



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**



EXP. N.º 02044-2009-PA/TC

JUNÍN

JUAN RICARDO LEIVA SALAZAR

**SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

En Lima, a los 12 días del mes de diciembre de 2012, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los magistrados Álvarez Miranda, Urviola Hani, Vergara Gotelli, Mesía Ramírez, Beaumont Callirgos, Calle Hayen y Eto Cruz, pronuncia la siguiente sentencia.

**ASUNTO**

Recurso de agravio constitucional interpuesto por don Juan Ricardo Leiva Salazar contra la resolución expedida por la Primera Sala Mixta de Huancayo de la Corte Superior de Justicia de Junín, de fojas 165, su fecha 30 de octubre de 2008, que declaró improcedente la demanda de autos.

**ANTECEDENTES**

Con fecha 26 de febrero de 2007 el recurrente interpone demanda de amparo contra el Ejecutor Coactivo y la Auxiliar Coactivo de la Intendencia Regional Junín de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), solicitando la inejecutabilidad de la Resolución Coactiva N.º 1310070009274, de fecha 19 de febrero de 2007, debido a que la misma vulnera su derecho fundamental a la tutela procesal efectiva. Refiere que el Ejecutor Coactivo de la SUNAT amenaza con ejecutar coactivamente bienes de su propiedad con el objeto de cobrar una Orden de Pago que carece de efectividad y ejecutoriedad al haber transcurrido más de cinco años desde que adquirió firmeza. Afirma que el atributo de embargar está reservado al Poder Judicial, según el artículo 138º de la Constitución, y que la cobranza está prescrita en virtud de haber vencido el plazo del artículo 193.1.2 de la Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

La SUNAT propone las excepciones de oscuridad o ambigüedad en el modo de proponer la demanda y de falta de legitimidad para obrar del demandado para el caso del Auxiliar Coactivo puesto que no cuenta con facultad alguna de dirigir el procedimiento de cobranza coactiva. Contestando la demanda expresa que el Ejecutor Coactivo con fecha 19 de febrero de 2007 emite la Resolución Coactiva N.º 1310070009274 en uso de las facultades que le otorgan el Decreto Supremo N.º 135-99-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario (en adelante, Código Tributario) y el Reglamento de Cobranza Coactiva (R.S. N.º 216-2004/SUNAT), requiriendo al demandante la acreditación del pago de su deuda tributaria, apercibiéndolo con



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02044-2009-PA/TC

JUNÍN

JUAN RICARDO LEIVA SALAZAR

continuar con la ejecución coactiva. Señala que el artículo 116º del Código Tributario prescribe, en su numeral 2, que el Ejecutor Coactivo tiene la facultad de ordenar, variar o sustituir a su discreción las medidas cautelares a que se refiere el artículo 118º de dicho Código. Alega también que el artículo 193.1.2 de la Ley N.º 27444 no es aplicable al proceso coactivo iniciado ya que el procedimiento de cobranza coactiva de deuda tributaria se rige por lo dispuesto en el Código Tributario y el Reglamento de Cobranza Coactiva (R.S. N.º 216-2004-/SUNAT). Finalmente, señala el emplazado que en cuanto a la prescripción que refiere el recurrente, no es posible identificar a qué acto está dirigido su petitorio, más aún cuando el recurrente tiene deuda tributaria por diversos conceptos.

El Sexto Juzgado Civil de Huancayo, con fecha 20 de julio de 2007, declaró fundada la excepción de oscuridad o ambigüedad en el modo de proponer la demanda, concediendo tres días al recurrente para aclarar la demanda. El recurrente aclaró que el petitorio de la demanda era que se declare nulo e inejecutable la Resolución Coactiva N.º 1310070009274, de fecha 19 de febrero de 2007, que exige el pago del contenido del Expediente Coactivo N.º 13106022204 por la suma de 818,326.00 Nuevos Soles, que incluye órdenes de pago y resoluciones de multa obrantes a fojas 20.

El Sexto Juzgado Especializado en lo Civil de Huancayo, con fecha 11 de junio de 2008, declara infundada la demanda considerando que por el principio de especialidad debe aplicarse el Código Tributario y no la Ley del Procedimiento Administrativo General, y que mientras no se declaren prescritas las obligaciones tributarias a petición de parte —hecho que no se ha probado— *“nada impide que la autoridad administrativa ejerza sus facultades de cobro, conforme a la ley de la materia”*. Asimismo, el Juez considera que *“no es inconstitucional que la autoridad administrativa emita apremios de ejecución forzada de algunas de sus decisiones”*.

