o varios interventores administradores con la finalidad de recaudar los frutos o utilidades que pudieran producir los bienes embargados.

2.1.5.8. Suspensión y conclusión del procedimiento de cobranza coactiva

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 116°, numeral 5, del TUO del Código Tributario, se tiene que “el Ejecutor Coactivo tendrá entre otras, la facultad de suspender o concluir el Procedimiento de Cobranza Coactiva.”

Asimismo, el artículo 119° del mismo código señala ninguna autoridad ni órgano administrativo, político, ni judicial podrá suspender o concluir el Procedimiento de Cobranza Coactiva en trámite con excepción del Ejecutor Coactivo, en los casos específicos que contempla este mismo artículo.

Así, se puede afirmar que la facultad de suspender y concluir el procedimiento de cobranza coactiva es exclusiva del ejecutor coactivo.

A. Embargo en forma de intervención en administración de bienes

Conforme al artículo 119 inciso a) del precitado código, el Ejecutor Coactivo suspenderá temporalmente el Procedimiento de Cobranza Coactiva en los siguientes supuestos:

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°.

B. Supuestos de conclusión

Conforme al mismo instrumento, el Ejecutor Coactivo deberá dar por concluido el procedimiento, levantar los embargos y ordenar el archivo de los actuados, en los siguientes supuestos:

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 habiéndose vencido 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.

2.1.5.9. Prescripción de las deudas tributarias

La Administración, junto a sus facultades relativas a la liquidación y a la exigencia del pago de deudas tributarias, también tiene el derecho de ejercitar el ius puniendi e imponer sanciones tributarias derivadas de la comisión de infracciones. Como la norma sin sanción es letra muerta, todas estas facultades liquidadoras y recaudatorias deben encontrar el respaldo de unas competencias punitivas capaces de reprimir y neutralizar el natural rechazo que en el ciudadano causa el hecho de verse obligado a realizar un pago.

Este ius puniendi confiere a la Administración el poder de sancionar en aquellos casos en que aprecie la comisión de una infracción administrativa, conformando un haz de competencias netamente distintas de las anteriores. La prescripción de este derecho también precisa el transcurso del plazo de cuatro años, y a la fecha a partir de la cual debemos iniciar el recuento es la de la comisión del ilícito.

Normalmente será el día en que concluya el plazo para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente sin haberle hecho, o a la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario en aquellos tributos que no exijan presentación previa de declaración por parte del administrado. En consecuencia, si desde la comisión de la infracción tributaria esos cuatro años se suceden sin que medien las pertinentes actuaciones administrativas que declaren su existencia, la acción sancionadora de la Hacienda pública ya no podría llegar a prosperar. (Guerra, 2013)

2.1.6. Derecho a la propiedad

2.1.6.1. Nociones preliminares

De acuerdo con Eugenio Ramírez, la propiedad respecto a su evolución histórica ha pasado por tres fases: (i) la propiedad colectiva, (ii) la propiedad familiar, y (iii) la propiedad individual. (Ramírez Cruz, 2007)

El primer periodo, de propiedad colectiva, comprendida entre las culturas prehistóricas y las culturas históricas o civilizaciones, se establece desde el salvajismo donde el hombre vive en cuevas y no cuenta con un lugar fijo de habitación, no conoce la propiedad, y después por la barbarie caracterizado por la domesticación, la crianza de animales y los trabajos de pulido, con el fin de hacer trabajos en beneficio de la tribu o clan, la propiedad es colectiva.

El segundo periodo, de propiedad familiar, se encuentra comprendida por la civilización, fase intermedia que dio origen a la propiedad individual.

El tercer periodo, de propiedad privada, originada posteriormente a la caída de las tribus en Mesopotamia, allá por los años 4,000 a 3,000 a.n.e., estando inicialmente en manos de los sacerdotes y altos funcionarios. Se instituye en las leyes romanas, la recordada Ley de las XII Tablas, definiendo a la propiedad privada como un derecho absoluto, “el derecho más completo que se puede tener sobre las cosas”.

En ese contexto, el autor Hayeck (2020) afirma, en referencia a la propiedad privada, que:

Nuestra generación ha olvidado que el sistema de la propiedad privada es la más importante garantía de libertad, no sólo para quienes poseen propiedad, sino también, y apenas en menor grado, para quienes no la tienen. No hay quien tenga poder completo sobre nosotros, y, como individuos, podemos decidir, en lo que hace a nosotros mismos, gracias tan sólo a que el dominio de los medios de producción está dividido entre muchas personas que actúan independientemente. Si todos los medios de producción estuvieran en una sola mano, fuese nominalmente la de la «sociedad» o fuese la de un dictador, quien ejerciese este dominio tendría un poder completo sobre nosotros. (p.116)

La propiedad es una institución jurídica como presupuesto de la libertad económica; es considerada como la principal creación que el ser humano ha instituido, para el mejor aprovechamiento económico de los recursos escasos, que se caracteriza por ser un instrumento de paz y de orden político y social para el cimiento de un Estado de derecho.

2.1.6.2. Fundamentos de la propiedad

De lo descrito, se puede afirmar que el derecho a la propiedad nació evolutivamente con el ser humano, en su convivencia con la sociedad, obteniendo las primeras regulaciones en el derecho Romano.

Sin embargo, se debe tener en cuenta que antes de la propiedad se encuentra la posesión, pues los esfuerzos de los primeros hombres en cazar y cosechar para satisfacer sus propias necesidades estuvieron relacionados al control directo sobre los bienes y al uso de la fuerza para repeler a cualquier intruso. Posteriormente a ello, surge la propiedad como una creación del derecho, para asegurar con la fuerza del Estado el control y disfrute de los bienes. (Arribas, 2014)

Al respecto, Lama More (2015) afirma:

La única forma de aprovechar las riquezas que nos brinda la naturaleza es ejerciendo directamente el poder sobre ella; la posesión permite el ejercicio de poder sobre los bienes; el ordenamiento jurídico brinda al propietario el derecho a poseer sus bienes y a aprovecharlos económicamente; la propiedad sin posesión es derecho vacío, sin contenido y sin sentido, salvo para la especulación. (p. 107)

2.1.6.3. Características del derecho a la propiedad

El derecho a la propiedad se caracteriza por ser absoluto, exclusivo y perpetuo. Tales características según la norma se establecen de la siguiente forma:

- **Absoluto.** De acuerdo con el Código Civil (1984) en el artículo 923° que señala que “La propiedad es el poder jurídico que permite usar, disfrutar, disponer y reivindicar un bien. Debe ejercerse en armonía con interés social y dentro de las limitaciones de la ley”, se puede inferir que el derecho a la propiedad es un

derecho fundamental que dota de amplios atributos y facultades a los titulares del derecho de un bien.

- **Exclusivo.** Además, se afirma que es un derecho exclusivo porque solo el titular del bien es quien puede ejercitar todos los atributos y facultades que el propio ordenamiento le concede, y que por tanto no cabe la posibilidad de dos o más derechos de propiedad sobre un mismo bien; es un caso distinto a la copropiedad que se rige de distinta manera.
- **Perpetuo.** También se considera que el derecho a la propiedad es un derecho perpetuo, que nace del aforismo “el derecho sobrevive al sujeto”, lo que indica, que el derecho a la propiedad sobrevive aun ante la muerte del titular del bien, ante sus herederos legitimados; no obstante, el mismo tiene una serie de limitaciones, pues el titular de un derecho de propiedad o sus herederos pueden llegar a perder su derecho de propiedad bajo el supuesto de abandono o prescripción adquisitiva. (Ramírez, 2007)

2.1.6.4. Contenido del derecho de la propiedad

La propiedad es un derecho subjetivo, porque supone el reconocimiento con base normativa del interés de un sujeto sobre la propiedad de un bien, mientras que los terceros, ajenos a él quedan colocados fuera de tal derecho, puesto que no tienen un deber en concreto frente al titular del derecho. No hay, pues, una relación de cooperación sino una relación de atribución o pertenencia. (González, 2005)

Asimismo, el contenido del derecho a la propiedad agrupa dos prerrogativas, derechos y poderes: (i) los que derivan del propio derecho en cuestión, aquí las facultades de dominio; y (ii) los mecanismos o medios de protección que se traducen en las acciones para su defensa. (Acedo, 2016)

A. El derecho al uso

Respecto al derecho de uso de la propiedad, significa que el propietario del bien puede servirse de él de acuerdo con su destino social y económico. El derecho al uso es la consecuencia lógica de la potestad que tiene el propietario sobre el valor de uso de sus bienes. El propietario tiene derecho al uso sin más limitaciones que las establecidas por la ley por razón de interés social. (Cuadros, 1995)

En efecto, el propietario tiene todos los usos del bien que pueda prestarse. Así, se usa una casa habitándola; hay usos también cuando llevamos puestas unas alhajas; hay uso, en fin, cuando utilizamos el automóvil para desplazarnos, etc. (Ramírez, 2007)

B. El derecho al disfrute

Respecto al derecho al disfrute de la propiedad, se debe entender que disfrutar es percibir los frutos del bien, darle un provecho económico, ya que tales frutos son los bienes que se originan de otros bienes, sin disminuir la sustancia del bien original. (Avendaño, 2003)

Sin embargo, se debe tener en cuenta que la facultad de disfrute se diferencia de la facultad de uso, en el sentido de que, la primera permite al titular obtener los frutos o productos del bien, mientras con el uso, le permite servirse de él, de acuerdo con la naturaleza y el destino dado.