A su turno, la Primera Sala Mixta de Huancayo de la Corte Superior de Justicia de Junín declara improcedente la demanda, considerando que en virtud del artículo 5º, inciso 2, del Código Procesal Constitucional, el proceso contencioso administrativo es la vía igualmente satisfactoria para dilucidar la presente controversia.

### FUNDAMENTOS

#### Delimitación del petitorio

1. Mediante la presente demanda se pretende que se anule la Resolución Coactiva N.º 1310070009274 de la SUNAT, de fecha 19 de febrero de 2007, a fojas 20, que requiere al recurrente que, en el término de tres días hábiles, acredite el pago de la deuda tributaria contenida en el Expediente Coactivo N.º 131060222204, bajo



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02044-2009-PA/TC

JUNÍN

JUAN RICARDO LEIVA SALAZAR

apercibimiento de continuar con el procedimiento de ejecución coactiva. Ello debido a que el recurrente alega que, conforme a la Constitución, la capacidad de trabar embargos es de exclusiva competencia del Poder Judicial, no del Ejecutor Coactivo.

2. Asimismo, el recurrente alega que la Orden de Pago que intenta cobrarle la emplazada no puede ejecutarse, pues ha transcurrido más de cinco años desde que adquirió firmeza, de conformidad con el artículo 193.1.2 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

**Sobre la constitucionalidad del procedimiento de cobranza coactiva de la Administración Tributaria y sus medidas cautelares**

3. El recurrente alega que se afecta su derecho a la tutela procesal efectiva, por desvío de la jurisdicción predeterminada y sometimiento a procedimientos distintos a los previstos en la ley, debido a que la emplazada se atribuye la facultad de dictar medidas de embargo, que, a su juicio, es una potestad exclusiva del Poder Judicial conforme al artículo 138° de la Constitución.
4. Dichas medidas de embargo se enmarcan dentro de un procedimiento de cobranza coactiva. Este Tribunal ya ha tenido oportunidad de señalar que el procedimiento de ejecución coactiva, que nace como una manifestación de la autotutela de la Administración, *“es la facultad que tienen algunas entidades de la administración pública para hacer cumplir actos administrativos emitidos por la misma Administración, es decir, las obligaciones exigibles deben provenir de materias propias de las funciones que cada entidad tiene, basadas en el reconocimiento que cada ley especial ha considerado para cada Administración, o sea, siempre dentro de un marco normativo”* (STC N° 774-1999-AA/TC, fundamento 4).
5. Asimismo este Tribunal ha dicho que por la *ejecutoriedad del acto administrativo* se habilita a la Administración *“a hacer cumplir por sí misma un acto administrativo dictado por ella, sin la intervención del órgano judicial, respetando los límites impuestos por mandato legal, así como a utilizar medios de coerción para hacer cumplir un acto administrativo y a contar con el apoyo de la fuerza pública para la ejecución de sus actos cuando el administrado no cumpla con su obligación y oponga resistencia de hecho. La ejecutoriedad es, pues, una consecuencia del acto administrativo y su sustento constitucional tiene origen en el numeral 1 del artículo 118.º de nuestra Carta Magna, que ordena al Presidente de la República –y, por ende, al Poder Ejecutivo y a toda la Administración Pública– a “cumplir y hacer cumplir la Constitución y los tratados, leyes y demás disposiciones legales”*” (STC 0015-2005-PI/TC, fundamentos 44 y 45).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02044-2009-PA/TC

JUNÍN

JUAN RICARDO LEIVA SALAZAR

6. Pero aun cuando la Administración Pública tiene la capacidad para proteger directamente sus intereses, pudiendo incluso exigir por sí misma el cumplimiento de sus actos, esta facultad de autotutela de la Administración Pública de ejecutar sus propias resoluciones —sustentada en los principios de presunción de legitimidad y de ejecución de las decisiones administrativas—, *“implica la tutela de los derechos fundamentales de los administrados que pueden verse amenazados o vulnerados por la actividad de la Administración, como son los derechos al debido procedimiento y a la tutela judicial efectiva”* (STC 0015-2005-PI/TC, fundamento 46). Así, por ejemplo, este Tribunal ha tenido oportunidad de decir que la notificación simultánea de una Orden de Pago y la Resolución de Ejecución Coactiva es *“una actuación de naturaleza irrazonable y claramente desproporcionada”* que vulnera el derecho de defensa (STC N.º 03797-2006-PA/TC, fundamento 2.2.a).