C. El derecho a la libre disposición de la propiedad

Sobre el derecho a la libre disposición de la propiedad, debe entenderse que el disponer es querer prescindir del bien, sea jurídica o físicamente. Un acto de disposición es la enajenación del bien; otro es hipotecario; otro, finalmente, es abandonarlo o destruirlo. La disposición es la facultad de transferir la propiedad, esta facultad de

disponer no deriva del derecho de propiedad sino de la relación de titularidad o pertenencia. (Avendaño, 2003)

Por ello, es importante tener presente que la facultad de disponer libremente la propiedad de un bien corresponde exclusivamente al propietario, quien está facultado a destruir, transformar o transferir el bien.

D. El derecho a la reivindicación

Por último, la reivindicación puede definirse como el instrumento típico de protección de la propiedad de todo tipo de bienes, muebles o inmuebles, por cuya virtud se declara comprobada la propiedad a favor del actor, y por tal, se le pone en posesión del bien para hacer efectivo el ejercicio del derecho.

En efecto, no existiría propiedad si el titular no tuviera el derecho a defenderla. La reivindicación constituye la defensa del contenido del derecho de propiedad. Es una consecuencia de la titularidad. El propietario, no podría usar ni obtener los provechos que rinda el bien si no ejercitase la posesión del bien; por eso la reivindicación está destinada a recuperar la posesión del bien, pero se ejercita por el propietario. (Cuadros, 1995)

2.2. Marco conceptual

- **Derecho fundamental:** Los derechos fundamentales son aquellos inherentes al ser humano, pertenecientes a cada persona por el hecho mismo de ser persona y en razón a su dignidad y que tienen plena fuerza normativa. Estos derechos fundamentales aparecen publicados en el primer Título de la Constitución de 1993.
- **Derecho al debido procedimiento:** Es una garantía procesal compuesta de un conjunto de principios y presupuestos procesales mínimos que debe reunir todo proceso para asegurar al justiciable la certeza, justicia y legitimidad a un juez

imparcial, dota a quien es parte del mismo, de una serie de garantías esenciales durante su inicio, tramitación y conclusión.

- **Procedimiento administrativo:** Es el conjunto de actos necesarios que se llevan a cabo con la finalidad de concretar la actuación administrativa para la realización de un fin. En esa línea, se tiene que la Administración, mediante dicho procedimiento, emite actos administrativos que producen efectos jurídicos sobre los administrados.
- **Cobranza coactiva:** Es la atribución que posee la Administración Tributaria para realizar la cobranza de las obligaciones tributarias empleando los mecanismos coercitivos que se encuentran contemplados en la ley; como sucede con los embargos, que se imponen sobre cualquiera de los bienes muebles o inmuebles de propiedad de los contribuyentes morosos, con la finalidad de obtener la recuperación total de sus obligaciones impagas.
- **Medidas cautelares:** Son aquellas que se adoptan en un proceso con el objetivo de garantizar un resultado futuro que pueda producirse en el mismo. Su objeto es preservar con anticipación una consecuencia previsible que debe hacerse en el transcurso del proceso.
- **Derecho de propiedad:** Es aquel derecho que posee alguien y que, en virtud de ello, puede disfrutar, usufructuar, gozar y realizar los cambios que desee.
- **Tributos:** Es una prestación de dinero que los ciudadanos deben pagar al Estado de manera obligatoria, conforme a lo establecido en la ley, con la finalidad de que este pueda cubrir los gastos que le genera el cumplimiento de sus funciones, que se vinculan con los sectores educación, salud, transporte, seguridad interna, externa, entre otros.
- **Ejecutor coactivo:** Es el funcionario responsable del procedimiento de ejecución coactiva.

- **Auxiliar coactivo:** Es aquella persona que colabora y brinda ayuda al ejecutor coactivo.
- **Embargo:** Es una medida cautelar a través de la cual se afecta jurídicamente un bien o derecho del obligado, con la finalidad de garantizar el pago de una deuda. Cabe precisar que se retiene jurídicamente el bien incluso estando en posesión de terceros.

III. MÉTODO

3.1. Tipo y nivel de investigación

3.1.1. *Tipo de investigación*

El tipo de investigación fue el aplicativo-correlacional, que requiere de dos características de estudio: Las cobranzas coactivas con medidas cautelares, frente a la libre disposición de la propiedad que goza el titular de un bien; es así como se ha reunido información ya sea de juristas reconocidos del Derecho, cómo de la misma legislación peruana que ha tratado nuestro tema de investigación.

3.1.2. *Nivel de investigación*

Para la elaboración del trabajo de investigación ha sido fundamental usar el nivel de investigación descriptivo-correlacional, es por ello por lo que se traza la disputa acerca del “ABUSO DE LAS COBRANZAS COACTIVAS CON MEDIDAS CAUTELARES, FRENTE A LA LIBRE DISPOSICIÓN DE LA PROPIEDAD”, problemática que procura puntualizar y abordar los puntos de vista que tienen algunos juristas, así como la regulación que sobre ello tienen las leyes peruanas.

3.2. Población y muestra

Para este propósito se ha manejado una población compuesta por un conjunto de 65 personas, de las cuales algunos laboran en la Municipalidad Metropolitana de Lima, como son los funcionarios de ejecución coactiva, así como también jueces especializados en lo contencioso administrativo y de abogados litigantes especialistas en la materia. Al tratarse de un grupo determinado de individuos, estamos elaborando un trabajo con un diseño de muestra no probabilístico.

Respecto al muestreo, cabe precisar que la muestra es una parte o subconjunto de una población normalmente seleccionada que pone de manifiesto las propiedades y características de dicha población. Su cualidad más importante es la representatividad; es decir, que sea una parte típica de la población que es relevante para la investigación.

La muestra que será objeto de estudio es parte de la población, según Otzen y Manterola (2017) “una muestra puede ser obtenida de dos tipos: probabilísticas y no probabilísticas”. Estas dependerán de la forma en que sean elegidos los elementos de la muestra. (p. 228)

En la selección de la muestra se considerará un muestreo intencional que busca ser representativa, la misma estará constituida por 65 personas del siguiente modo:

- Jueces especializados en lo contencioso administrativo : 22
- Funcionarios de ejecución coactiva : 22
- Abogados litigantes : 21

3.3. Operacionalización de variables

Tabla 1

Operacionalización de variables

VARIABLES	INDICADORES	FUENTES DE INFORMACION
<p>Hipótesis General</p> <p>- El derecho constitucional de propiedad es vulnerado ante la imposición de medidas cautelares en el</p>	<p><u>Variable independiente</u></p> <p>- Se le brinda 7 días hábiles para poder subsanar el pago de la deuda</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Análisis documental • Encuesta • Ficha bibliográfica

<p>procedimiento de cobranzas coactivas.</p> <p><u>Variable independiente</u></p> <p>Cobranza coactiva</p> <p><u>Variable dependiente</u></p> <p>Violabilidad del derecho a la propiedad</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Interponer medida cautelar - Procedimiento tributario - Código tributario <p><u>Variable dependiente</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Inherentes a la persona - Uso, goce y disfrute 	
<p>Hipótesis Especifica N° 1</p> <ul style="list-style-type: none"> - Las medidas cautelares en forma de embargo son impuestas usualmente sobre vehículos automotores. <p><u>Variable independiente</u></p> <p>Cobranza coactiva</p> <p><u>Variable dependiente</u></p> <p>Violabilidad del derecho a la propiedad</p>	<p><u>Variable independiente</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Se le brinda 7 días hábiles para poder subsanar el pago de la deuda - Interponer medida cautelar - Procedimiento tributario - Código tributario <p><u>Variable dependiente</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Inherentes a la persona - Uso, goce y disfrute 	<ul style="list-style-type: none"> • Análisis documental • Encuesta • Ficha bibliográfica

<p>Hipótesis Especifica N° 2</p> <p>- El procedimiento de cobranza coactiva no se desarrolla conforme a lo establecido en las normas que la regulan en nuestro ordenamiento jurídico.</p> <p><u>Variable independiente</u></p> <p>Cobranza coactiva</p> <p><u>Variable dependiente</u></p> <p>Violabilidad del derecho propiedad</p>	<p><u>Variable independiente</u></p> <p>- Se le brinda 7 días hábiles para poder subsanar la deuda</p> <p>- Interponer medida cautelar</p> <p>- Procedimiento tributario</p> <p>- Código tributario</p> <p><u>Variable dependiente</u></p> <p>- Inherentes a la persona</p> <p>- Uso, goce y disfrute</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Análisis documental • Encuesta • Ficha bibliográfica
---	---	--

Fuente: Elaboración propia

3.4. Instrumentos

Ha sido prudente el manejo de los siguientes instrumentos de indagación para la estimada explicación de nuestro trabajo de investigación:

Formato de encuestas

Este instrumento de investigación, formato de encuesta, nos permitió elaborar las incógnitas mencionadas en la encuesta de forma metódica, trazando además la posibilidad de contener distintas elecciones para que sean utilizadas como respuestas de nuestros entrevistados.

Guía de cuestionario

Esta técnica de investigación ha sido utilizada con el propósito de detallar la información conseguida, para la elaboración de nuestro estudio, en los capítulos señalados.