7. El procedimiento de cobranza coactiva de las deudas tributarias que no sean de gobiernos locales (Cfr. Capítulo III de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, Ley 26979) como es el caso de autos, se encuentra regulado en los artículos 114º a 123º del Código Tributario. Dentro de tales normas se contemplan las medidas cautelares que puede disponer el Ejecutor Coactivo para garantizar el buen fin del proceso de cobranza coactiva (cfr. STC 0015-2005-PI/TC, fundamento 27). Así, el Ejecutor Coactivo podrá disponer de embargos en forma de intervención en recaudación, depósito, inscripción y retención (artículo 118º del Código Tributario), siempre que se dicten dentro del marco constitucional y el respeto a los derechos fundamentales del contribuyente.

Teniendo en cuenta los criterios expuestos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (Cfr. Exp. N.º 00023-2005-PI/TC FJ 52) para el dictado de medidas cautelares y que ellos pueden adaptarse al procedimiento de ejecución coactiva, cabe precisar los presupuestos que toda medida cautelar dictada en procedimiento tributario de ejecución coactiva o de modo previo a dicho procedimiento, debe contener: a) *fumus boni iuris*, que alude a la “apariencia del derecho invocado” y que en el marco del procedimiento de ejecución coactiva vendría delimitado por la existencia de suficientes elementos que generen verosimilitud en cuanto a la deuda tributaria y que ésta haya sido debidamente puesta en conocimiento del deudor tributario; b) *periculum in mora*, referido al peligro en la demora del procedimiento de ejecución coactiva y a la obligación de la Administración Tributaria de evaluar —previamente al dictado de una medida cautelar—, si efectivamente el transcurso del tiempo traerá como consecuencia que el monto adeudado no pueda ser satisfecho, pues solo así se justificaría que se emita una medida cautelar, y c) *proporcional*,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02044-2009-PA/TC

JUNÍN

JUAN RICARDO LEIVA SALAZAR

referida a la obligación de la Administración Tributaria de adoptar una medida cautelar idónea, estrictamente necesaria y ponderada para el cobro de la deuda tributaria, buscando que en todo caso se logre el equilibrio entre un eficaz aseguramiento del interés fiscal y aquellos derechos fundamentales del contribuyente que se verán restringidos o limitados por la actuación estatal, y además alude a que la medida adoptada debe ser rigurosamente proporcional hasta el monto necesario para asegurar el cobro de la deuda tributaria.

8. En el caso de autos no es contrario al derecho a la tutela procesal efectiva invocado por el recurrente que la Administración Tributaria, a través de su Ejecutor Coactivo, pueda ordenar, dentro de los límites de la Constitución, las formas de embargo previstas en el artículo 118º del Código Tributario en ejercicio de la facultad de ejecución coactiva de sus actos administrativos. En consecuencia, debe desestimarse la demanda en este punto.

**Algunos criterios sobre el embargo en forma de retención en el procedimiento de cobranza coactiva**

9. Desde luego los medios de coerción con que cuenta el Ejecutor Coactivo deben ser usados con los cuidados necesarios a fin de evitar cualquier empleo irrazonable y desproporcionado, uso prudencial que resulta especialmente importante si se tiene en cuenta la incidencia que pueden tener sobre los derechos constitucionales del contribuyente.
10. Sobre el particular este Tribunal considera necesario señalar algunos criterios en relación al embargo en forma de retención en el procedimiento de cobranza coactiva —que recae *“sobre los bienes, valores y fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia y otros, así como sobre los derechos de crédito de los cuales el deudor tributario sea titular, que se encuentren en poder de terceros”* (artículo 118º, inciso a.4, del Código Tributario)—, pues es en esta medida de embargo donde se pueden presentar algunos abusos que este Tribunal no puede soslayar por su papel de protector de los derechos constitucionales.
11. Así por ejemplo no es razonable que se mantenga el embargo en forma de retención en todas las cuentas bancarias del deudor por la misma suma adeudada, a pesar de que la deuda se encuentre asegurada con el embargo en sólo una de ellas. De ahí que resulta de suma importancia que el Ejecutor Coactivo cumpla con lo dispuesto por el artículo 116º, inciso 2, del Código Tributario y deje *“sin efecto las medidas cautelares que se hubieran trabado, en la parte que superen el monto necesario para cautelar el pago de la deuda tributaria materia de cobranza, así como las costas y gastos incurridos en el Procedimiento de Cobranza Coactiva”*. A juicio de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02044-2009-PA/TC

JUNÍN

JUAN RICARDO LEIVA SALAZAR

este Tribunal, el levantamiento de las medidas de embargo en la parte que excede el monto necesario para cautelar el pago de la deuda, debe hacerse sin costo alguno para el deudor tributario, sea que este costo provenga de la Administración Tributaria, del Ejecutor Coactivo o de las empresas del sistema financiero, ya que no es por causa imputable al deudor que se ha producido un exceso en el dictado de medidas cautelares.