Ficha bibliográfica

La ficha bibliográfica ha sido usada para la recaudación de información procedente de las distintas fuentes de investigación, proporcionando su ordenamiento y almacenamiento.

3.5. Procedimientos

Para la recolección, análisis y ordenamiento de la información y datos procedentes, necesarios para la producción del trabajo de investigación ha sido juicioso en primer lugar proceder con la revisión documental de las numerosas fuentes de investigación (libros, tesis universitarias, revistas, periódicos), a continuación formulamos preguntas concernientes a la información conseguida, como se puede estimar líneas más abajo, y por último, efectuamos entrevistas para comparar el cuestionario con nuestra investigación.

3.6. Análisis de datos

Para procesar la información obtenida fue necesario principalmente su clasificación, consecutivamente la revisión y por último se hizo la clasificación con el propósito de plasmar los resultados derivados.

Sobre los análisis de validez de los instrumentos de medición, gracias a la validez de los instrumentos de medición hemos podido alcanzar un atributo de seguridad en

proporción al resultado, es necesario revelar que existen tres tipos de validez, los cuales paso a indicar a continuación:

- a) Validez de contenido
- b) Validez de criterio- predictiva
- c) Validez de constructo

La validez de criterio - predictiva ha sido la utilizada para la producción de nuestro trabajo de investigación, debido a que gracias a ella hemos podido conseguir resultados equivalentes que nos conceden anunciar posibles resultados futuros.

Por otro lado, sobre la confiabilidad de los instrumentos de medición, cabe destacar que gracias a la confiabilidad se adquiere la contingencia que tiene cada instrumento, siendo utilizado para la solidez de los resultados, por ello no deben existir diferenciaciones al utilizarse un mismo instrumento.

IV. RESULTADOS

4.1. Resultados de la investigación

Luego de haber efectuado las preguntas convenientes a la población conformada por 65 personas, se obtuvieron resultados que serán expuestos líneas más abajo, conjuntamente con un gráfico ilustrativo que proporcionará mayores alcances de los mismos.

Los cuadros representan los resultados alcanzados, después de haber elaborado la encuesta, seguida de gráficos del análisis donde se señala la interpretación que adquirimos de la totalidad de los datos con los que contamos.

En esta formación de ideas, pertenecientes a la investigación realizada, cabe destacar, en líneas generales, la información proporcionada por los entrevistados, tales como los funcionarios de ejecución coactiva de la municipalidad Metropolitana de Lima, jueces y especialistas de los Juzgados Especializados en lo contencioso administrativo, así como también de abogados litigantes especialistas en la materia.

Los referidos participantes manifestaron que actualmente resulta de suma importancia tener una regulación adecuada del procedimiento de cobranza coactiva, y de los mecanismos de defensa durante el desarrollo del mismo, a fin de dilucidar las controversias entre la Administración Tributaria y el contribuyente, que resultan de los constantes abusos que se producen a partir del accionar de la primera de las mencionadas durante el desarrollo del referido procedimiento.

4.2. Análisis e interpretación de resultados

Pregunta 1. ¿Considera usted que, la imposición de medidas cautelares vulnera el derecho constitucional de propiedad de quien es titular de un bien?

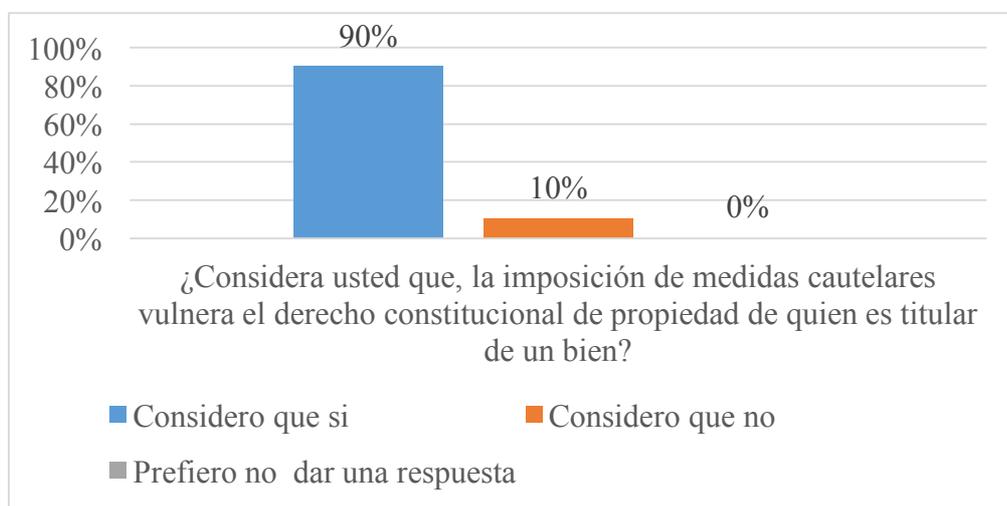
Tabla 2

Consideración de frecuencia y porcentaje de la pregunta 1

	Frecuencia	Porcentaje
Considero que si	58	90%
Considero que no	6	10%
Prefiero no dar respuesta	0	0%
Total	65	100%

Figura 1

Porcentaje de la pregunta 1



Interpretación

De acuerdo con la pregunta número 1, el 90% respondieron de manera afirmativa, mientras que el 6% lo hizo de manera contraria.

Pregunta 2.

¿Cree Ud. que, el ejecutor coactivo debería de ordenar medidas cautelares menos gravosas que los embargos en forma de retención y depósito?

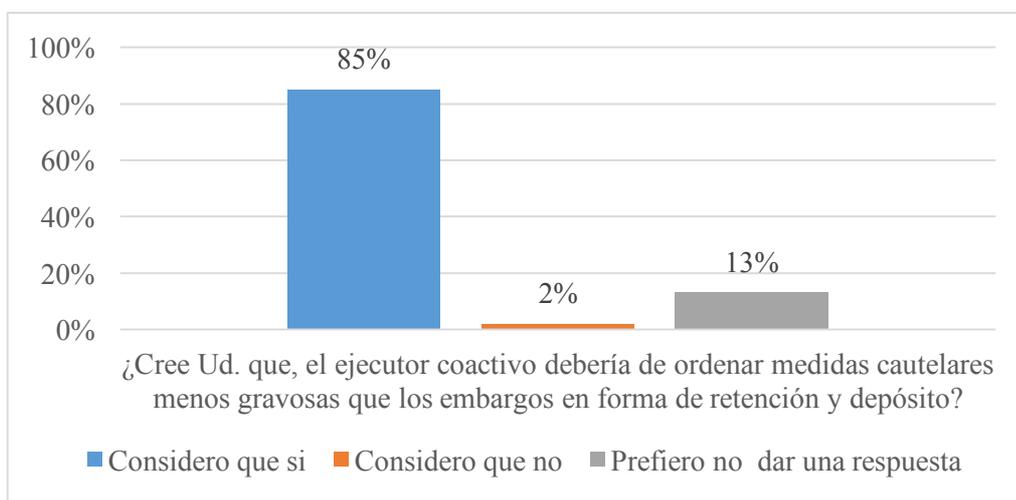
Tabla 3

Consideración de frecuencia y porcentaje de la pregunta 2

	Frecuencia	Porcentaje
Considero que si	55	85%
Considero que no	2	2%
Prefiero no dar respuesta	8	13%
Total	65	100%

Figura 2

Porcentaje de la pregunta 2



Interpretación

Según la pregunta número 2, el 85% manifestaron de forma afirmativa, el 2% lo hizo de manera contraria y el 13% prefirió no dar una respuesta.

Pregunta 3.

¿Cree Ud. que, la utilización del embargo en forma de retención o depósito constituye una limitación al derecho a la libre disposición de la propiedad?

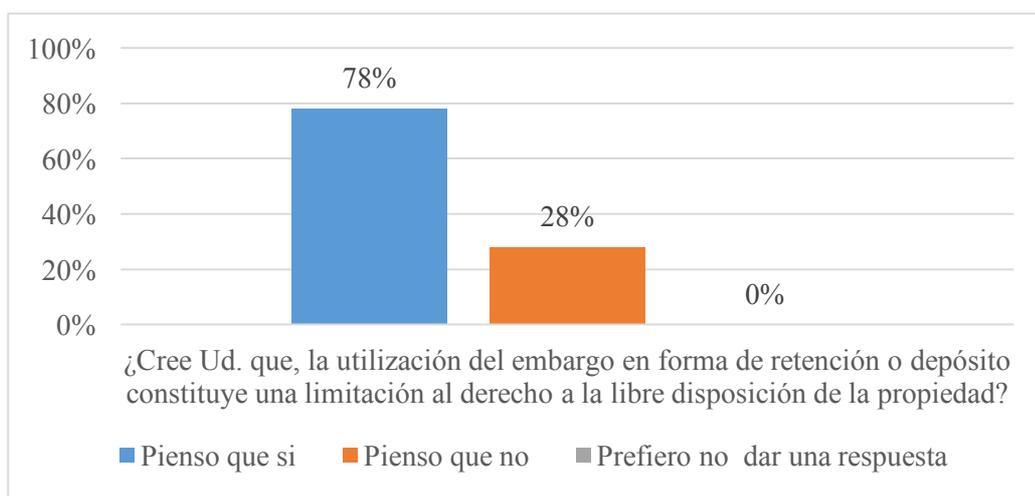
Tabla 4

Consideración de frecuencia y porcentaje de la pregunta 3

	Frecuencia	Porcentaje
Considero que si	46	72%
Considero que no	19	28%
Prefiero no dar respuesta	0	0%
Total	65	100%

Figura 3

Porcentaje de la pregunta 3



Interpretación

De acuerdo con la pregunta número 3, el 72% respondieron de manera afirmativa, mientras que el 28% lo hizo de manera contraria.

Pregunta 4.

¿Cree Ud. que, existe un daño económico hacia el contribuyente que es pasible de una medida cautelar en forma de embargo sobre sus bienes?

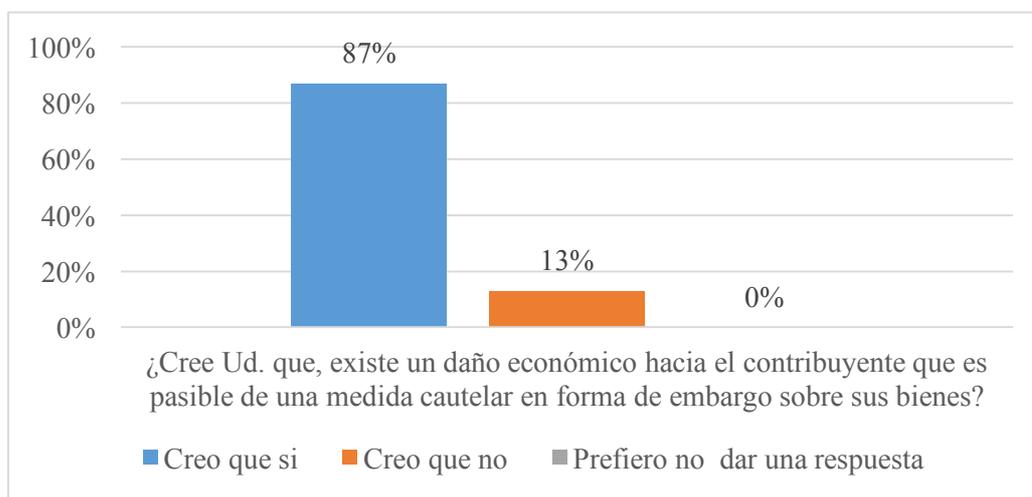
Tabla 5

Consideración de frecuencia y porcentaje de la pregunta 4

	Frecuencia	Porcentaje
Considero que si	56	87%
Considero que no	9	13%
Prefiero no dar respuesta	0	0%
Total	65	100%

Figura 4

Porcentaje de la pregunta 4



Interpretación

De acuerdo con la pregunta número 4, el 87% respondieron de manera afirmativa, mientras que el 13% lo hizo de manera contraria.

Pregunta 5.

¿Considera Ud. que, para considerar el abuso en la imposición de medidas cautelares, es necesario tener en cuenta los principios contenidos en la Ley General del Procedimiento administrativo?

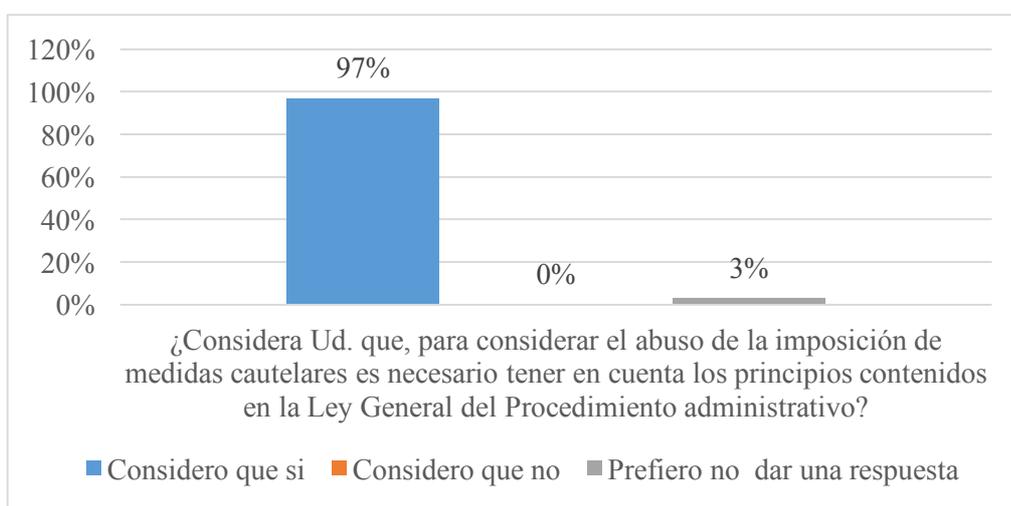
Tabla 6

Consideración de frecuencia y porcentaje de la pregunta 5

	Frecuencia	Porcentaje
Considero que si	63	97%
Considero que no	0	0%
Prefiero no dar respuesta	2	3%
Total	65	100%

Figura 5

Porcentaje de la pregunta 5



Interpretación

De acuerdo con la pregunta número 5, el 97% respondieron de manera afirmativa, mientras que el 3% prefiere no dar una respuesta.

Pregunta 6.

¿Cree Ud. que, el Procedimiento de Cobranza Coactiva no se desarrolla tomando en cuenta los principios y normas constitucionales?

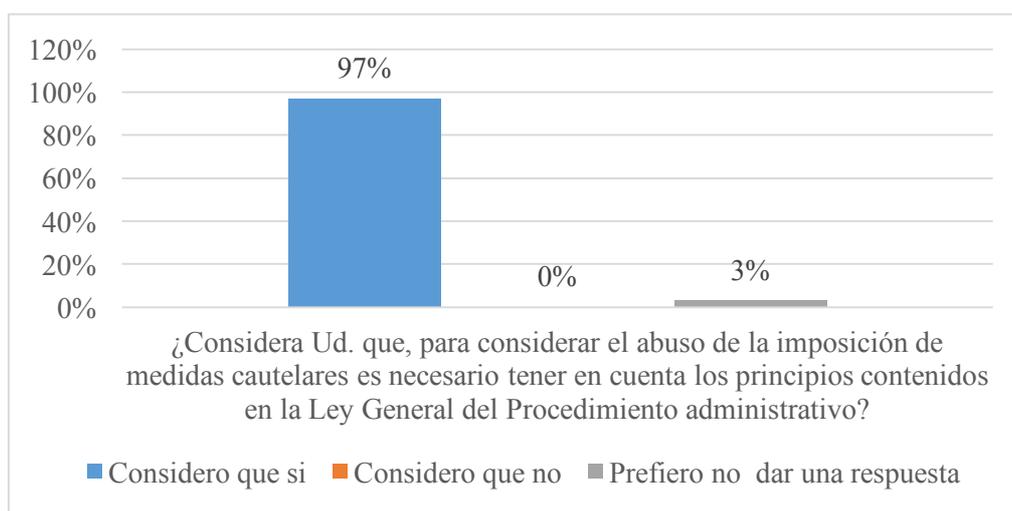
Tabla 7

Consideración de frecuencia y porcentaje de la pregunta 6

	Frecuencia	Porcentaje
Considero que si	36	56%
Considero que no	27	42%
Prefiero no dar respuesta	2	2%
Total	65	100%

Figura 6

Porcentaje de la pregunta 6



Interpretación

De acuerdo con la pregunta número 6, el 56% respondieron de manera afirmativa, mientras que el 42% lo hizo de manera contraria y el 2% prefirió no dar una respuesta.

Pregunta 7.

¿Considera Ud. que, el pago de la deuda tributaria no debería ser requisito para la interposición de una demanda en vía judicial con el fin de suspender el procedimiento de cobranza coactiva?

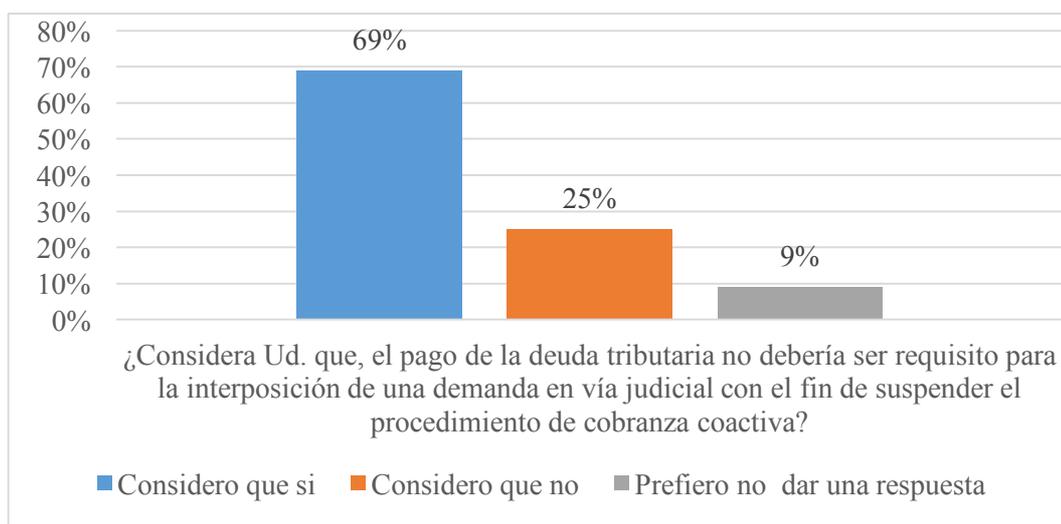
Tabla 8

Consideración de frecuencia y porcentaje de la pregunta 7

	Frecuencia	Porcentaje
Considero que si	44	69%
Considero que no	16	25%
Prefiero no dar respuesta	5	9%
Total	65	100%

Figura 7

Porcentaje de la pregunta 7

**Interpretación**

De acuerdo con la pregunta número 7, el 69% respondieron de manera afirmativa, mientras que el 25% lo hizo de manera contraria y el 9% prefirió no dar una respuesta.

Pregunta 8.

¿Considera Ud. que, el contribuyente se encuentra en desventaja frente a la Administración Tributaria en un procedimiento de cobranza coactiva?

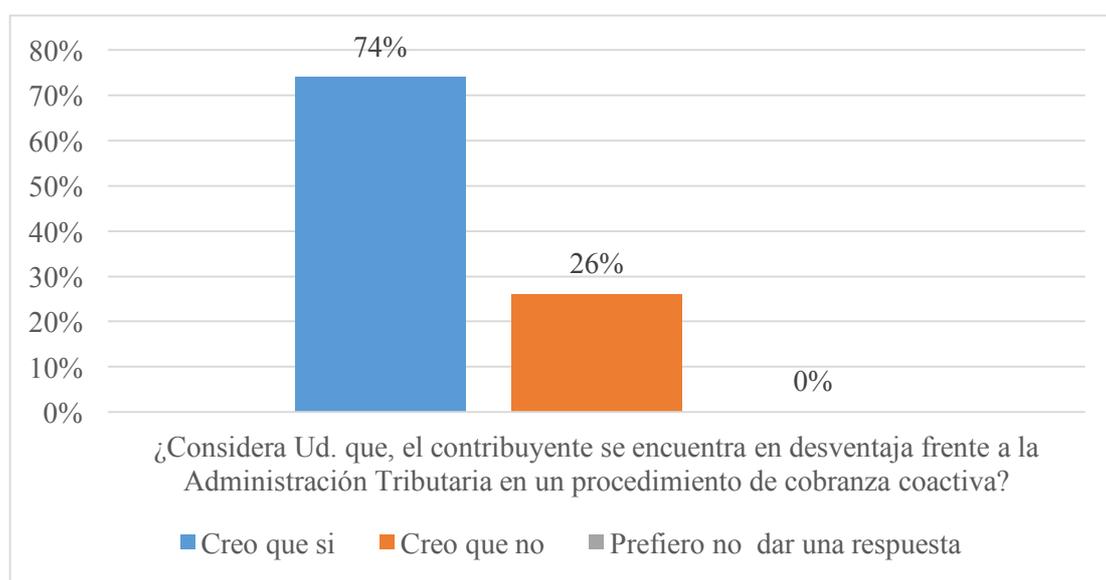
Tabla 9

Consideración de frecuencia y porcentaje de la pregunta 8

	Frecuencia	Porcentaje
Considero que si	48	74%
Considero que no	17	26%
Prefiero no dar respuesta	0	0%
Total	65	100%

Figura 8

Porcentaje de la pregunta 8

**Interpretación**

De acuerdo con la pregunta número 8, el 74% respondieron de manera afirmativa, mientras que el 26% lo hizo de manera contraria.

Pregunta 9.

¿Considera Ud. que, el procedimiento de cobranza coactiva vulnera el derecho al debido proceso al otorgar al contribuyente únicamente 7 días hábiles para cumplir con el pago de la deuda tributaria?

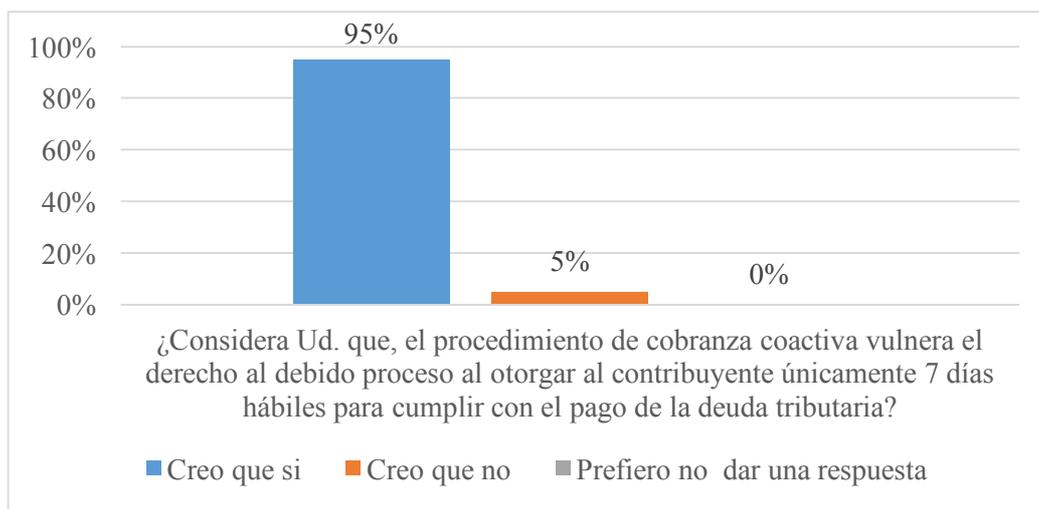
Tabla 10

Consideración de frecuencia y porcentaje de la pregunta 10

	Frecuencia	Porcentaje
Considero que si	61	95%
Considero que no	4	5%
Prefiero no dar respuesta	0	0%
Total	65	100%

Figura 9

Porcentaje de la pregunta 9



Interpretación

De acuerdo con la pregunta número 9, el 95% respondieron de manera afirmativa mientras que el 5% respondió de manera contraria.

Pregunta 10.

¿Considera Ud. que, el procedimiento de cobranza coactiva vulnera el derecho al debido proceso al otorgar al contribuyente únicamente 7 días hábiles para cumplir con el pago de la deuda tributaria?

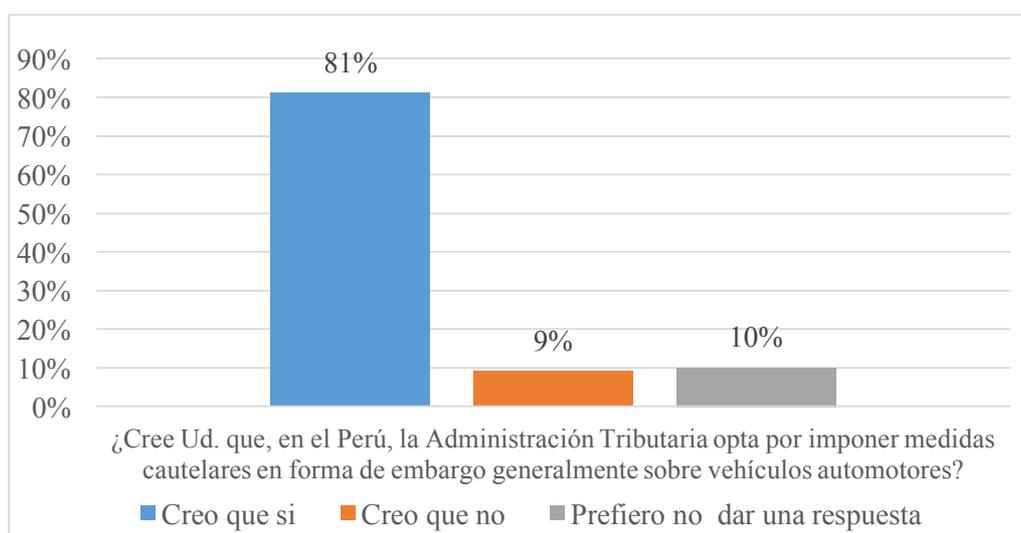
Tabla 11

Consideración de frecuencia y porcentaje de la pregunta 10

	Frecuencia	Porcentaje
Considero que si	52	81%
Considero que no	6	9%
Prefiero no dar respuesta	7	10%
Total	65	100%

Figura 10

Porcentaje de la pregunta 10

**Interpretación**

De acuerdo con la pregunta número 10, el 81% respondieron de manera afirmativa, mientras que el 9% lo hizo de manera contraria y el 10% prefirió no dar una respuesta.

Pregunta 11.

¿Considera Ud. que, en la mayoría de los casos, la imposición de la medida de embargo en forma de depósito sobre vehículos automotores constituye una medida no idónea y desproporcionada?

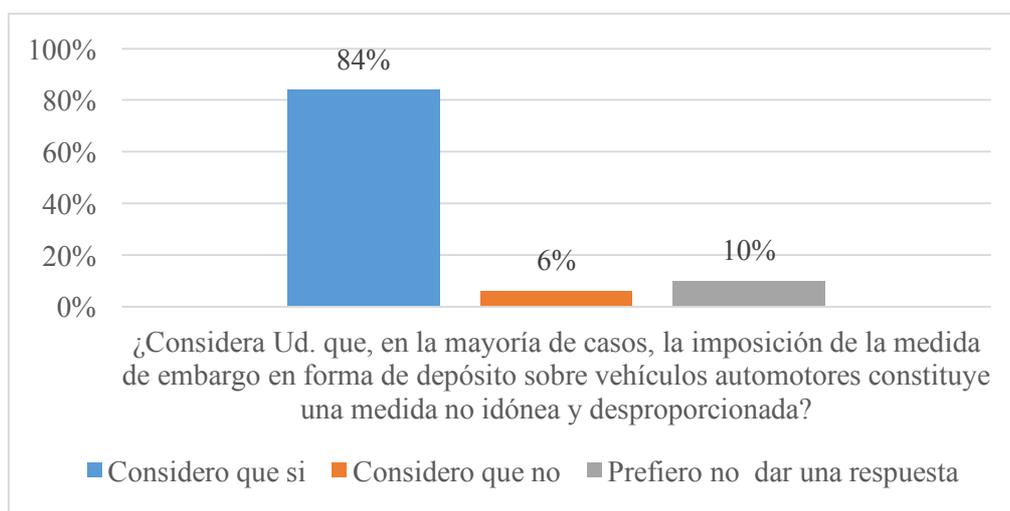
Tabla 12

Consideración de frecuencia y porcentaje de la pregunta 11

	Frecuencia	Porcentaje
Considero que si	55	84%
Considero que no	3	6%
Prefiero no dar respuesta	6	10%
Total	65	100%

Figura 11

Porcentaje de la pregunta 11

**Interpretación**

De acuerdo con la pregunta número 11, el 84% respondieron de manera afirmativa, mientras que el 6% lo hizo de manera contraria y el 10% prefirió no dar una respuesta.

Pregunta 12.

¿Considera Ud. que, se hace necesario una regulación más adecuada del procedimiento de cobranza coactiva, y de los mecanismos de defensa, a fin de dilucidar las controversias entre la Administración Tributaria y el contribuyente?

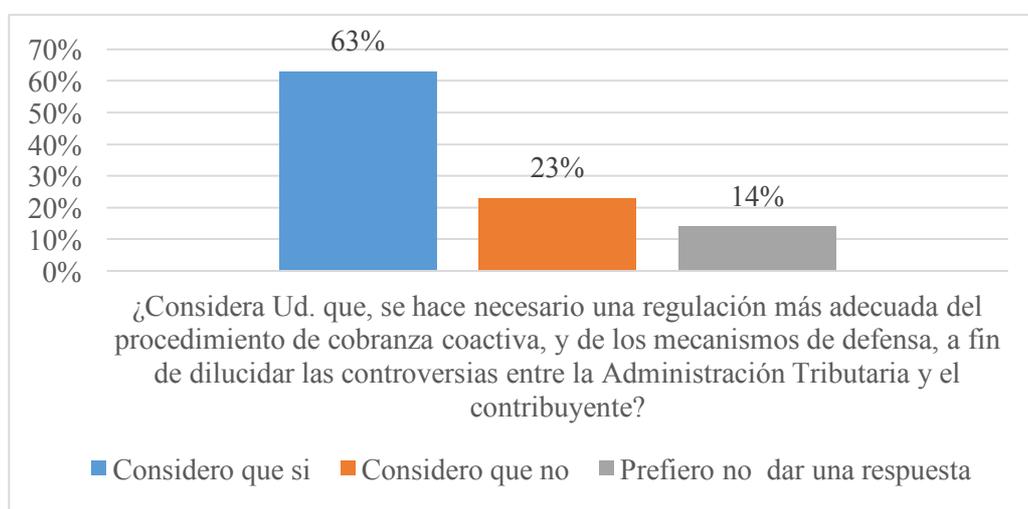
Tabla 13

Consideración de frecuencia y porcentaje de la pregunta 12

	Frecuencia	Porcentaje
Considero que si	41	63%
Considero que no	14	23%
Prefiero no dar respuesta	10	14%
Total	65	100%

Figura 12

Porcentaje de la pregunta 12

**Interpretación**

De acuerdo con la pregunta número 12, el 63% respondieron de manera afirmativa, mientras que el 23% de manera negativa y el 14% prefirió no dar una respuesta.

Pregunta 13.

¿Considera Ud. que, se hace necesario una regulación más adecuada del procedimiento de cobranza coactiva, y de los mecanismos de defensa, a fin de dilucidar las controversias entre la Administración Tributaria y el contribuyente?

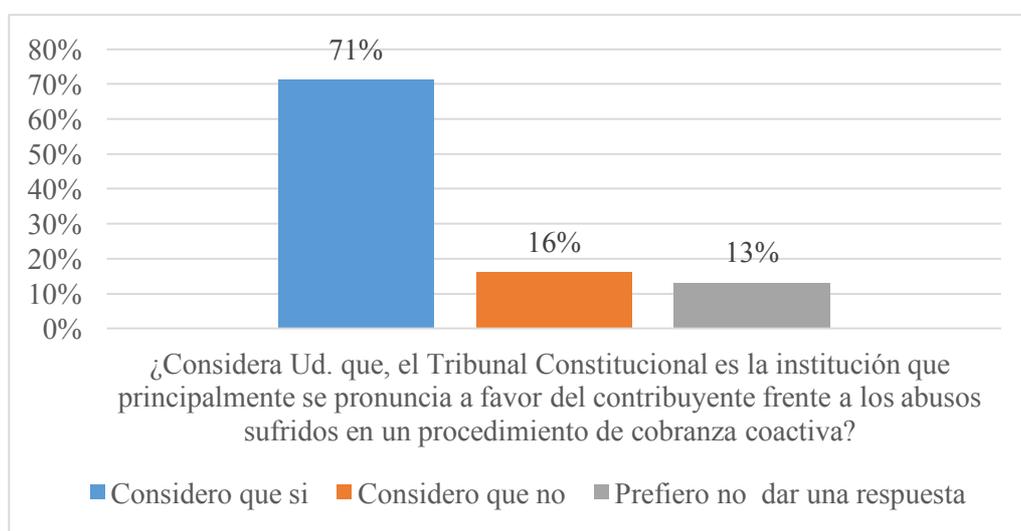
Tabla 14

Consideración de frecuencia y porcentaje de la pregunta 13

	Frecuencia	Porcentaje
Considero que si	46	71%
Considero que no	10	16%
Prefiero no dar respuesta	9	13%
Total	65	100%

Figura 13

Porcentaje de la pregunta 13

**Interpretación**

De acuerdo con la pregunta número 13, el 71% respondieron de manera afirmativa, mientras que el 16% respondió negativamente y el 13% prefirió no dar una respuesta.

V. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

De las entrevistas elaboradas a 65 personas a través del uso del cuestionario, se ha podido apreciar que parte de los encuestados manifiesta que existe un Abuso de las cobranzas coactivas con medida cautelares, frente a la libre disposición de la propiedad.

De las preguntas 1 y 2 pudimos obtener la conclusión que la imposición de medidas cautelares vulnera el derecho constitucional de propiedad de quien es titular de un bien; y que por tanto el ejecutor coactivo debería de ordenar medidas cautelares menos gravosas que los embargos en forma de retención y depósito.

Examinando la información obtenida de las preguntas 3, 4, 5 y 6, tenemos que la utilización del embargo en forma de retención y depósito constituye una limitación al derecho a la libre disposición de la propiedad, y que, a consecuencia de ello, existe un daño económico al contribuyente que se le impone dichas medidas sobre sus bienes.

Por lo cual, consideramos que, para la validez de la imposición de dichas medidas cautelares en el marco de un procedimiento de cobranza coactiva, se debe tener en cuenta necesariamente lo establecido en las normas que la regulan en nuestro ordenamiento jurídico y que las mismas sean conforme a nuestra Constitución.

De las interrogantes 7, 8 y 9 obtuvimos, en líneas generales, el siguiente resultado, para la interposición de una demanda en vía judicial con el fin de suspender el procedimiento de cobranza coactiva, no se debería exigir el pago de la deuda tributaria, toda vez que ello genera que el contribuyente se encuentre en desventaja frente a la Administración Tributaria. En ese mismo sentido, se tiene que el procedimiento de cobranza coactiva vulnera el derecho al debido proceso al otorgar al contribuyente únicamente el plazo de 7 días hábiles para el pago de la deuda tributaria, toda vez que el mismo no resulta razonable para cumplir con el mismo; ni tampoco para que se pueda

cuestionar eventuales irregularidades durante su tramitación, relacionadas con defectos en la notificación, aspectos formales, entre otros.

Con respecto a las interrogantes 10 y 11 se obtuvo como resultado que, en el Perú, la Administración Tributaria opta por imponer medidas cautelares en forma de embargo generalmente sobre los vehículos automotores, y que, en la mayoría de casos, dichas medidas no resultan ser idóneas ni proporcionales.

Finalmente, del análisis de las preguntas 12 y 13 se adquiere el resultado de que el Tribunal Constitucional es la institución que, principalmente, se pronuncia a favor del contribuyente frente a los abusos acontecidos en el marco de un procedimiento de cobranza coactiva; y que, además, se hace necesario una regulación más adecuada del referido procedimiento, y de los mecanismos de defensa, a fin de dilucidar las controversias que se suscitan entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

VI. CONCLUSIONES

- a. Se demostró que, el derecho constitucional de propiedad es vulnerado ante la imposición de medidas cautelares en los procedimientos de cobranzas coactivas, ya que si bien la cobranza coactiva es una facultad que se le otorga a la Administración Tributaria para que, ante el incumplimiento de obligaciones tributarias, ordene medidas cautelares con el fin de resguardar la deuda tributaria - siendo una facultad que encuentra respaldo en la Constitución y en la Ley -, se puede afirmar que estas medidas son ordenadas de manera desproporcional, sin tomar en cuenta los principios y normas constitucionales que ampara el derecho a la libre disposición de la propiedad.
- b. Se demostró que las medidas cautelares en forma de embargo son impuestas por la entidad tributaria generalmente sobre vehículos automotores. Si bien el ejecutor coactivo, en colaboración de los auxiliares coactivos, tienen la responsabilidad de llevar a cabo el procedimiento de cobranza coactiva, no es menos cierto que dentro de las medidas cautelares en forma de embargo existen diferentes tipos, como es el caso del embargo en forma de retención, de depósito, en forma de intervención, y en forma de inscripción; y que el ejecutor coactivo puede, dentro de ellas, elegir la que resulte menos gravosa al derecho a la libre disposición de la propiedad, a fin de que no se genere un daño económico significativo para el contribuyente, que ve en ese bien mueble el instrumento indispensable a través del cual realiza sus actividades económicas para su subsistencia.
- c. Se demostró que el procedimiento de cobranza coactiva no se viene desarrollando conforme a lo establecido en las normas que la regulan en nuestro ordenamiento jurídico. En efecto, durante el trámite de dicho procedimiento no se encuentra

garantizado plenamente el derecho al debido proceso, toda vez que, si bien la Administración, durante el desarrollo del mismo, notifica al contribuyente para que cumpla con el pago de la deuda tributaria, únicamente le otorga el plazo de 7 días hábiles para tal efecto, el cual no resulta razonable no solo para cumplir con el pago correspondiente, sino también para advertir eventuales irregularidades durante su tramitación, relacionadas con defectos en la notificación, aspectos formales, entre otros.

VII. RECOMENDACIONES

- a. Se recomienda que se promuevan e incentiven estudios acerca de estos temas que generan gran controversia con respecto a la actuación de las entidades de Administración Tributaria del Estado Peruano.
- b. Se recomienda que los ejecutores coactivos, en coordinación con los auxiliares coactivos, tomen en consideración todos los tipos de medidas de embargo existentes, contempladas en nuestro ordenamiento jurídico; y que opten por la medida que resulte menos lesiva al derecho de la libre disposición de la propiedad.
- c. Se recomienda que se presenten iniciativas legales que propongan una regulación adecuada del procedimiento de cobranza coactiva, y de mecanismos de defensa que resulten idóneos y acordes al trámite de dicho procedimiento especial, a fin de que se garantice plenamente el derecho al debido proceso durante el desarrollo del mismo.

VIII. REFERENCIAS

- Acedo, Á. (2016). *Derechos Reales y Derecho Inmobiliario Registral*. (3a ed.)
- Altamirano, A. (2012). *Derecho Tributario: parte general*. Marcial Pons, Ediciones Argentina.
- Aroca, C. (2005). *Principios de Reserva de Ley en materia tributaria: análisis normativo y jurisprudencial*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Arribas, G. (2014). Macondo: Propiedad y Tragedias. *Themis*, (66), 184.
- Avendaño, J. (2003). *Código Civil Comentado*. Gaceta Jurídica.
- Barzola, P. (2011). Beneficios Tributarios en el IGV y el Impuesto a la Renta. *Gaceta Jurídica*.
- Bravo, J. (2012). Los medios impugnativos en los procedimientos tributarios. En D. Mendivil Agüero, & O. B. Capcha Reymundo, *Estudios sobre los medios impugnatorios en los procedimientos administrativos y tributarios*, *Gaceta Jurídica*, 238-239.
- Bravo, J. (2015). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Jurista Editores.
- Castillo Vargas, J. (2009). *Tributación y Derecho*. Palestra Editores.
- Constitución Política del Perú, Art. 72, 29 de diciembre de 1993 (Perú).
- Couture, E. (1976). *Vocabulario jurídico*. Ediciones Depalma.
- Cuadrosk., C. (1995). *Derechos Reales*. Cultural Cusco.
- Danos, J. (1995). El procedimiento de cobranza coactiva como manifestación de la potestad de la administración pública de ejecución forzosa de sus actos. *Revista Themis*, (32), 45.
- Danós, J. (1994). El régimen tributario en la Constitución: Estudio Preliminar. *Themis*, 135.
- De Cabo Martín, C. (2000). *Sobre el concepto de Ley*. Trotta.
- Escriche, J. (1940). *Diccionario razonado de legislación*. Ed. Valentín Espinal.
- Estela, J. y Moscoso, V. (2004). *Nueva Ley Orgánica de Municipalidades, Ley N° 27972. Análisis, Críticas y Comentarios*. Fauno Editores.
- García, C. (1999). *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*. De palma.

- Giuliani, C. (2004). Derecho Financiero. Editorial La Ley.
- González, G. (2005). Tratado de Derechos Reales. Lima: Jurista Editores.
- González, E. y Lejeune, E. (2000). Derecho Tributario I. Plaza Universitaria.
- Guerra, M. (2013). Prescripción de deudas tributarias. Navarra: Aranzadi.
- Hayeck, F. (13 de enero de 2020). Caminos de Servidumbre. Obtenido de: <http://biblioteca.libertyfund.org/sites/default/files/camino-de-servidumbre-libro-electronico.pdf>
- Huamaní, R. (2007). Código Tributario Comentado. Lima: Jurista Editores EIRL.
- Humberto, C. (1987). Acerca del principio de legalidad en el derecho tributario financiero. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, 18.
- Insignares, R. (2003). Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Jarach, D. (1982). El hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. Buenos Aires: Ed. Abelardo-Perrot.
- Lama, H. (2015). La posesión en la propiedad y el registro. Lima: Gaceta Jurídica.
- Lozano, C. (1990). Consecuencias de la Jurisprudencia Constitucional sobre el derecho financiero y tributario. Editorial Civitas.
- Lozano, C., Tejerizo, J., Casado, G., Martín, J. (2008). Curso de Derecho Financiero y Tributario. Tecnos.
- Luqui, C. (1993). Derecho Constitucional Tributario. Depalma.
- Matos, A. (19 de diciembre de 2019). Tributación Perú. Obtenido de: <https://alanemiliomatosbarzola.wordpress.com/2009/05/19/concepto-de-derecho-tributario/>
- Menéndez, A. (2007). Derecho Financiero y Tributario Español. Valladolid: Ed. Lex Nova.
- Monroy, Q. (1987). Temas de proceso civil. Lima: Librería Studium.
- Nima, E. (2012). Las Medidas Cautelares en un Procedimiento de Cobranza Coactiva. Actualidad Jurídica, 207.
- Otzen, T.; Manterola, C. (2017). Técnicas de Muestreo sobre una Población a Estudio. Cielo, 228.

Decreto Legislativo N° 295, Decreto Legislativo por el que se aprueba el Código Civil. (25 de Julio de 1984). Obtenido de: http://spijlibre.minjus.gob.pe/content/publicaciones_oficiales/img/Codigo-Civil.pdf

Decreto Supremo N° 133-2013-EF, Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario. Obtenido de: <https://www.gob.pe/institucion/mef/normas-legales/228243-133-2013-ef>

Ramírez, E. (2007). Tratado de Derechos Reales. Editorial Rodhas SAC.

Robles, C., Ruiz de Castilla, F., Villanueva, W., y Bravo, J. (2009). Código Tributario. Doctrina y Comentarios. Palestra Editores.

Rodríguez, A. (2011). Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición. Garantías constitucionales del contribuyente. Tirant lo Blanch.

Ruiz de Castilla, F. (noviembre de 2001). Capacidad Contributiva y Capacidad de Pago [conferencia]. Ponencia en VII Tributa 2001. Cusco, Perú.

Sainz de Bujanda, F. (1962). Impuestos directos e indirectos. Análisis jurídico de una vieja distinción. Hacienda y Derecho.

Expediente N. ° 10087-2005-PA/TC (18 de diciembre de 2007). Obtenido de: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/10087-2005-AA.pdf>

Expediente N. ° 2727-2002-AA/TC. (19 de diciembre de 2003). Obtenido de: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.pdf>

Expediente N. ° 001-2004-AI/TC y Expediente N. ° 002-2004-AI/TC. (27 de setiembre de 2004). Obtenido de: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00001-2004-AI%2000002-2004-AI.pdf>

Expediente N. ° 033-2004-AI/TC. (28 de setiembre de 2004). Obtenido de: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>

Expediente N. ° 0042-2004-AI/TC (30 de noviembre de 2004). Obtenido de: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00042-2004-AI.pdf>

Expediente N. ° 2302-2003-AA/TC (13 de abril de 2005). Obtenido de: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02302-2003-AA.pdf>

Expediente N. ° 00042-2004-AI/TC (12 de agosto de 2005). Obtenido de: https://vlex.com.pe/vid/tribunal-constitucional-pleno-expte-844082246?from_fbt=1&forw=go&fbt=webapp_preview&addon_version=5.0.6

Expediente N. ° 06255-2005-AA/TC (22 de setiembre de 2005). Obtenido de: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/06255-2005-AA.pdf>

Expediente N. ° 06269-2007-PA/TC (18 de noviembre de 2008). Obtenido de:
<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/06269-2007-AA%20Resolucion.pdf>

Expediente N. ° 03941-2010-PA/TC (29 de marzo de 2012). Obtenido de:
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2012/03941-2010-AA.pdf>

Sevillano, S. (2014). Lecciones de Derechos Tributario: Principios Generales y Código Tributario. Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú.

Soler, O. (2003). Abusos del Estado en el ejercicio de la potestad tributaria: análisis de situaciones conflictivas. La ley.

Sotelo, E. (1996). Algunas reflexiones sobre el procedimiento de cobranza coactiva de tributos. Revista Themis, 233.

Sotelo, E., y Vargas, L. (1998). En torno a la definición de tributo: un vistazo a sus elementos esenciales. Ius et veritas, 297.

Resolución de Superintendencia N° 216- 2004/SUNAT, Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva de la Sunat. (25 de Setiembre de 2004). Obtenido de:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2004/216.htm>

Tarsitano, A. (1994). Estudios de Derecho Constitucional. De Palma.

Villanueva, C. (2012). Manual de Infracciones y Sanciones Tributarias. Pacífico Editores S.A.C.

Yacolca, D. (2012). Tratados de Derecho Procesal Tributario. Pacífico Editores.

IX. ANEXOS

Anexo A: Ficha de encuesta

UNIVERSIDAD NACIONAL FEDERICO VILLAREAL ESCUELA

UNIVERSITARIA DE POSGRADO

**“ABUSO DE LAS COBRANZAS COACTIVAS CON MEDIDAS CAUTELARES,
FRENTE A LA LIBRE DISPOSICIÓN DE LA PROPIEDAD”**

Estimado Sr (a), soy el egresado GEISEL CELEDONIO INGA MATTA y he culminado mis estudios de Maestría, abocándome a la ejecución de mi Tesis, motivo por el cual recurro a Ud. Para que tenga a bien responder la presente encuesta.

Los datos que Ud. consigne serán tratados con la debida reserva y confidencialidad, no serán entregados a las autoridades o persona alguna.

Objetivo de la encuesta: Realizar la Tesis de Maestría.

Encuestador: **GEISEL CELEDONIO INGA MATTA**

Sírvase contestar las preguntas planteadas de acuerdo a la opción que considere conveniente:

Cuestionario

Ocupación:

1- () Juez Contencioso Administrativo

2- () Funcionario de ejecución coactivo

3- () Abogado litigante

Género:

1- () Femenino 2- () Masculino

Pregunta 1:

¿Considera usted que, la imposición de medidas cautelares vulnera el derecho constitucional de propiedad de quien es titular de un bien?

	Marcar con una X
Considero que si	
Considero que no	
Prefiero no dar respuesta	

Pregunta 2:

¿Cree Ud. que, el ejecutor coactivo debería de ordenar medidas cautelares menos gravosas que los embargos en forma de retención y depósito?

	Marcar con una X
Considero que si	
Considero que no	
Prefiero no dar respuesta	

Pregunta 3:

¿Cree Ud. que, la utilización del embargo en forma de retención o depósito constituye una limitación al derecho a la libre disposición de la propiedad?

	Marcar con una X
Considero que si	
Considero que no	
Prefiero no dar respuesta	

Pregunta 4:

¿Cree Ud. que, existe un daño económico hacia el contribuyente que es pasible de una medida cautelar en forma de embargo sobre sus bienes?

	Marcar con una X
Considero que si	
Considero que no	
Prefiero no dar respuesta	

Pregunta 5:

¿Considera Ud. que, para considerar el abuso de la imposición de medidas cautelares es necesario tener en cuenta los principios contenidos en la Ley General del Procedimiento administrativo?

	Marcar con una X
Considero que si	
Considero que no	
Prefiero no dar respuesta	

Pregunta 6:

¿Cree Ud. que, el Procedimiento de Cobranza Coactiva no se desarrolla tomando en cuenta los principios y normas constitucionales?

	Marcar con una X
Considero que si	
Considero que no	
Prefiero no dar respuesta	

Pregunta 7:

¿Considera Ud. que, el pago de la deuda tributaria no debería ser requisito para la interposición de una demanda en vía judicial con el fin de suspender el procedimiento de cobranza coactiva?

	Marcar con una X
Considero que si	
Considero que no	
Prefiero no dar respuesta	

Pregunta 8:

¿Considera Ud. que, el contribuyente se encuentra en desventaja frente a la Administración Tributaria en un procedimiento de cobranza coactiva?

	Marcar con una X
Considero que si	

Considero que no	
Prefiero no dar respuesta	

Pregunta 9:

¿Considera Ud. que, el procedimiento de cobranza coactiva vulnera el derecho al debido proceso al otorgar al contribuyente únicamente 7 días hábiles para cumplir con el pago de la deuda tributaria?

	Marcar con una X
Considero que si	
Considero que no	
Prefiero no dar respuesta	

Pregunta 10:

¿Cree Ud. que, en el Perú, la Administración Tributaria opta por imponer medidas cautelares en forma de embargo generalmente sobre vehículos automotores?

	Marcar con una X
Considero que si	
Considero que no	
Prefiero no dar respuesta	

Pregunta 11:

¿Considera Ud. que, en la mayoría de casos, la imposición de la medida de embargo en forma de depósito sobre vehículos automotores constituye una medida no idónea y desproporcionada?

	Marcar con una X
Considero que si	
Considero que no	
Prefiero no dar respuesta	

Pregunta 12:

¿Considera Ud. que, se hace necesario una regulación más adecuada del procedimiento de cobranza coactiva, y de los mecanismos de defensa, a fin de dilucidar las controversias entre la Administración Tributaria y el contribuyente?

	Marcar con una X
Considero que si	
Considero que no	
Prefiero no dar respuesta	

Pregunta 13:

¿Considera Ud. que, el Tribunal Constitucional es la institución que principalmente se pronuncia a favor del contribuyente frente a los abusos sufridos en un procedimiento de cobranza coactiva?

	Marcar con una X
Considero que si	
Considero que no	
Prefiero no dar respuesta	

Nota: Tenga la bondad de marcar con un X la respuesta en mérito a las preguntas de este cuestionario

Anexo B: Matriz de consistencia

PROBLEMAS DE INVESTIGACIÓN	OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN	HIPOTESIS DE INVESTIGACIÓN	VARIABLES O INDICADORES	METODOLOGÍA
<p><u>Problema general</u></p> <p>¿De qué manera el derecho constitucional a la propiedad es vulnerado ante la imposición de medidas cautelares en el procedimiento de cobranza coactiva?</p> <p><u>Problemas específicos</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • ¿Por qué las medidas cautelares en forma de embargo son impuestas por 	<p><u>Objetivo General</u></p> <p>Determinar la vulneración del derecho de propiedad en los procedimientos de cobranzas coactivas.</p> <p><u>Objetivos Específicos</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Determinar y resolver la interrogante del excesivo uso de las medidas cautelares 	<p><u>Hipótesis general</u></p> <p>El derecho constitucional de propiedad es vulnerado ante la imposición de medidas cautelares en los procedimientos de cobranzas coactivas.</p> <p><u>Hipótesis específicas</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Las medidas cautelares en forma de embargo son impuestas usualmente sobre 	<p><u>Variable Independiente</u></p> <p>Cobranza coactiva</p> <p><u>Indicadores:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Se le brinda 7 días hábiles para poder subsanar la deuda ▪ Interponer medida cautelar ▪ Procedimientos administrativo ▪ Código tributario <p><u>Variable Dependiente</u></p> <p>Violabilidad del derecho a la propiedad</p>	<p><u>TIPO DE INVESTIGACIÓN</u></p> <p>Por el tipo de investigación, el presente estudio reúne las condiciones metodológicas de una investigación Básica o Pura, con un nivel Descriptivo – Correlacional.</p> <p><u>MÉTODO</u></p> <p>En el presente trabajo de investigación se empleará el método dialéctico que se utiliza para el estudio de los diversos hechos y fenómenos de la naturaleza, la sociedad y el pensamiento.</p>

<p>la entidad tributaria en general sobre vehículos automotores?</p> <ul style="list-style-type: none"> • ¿Por qué el procedimiento de cobranza coactiva no se ha ceñido a lo señalado en el Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que rige el principio de debido procedimiento? 	<p>sobre vehículos automotores.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Determinar si el procedimiento de cobranza coactiva se desarrolla conforme al Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, con relación al debido procedimiento. 	<p>vehículos automotores.</p> <ul style="list-style-type: none"> • El procedimiento de cobranza coactiva no se desarrolla conforme a lo establecido en las normas que la regulan en nuestro ordenamiento jurídico. 	<p><u>Indicadores:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Inherentes a la persona ▪ Uso, goce y disfrute 	<p><u>DISEÑO</u></p> <p>El diseño de la investigación corresponde a una investigación no experimental porque además de analizar nuestro objeto de estudio en la forma indicada tratamos de determinar las relaciones entre las diversas variables planteadas.</p> <p><u>MUESTRA</u></p> <p>En el presente caso la muestra es no probabilística.</p> <p><u>TÉCNICAS</u></p> <ol style="list-style-type: none"> Encuesta. Análisis de textos. Ficha bibliográfica
---	--	---	---	---

				<p><u>INSTRUMENTOS</u></p> <p>a. Observación directa.</p> <p>b. Observación indirecta.</p> <ul style="list-style-type: none">- La técnica del cuestionario.- La recopilación documental.- La técnica del análisis del contenido
--	--	--	--	--