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

El ejecutor coactivo debe evitar la vulneración de los derechos constitucionales de los deudores tributarios, ocasionados por la irrazonable situación de mantener el embargo en forma de retención en todas las cuentas bancarias del deudor por la misma suma adeudada, generándose así un embargo en forma de retención por un monto excesivo y superior al efectivamente adeudado y determinado mediante resolución.

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

Resulta desproporcionado que para cautelar la deuda de un contribuyente mediante el embargo en la cuenta que este posee en un banco, el respectivo ejecutor coactivo



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02044-2009-PA/TC

JUNÍN

JUAN RICARDO LEIVA SALAZAR

mantenga embargadas otras cuentas del mismo contribuyente en diferentes bancos.

13. En igual sentido el embargo en forma de retención no podría afectar la subsistencia del deudor tributario si es que éste recae sobre una cuenta bancaria donde se abona su remuneración o pensión. Para ello, debe observarse lo dispuesto en el artículo 648º, inciso 6, del Código Procesal Civil, conforme al cual las remuneraciones y pensiones sólo pueden ser embargadas si exceden de cinco Unidades de Referencia Procesal y únicamente hasta una tercera parte de tal exceso (cfr. STC 00691-2004-AA/TC, fundamentos 5 a 7; STC 01780-2009-PA/TC, 7 a 10).

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

**Sobre la ley aplicable a la prescripción de la obligación tributaria y su invocación en el proceso de amparo**

14. Este Tribunal coincide con el Juez *a quo* respecto a que, por el principio de especialidad, la ley aplicable a la prescripción de la obligación tributaria es el Código Tributario y no el artículo 193.1.2 de la Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.
15. En cuanto a la prescripción de la deuda tributaria que el recurrente pretende oponer en el presente proceso de amparo, debe tenerse en cuenta el Código Tributario, conforme al cual la prescripción de la deuda tributaria sólo puede ser declarada a pedido del deudor (artículos 47º) y "*puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial*" (artículo 48º).
16. Desde esta perspectiva el ordenamiento jurídico tiene previsto que la oposición de la prescripción la formule el deudor tributario en sede administrativa o judicial, en este último caso en el proceso contencioso administrativo ante el Poder Judicial (cfr. Título IV del Libro Tercero del Código Tributario), pero no a través de un proceso constitucional especializado en la protección de derechos constitucionales como es el amparo.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02044-2009-PA/TC

JUNÍN

JUAN RICARDO LEIVA SALAZAR

17. A juicio de este Tribunal en tanto que no se aprecia en autos que el recurrente —conforme a lo normado por el artículo 48º del Código Tributario— haya opuesto la prescripción en sede administrativa o contencioso administrativa, éste no estaría buscando la protección de un derecho constitucional, sino intentando oponer la prescripción en un proceso constitucional de amparo, es decir en sede distinta a la prevista en la ley, lo cual resulta improcedente, de conformidad con el artículo 38º del Código Procesal Constitucional.

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú

#### HA RESUELTO

1. Declarar **INFUNDADA** la demanda en el extremo que se cuestiona la constitucionalidad de las medidas de embargo dictadas en un procedimiento de cobranza coactiva.
2. Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda en el extremo referido a la prescripción de la obligación tributaria del recurrente.
3. Establecer como Doctrina Jurisprudencial Vinculante, conforme al artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, los criterios contenidos en los fundamentos 7, 11, 12 y 13 de la presente sentencia.

Publíquese y notifíquese.

SS.

ÁLVAREZ MIRANDA  
URVIOLA HANI  
VERGARA GOTELLI  
MESÍA RAMÍREZ  
BEAUMONT CALLIRGOS  
CALLE HAYEN  
ETO CRUZ

Lo que certifico:

OSCAR DIAZ MUÑOZ  
SECRETARIO RELATOR  
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL