

Universidad de Lima  
Escuela de Posgrado  
Maestría en Tributación y Política Fiscal



# **EL DERECHO AL MÍNIMO EXISTENCIAL COMO LÍMITE AL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA: EL CASO DE LA INEMBARGABILIDAD DE LOS BIENES QUE GARANTIZAN LA SUBSISTENCIA DEL DEUDOR TRIBUTARIO**

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en  
Tributación y Política Fiscal

**Ronald Eduardo Guzmán Álvarez**

**Código 20142482**

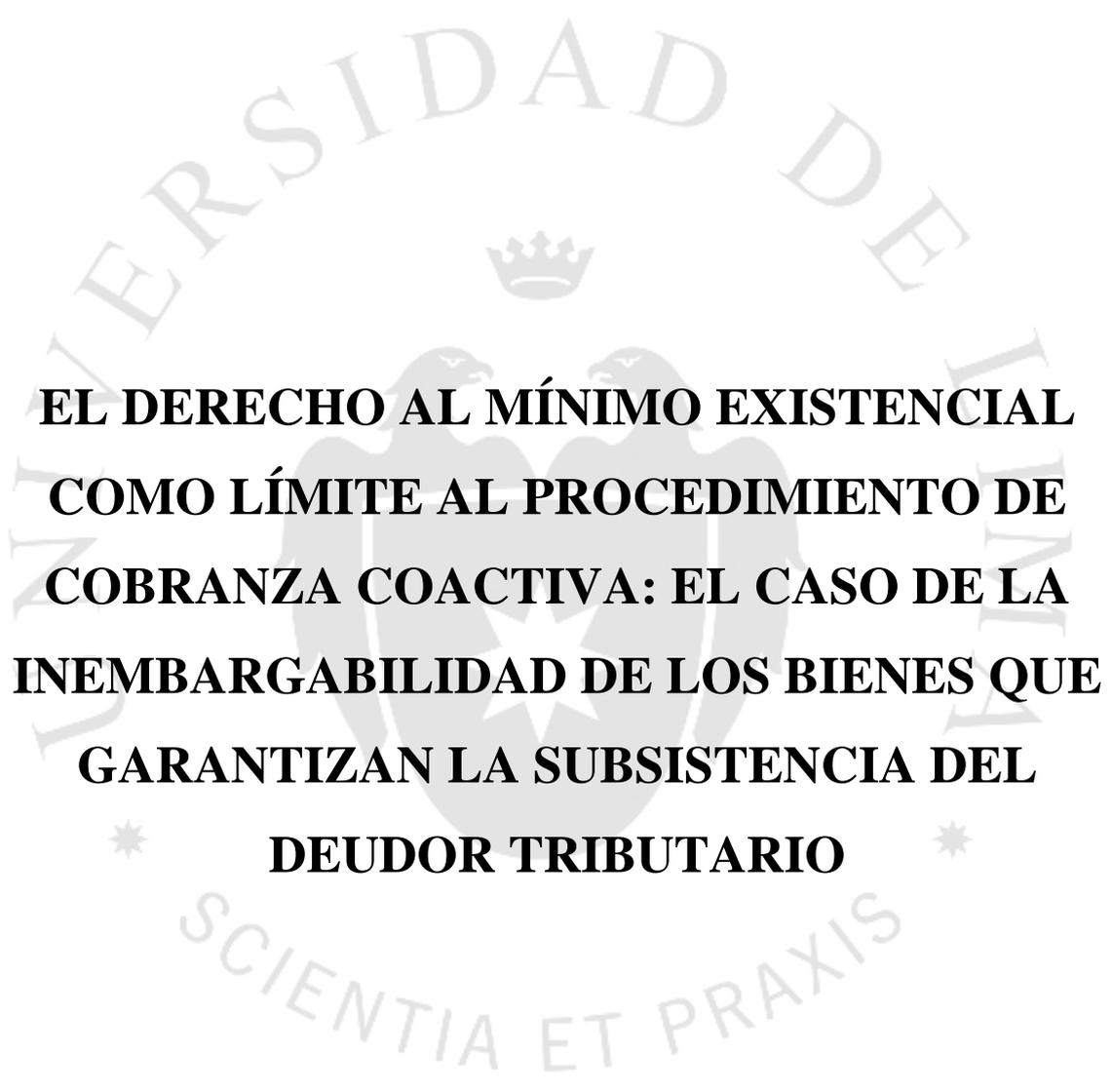
**Asesores**

César Martín Gamba Valega

Lima – Perú

Julio de 2017





**EL DERECHO AL MÍNIMO EXISTENCIAL  
COMO LÍMITE AL PROCEDIMIENTO DE  
COBRANZA COACTIVA: EL CASO DE LA  
INEMBARGABILIDAD DE LOS BIENES QUE  
GARANTIZAN LA SUBSISTENCIA DEL  
DEUDOR TRIBUTARIO**

# TABLA DE CONTENIDO

<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>1</b>
<b>CAPÍTULO I: EL DERECHO AL MÍNIMO EXISTENCIAL .....</b>	<b>4</b>
1.1. La dignidad de la persona humana como fundamento, fin y límite de los derechos fundamentales. ....	4
1.2. Noción del derecho al mínimo existencial .....	7
1.3. El derecho al mínimo existencial en el ámbito tributario .....	19
<b>CAPÍTULO II: NATURALEZA, JUSTIFICACIÓN, LÍMITES Y FINALIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.....</b>	<b>29</b>
2.1. El procedimiento de cobranza coactiva como expresión de la autotutela ejecutiva de la Administración.....	29
2.1.1. La autotutela de la Administración .....	31
2.1.2. Clases de autotutela.....	32
2.1.3. El procedimiento de cobranza coactiva de obligaciones tributarias .....	34
2.2. Fundamento constitucional del procedimiento de cobranza coactiva de obligaciones tributarias: el deber de contribuir.....	39
2.3. Los derechos fundamentales como límite y fin del procedimiento de cobranza coactiva .....	42
<b>CAPÍTULO III: EL DERECHO AL MÍNIMO EXISTENCIAL COMO LÍMITE AL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.....</b>	<b>46</b>
3.1. El derecho al mínimo existencial como límite al procedimiento de cobranza coactiva: los bienes inembargables. ....	47
3.1.1. Patrimonio Familiar .....	51
3.1.2. Vehículos, máquinas, utensilios y herramientas indispensables para el ejercicio directo de la profesión, oficio, enseñanza o aprendizaje del obligado .....	53
3.1.3. Remuneraciones y pensiones.....	55
3.1.4. Pensiones alimentarias .....	62

3.1.5. Las prendas de estricto uso personal, libros y alimentos básicos del obligado y de sus parientes con los que conforma una unidad familiar, así como los bienes que resultan indispensables para su subsistencia.....	62
3.2. La inembargabilidad de los bienes que resultan indispensables para la subsistencia del deudor tributario como expresión del derecho al mínimo existencial. ....	63
3.2.1. Determinación objetiva de los bienes que garantizan la subsistencia del deudor .....	64
3.2.2. Extensión de la garantía de inembargabilidad a los parientes del deudor tributario con los que conforma una unidad familiar.....	69
3.2.3. Posibilidad de invocar la inembargabilidad en el caso de la subsistencia de personas jurídicas.....	71
<b>CONCLUSIONES .....</b>	<b>74</b>
<b>REFERENCIAS.....</b>	<b>82</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>83</b>



# INTRODUCCIÓN

La cobranza coactiva es la facultad que tiene la Administración Pública, como expresión de la autotutela administrativa, para hacer efectivas las obligaciones de derecho público (obligaciones de dar, hacer y no hacer) cuando el administrado no ha cumplido voluntariamente con tales obligaciones.

En el ámbito tributario, el procedimiento de cobranza coactiva cobra especial relevancia porque permite a la Administración Tributaria hacer efectivo el deber de contribuir cuando el mismo no ha sido cumplido voluntariamente por el deudor tributario.

Como todo procedimiento, el procedimiento coactivo se rige por el principio de legalidad en el sentido que la Administración Tributaria sólo puede hacer aquello expresamente establecido en la Ley. De allí que se tenga la concepción generalizada de que toda actuación de la Administración Tributaria en el procedimiento coactivo será legítima y válida en tanto se encuentre sustentada en la ley.

No obstante, los límites al procedimiento de cobranza coactiva no sólo derivan de la Ley, sino también y fundamentalmente provienen de la Constitución, pues no cabe duda de que, en el Estado Constitucional de Derecho, los derechos fundamentales vinculan a todos los poderes del Estado, desplegando un doble efecto sobre la actividad estatal. Uno de carácter negativo, como límite o barrera de la actuación estatal constituyéndose en un parámetro de su validez y/o eficacia; y otro, de carácter positivo, generando obligaciones para su efectivo goce y disfrute.

En ese sentido, aun en un escenario de máxima concreción del poder estatal como el procedimiento de cobranza coactiva, los derechos fundamentales surten plena eficacia, no sólo como límite a la actuación del ejecutor coactivo sino también imponiéndole un deber positivo para asegurar su protección y optimización durante todo el procedimiento coactivo, tal como lo ha reconocido el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 15-2005-PI/TC.

No obstante, no son infrecuentes las controversias suscitadas en sede administrativa y judicial en las cuales se evidencia la falta de protección y tutela de los derechos fundamentales por parte de la Administración Tributaria e incluso de los propios órganos o entidades encargados de resolver tales controversias. Así, por ejemplo, tenemos el caso de vulneración del derecho al debido proceso por mantenerse activas tres

medidas cautelares de embargo en contra del contribuyente (retención a terceros, retención bancaria y embargo en forma de inscripción) a pesar de que con una de ellas ya estaría asegurada la suma adeudada (STC N° 05-2010-PA/TC). Igualmente, tenemos el caso de vulneración del debido procedimiento por haberse efectuado la notificación conjunta de la orden de pago con la resolución de ejecución coactiva (STC N° 3797-2006-PA/TC y Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 12243-9-2011, N° 12348-7-2009 y N° 13880-2-2009) o el caso en el que la Administración Tributaria no levantó los embargos en forma de retención bancaria considerando que no se trataba de remuneraciones (STC N° 645-2013-PA/TC).

Se evidencia entonces que existen una serie de problemas en el procedimiento de cobranza coactiva seguido por la Administración Tributaria debido a que el ejecutor coactivo no considera los derechos fundamentales como un límite real y concreto a sus facultades coactivas, a pesar de que las mismas pudieran encontrarse desarrolladas legislativamente. Asimismo, el ejecutor no asume dentro sus obligaciones el deber especial de protección de los derechos fundamentales.

Igualmente, los órganos encargados de revisar la actuación del ejecutor coactivo como el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial tampoco brindan una adecuada y oportuna protección de los derechos fundamentales del administrado que se han visto afectados en el procedimiento de cobranza coactiva, ya sea porque su análisis se limita a un mero control de legalidad de la actuación administrativa o porque sólo se reconoce la aplicación limitada de determinados derechos fundamentales.

Asimismo, se advierte por el lado de los contribuyentes y terceros, que se demandan ciertas exigencias que no se encuentran protegidas por los derechos fundamentales que invocan, o que se invocan determinados derechos que carecen de contenido constitucional o que teniendo dicho rango no son susceptibles de ser garantizados en el procedimiento de cobranza coactiva.

Por ello, resulta importante estudiar el ámbito de protección de cada derecho fundamental, así como determinar las implicancias de su adecuada tutela en el procedimiento de cobranza coactiva.

En el presente trabajo de investigación nos abocaremos a investigar el derecho fundamental al mínimo existencial, debido a que su falta de previsión expresa en nuestra Constitución ha conllevado a que las autoridades administrativas y judiciales no tenga en consideración el ámbito protegido por este derecho y, por ende, sus efectos en el

procedimiento coactivo, a pesar de que existen normas de desarrollo constitucional de tal precepto que limitan directamente la actuación del ejecutor coactivo.

Ciertamente conforme desarrollaremos en el presente trabajo de investigación, el artículo 648° del Código Procesal Civil, que establece el carácter inembargable de determinados bienes, es una norma de desarrollo constitucional del derecho al mínimo existencial, por lo que su aplicación por parte de los operadores jurídicos requiere necesariamente de un análisis constitucional, sobre todo en aquellos supuestos de bienes inembargables que no se encuentran claramente delimitados, como ocurre con el caso de los bienes que resultan indispensables para la subsistencia del deudor y de sus parientes con los que conforma una unidad familiar, supuesto contemplado en el inciso 3 del mencionado artículo 648°.

Por ello, el presente trabajo de investigación tiene como finalidad abocarnos al estudio del derecho al mínimo existencial como límite al procedimiento de cobranza coactiva de obligaciones tributarias, en concreto, en su manifestación como garantía de inembargabilidad de los bienes que resultan indispensables para la subsistencia digna del deudor tributario y su familia, a fin de establecer alcances y criterios más concretos sobre esta garantía, de manera que las autoridades administrativas y judiciales brinden una adecuada y oportuna tutela, y que por otro lado, los contribuyentes conozcan las garantías que protegen este derecho fundamental frente a los actos que suponen su vulneración.

A tal efecto, hemos dividido nuestro trabajo de investigación en tres capítulos. En el primero estudiaremos la fundamentación, contenido y alcance del derecho al mínimo existencial como derecho fundamental, así como las implicancias de su tutela en el ámbito tributario. En el segundo capítulo abordaremos la naturaleza y fundamentación del procedimiento coactivo y veremos cómo los derechos fundamentales juegan un rol importante en el desarrollo del procedimiento de cobranza no sólo como límites sino también orientando las actuaciones coactivas y creando deberes al ejecutor coactivo para su adecuada tutela. Finalmente, en el tercer capítulo nos abocaremos a estudiar el derecho al mínimo existencial como límite al procedimiento coactivo, en concreto, en su expresión como garantía de intangibilidad de los bienes que garantizan la subsistencia del deudor tributario y de su familia.

# CAPÍTULO I: EL DERECHO AL MÍNIMO EXISTENCIAL

El derecho al mínimo existencial es un derecho que no se encuentra consagrado de manera expresa en nuestra Constitución al igual que la mayoría de Constituciones de otros países de similar tradición jurídica a la nuestra. Sin embargo, ello no ha sido óbice para que la doctrina y la jurisprudencia comparada lo reconozcan como un derecho fundamental, aunque con distintas denominaciones, tales como: derecho al mínimo vital, derecho al mínimo existencial o derecho al mínimo de subsistencia. Para fines del presente trabajo utilizaremos la denominación de derecho al mínimo existencial.

No obstante, las distintas denominaciones que pueda adoptar el derecho fundamental objeto de estudio, es posible observar que tanto su reconocimiento y desarrollo como derecho fundamental provienen de la concepción generalizada del respeto de la dignidad de la persona humana como un valor constitucional supremo.

Ciertamente, la dignidad de la persona humana es el punto de partida necesario para el análisis de todo derecho fundamental, en tanto es el fundamento, fin y límite de estos.

Por ello, empezaremos el presente capítulo con una breve referencia a la dignidad de la persona humana como valor supremo de nuestro ordenamiento constitucional, teniendo en cuenta su desarrollo a partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, para luego abocarnos al estudio del derecho al mínimo existencial como un derecho fundamental y finalmente determinar las importantes implicancias que genera en el ámbito tributario.

## **1.1. La dignidad humana como fuente, fin y límite de los derechos fundamentales.**

El artículo 1° de la Constitución Política del Perú establece que: “La defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado.”. Conforme a ello, es pacífico asumir que la dignidad de la persona humana es el valor y principio constitucional que legitima y justifica la existencia del Estado, así como el presupuesto jurídico esencial para el reconocimiento y protección de un derecho como fundamental.

El referido artículo, señala Landa (2002), “constituye la piedra angular de los derechos fundamentales de las personas, y por ello es el soporte estructural de todo el edificio constitucional, tanto del modelo político como del modelo económico y social.” (p. 110).

Por su parte, el Tribunal Constitucional también ha reconocido la dignidad humana como el valor axiológico del cual provienen todos y cada uno de los derechos fundamentales, expresando en la Sentencia N° 2273-2005-HC/TC que:

5. Conforme a la Constitución Política del Perú, la dignidad del ser humano no sólo representa el valor supremo que justifica la existencia del Estado y de los objetivos que este cumple, sino que se constituye como el fundamento esencial de todos los derechos que, con la calidad de fundamentales, habilita el ordenamiento. 6. Existe, pues, en la dignidad, un indiscutible rol de principio motor sin el cual el Estado adolecería de legitimidad, y los derechos de un adecuado soporte direccional. Es esta misma lógica la que, por otra parte, se desprende de los instrumentos internacionales relativos a Derechos Humanos, que hacen del principio la fuente directa de la que dimanen todos y cada uno de los derechos del ser humano. Así, mientras el Preámbulo la Declaración Universal de los Derechos Humanos considera que “(...) la libertad, la justicia y la paz en el mundo tienen por base el reconocimiento de la dignidad intrínseca (...)”, el Preámbulo del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos reconoce no sólo que “(...) la libertad, la justicia y la paz en el mundo tienen por base el reconocimiento de la dignidad inherente a todos los miembros de la familia humana y de sus derechos iguales e inalienables” sino que “(...) estos derechos derivan de la dignidad inherente a la persona humana.

(STC 2273-2005-HC/TC).

En tanto la dignidad de la persona humana constituye un valor axiológico supremo del cual dimanen todos y cada uno de los derechos fundamentales, el artículo 3° de la Constitución consagra una cláusula *numerus apertus* para el reconocimiento y tutela de los derechos fundamentales, sobre la base de la dignidad de la persona humana, también conocida como cláusula de derechos implícitos o no enumerados, indicando que: “La enumeración de los derechos establecidos en este capítulo no excluye los demás que la Constitución garantiza, ni otros de naturaleza análoga o que se fundan en la dignidad del hombre, o en los principios de soberanía del pueblo, del Estado democrático de derecho y de la forma republicana de gobierno.”

Esta cláusula permite reconocer como constitucionales no sólo aquellos derechos que se encuentran enumerados en el artículo 2° de la Constitución, o los demás expresamente señalados en la Constitución, sino también aquellos derechos

fundamentales que se derivan de los principios y valores consagrados en la Constitución, como la dignidad de la persona humana.

La dignidad de la persona humana no sólo justifica el reconocimiento de un derecho constitucional como tal, sino que además permite establecer y delimitar su contenido esencial. En esa línea, el Tribunal Constitucional afirma que:

El contenido esencial de un derecho fundamental no puede ser determinado a priori. Dicho contenido esencial es la concreción de las esenciales manifestaciones de los principios y valores que lo informan, su determinación requiere un análisis sistemático de este conjunto de bienes constitucionales, en el que adquiere participación medular el principio-derecho de dignidad humana, al que se reconducen, en última instancia, todos los derechos fundamentales de la persona.

(STC N° 1417-2005-AA/TC).

Ahora bien, la dignidad humana es un concepto filosófico antes jurídico. Sin embargo, ello no obsta su carácter vinculante, pudiendo identificarse un efecto normativo, aunque no claramente determinado, por lo cual el Tribunal Constitucional ha reconocido la dignidad humana como un principio y como un derecho fundamental, en los siguientes términos:

Primero, en tanto principio, actúa a lo largo del proceso de aplicación y ejecución de las normas por parte de los operadores constitucionales, como: a) criterio interpretativo; b) criterio para la determinación del contenido esencial constitucionalmente protegido de determinados derechos, para resolver supuestos en los que el ejercicio de los derechos deviene en una cuestión conflictiva; y c) criterio que comporta límites a las pretensiones legislativas, administrativas y judiciales; e incluso extensible a los particulares.

Segundo, en tanto derecho fundamental se constituye en un ámbito de tutela y protección autónomo. En ello reside su exigibilidad y ejecutabilidad en el ordenamiento jurídico, es decir, la posibilidad que los individuos se encuentren legitimados a exigir la intervención de los órganos jurisdiccionales para su protección, en la resolución de los conflictos sugeridos en la misma praxis intersubjetiva de las sociedades contemporáneas, donde se dan diversas formas de afectar la esencia de la dignidad humana, ante las cuales no podemos permanecer impávidos. (STC N° 2273-2005-HC/TC).

En tal sentido, la dignidad humana es el principio y valor constitucional supremo, piedra angular de nuestro sistema constitucional, que permite develar el reconocimiento de un derecho como derecho fundamental, ya sea de manera expresa o implícita, así como determinar su contenido esencial.

Teniendo en cuenta ello, pasaremos a desarrollar una aproximación a la noción del derecho fundamental al mínimo existencial.

## **1.2 Noción del derecho al mínimo existencial**

Una primera aproximación al derecho al mínimo existencial la encontramos en el artículo 25° de la Declaración Universal de Derechos Humanos, aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 10 de diciembre de 1948, que reconoce que: “Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios.”.

Asimismo, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, aprobado por la Asamblea General de Naciones Unidas el 16 de diciembre de 1966, también reconoce en su artículo 11°: “el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, incluso alimentación, vestido y vivienda adecuados, y a una mejora continua de las condiciones de existencia.”.

Como vemos, tales instrumentos internacionales reconocen el derecho de toda persona a disfrutar de un nivel de vida adecuado. Este nivel de vida adecuado, como se desprende de los artículos citados, se logra en la medida que se cubran las necesidades básicas y esenciales que permitan el desarrollo digno del ser humano en sociedad, tales como la alimentación, vestido, vivienda, salud y educación del individuo y de su familia.

Nuestra Constitución, si bien no contiene una disposición similar que de manera expresa brinde protección a un nivel adecuado de vida, sí se reconoce una gama de derechos como el derecho a la salud, a la seguridad social, a la educación, al trabajo, a una vivienda digna, a la remuneración, entre otros, que en su conjunto permitirían a los ciudadanos gozar de las prestaciones esenciales y necesarias para gozar de una vida digna. Sin embargo, tales derechos conocidos como derechos económicos y sociales, como lo señala el Tribunal Constitucional en la STC N° 1417-2005-AA/TC, son derechos que pueden catalogarse como derechos prestacionales, de preceptividad diferida, progresivos o programáticos, por cuanto necesitan de un proceso de ejecución de políticas sociales y de regulación legal para que el ciudadano pueda gozar de ellos o ejercitarlos de manera plena. Por ello, agrega el Tribunal que su reconocimiento constitucional mantiene la condición de una declaración jurídica formal, mientras que la ley los convierte en un mandato jurídico aprobatorio de un derecho social.

El carácter prestacional de los derechos económicos y sociales no impide que también puedan desempeñar su eficacia como límites, en determinados casos, frente a conductas estatales o particulares que nieguen u obstaculicen su goce y ejercicio. Sin embargo, aun cuando de su contenido esencial se advierta una faz negativa, el contenido de cada derecho individualmente considerado, resultaría insuficiente para garantizar en forma adecuada a todo ciudadano la provisión de tales condiciones materiales mínimas a fin de que se garantice a él y a su familia su subsistencia digna de manera tal que pueda cubrir sus necesidades básicas esenciales como alimentación, vestido, vivienda, salud y educación. Este ámbito de protección, que no es cubierto individual y directamente por los derechos económicos y sociales, ha venido siendo reconocido y concretizado por la doctrina y jurisprudencia, aunque con distintas denominaciones y alcances, como el derecho al mínimo vital, al mínimo existencial o derecho al mínimo de subsistencia.

Un primer reconocimiento del derecho al mínimo existencial como derecho fundamental fue desarrollado por el Tribunal Constitucional Alemán a partir de su Constitución. En efecto, aunque la Constitución Alemana no establece textualmente un derecho fundamental al mínimo existencial, sí se declara expresamente a favor del Estado Social y establece la tutela de la dignidad de la persona humana como valor constitucional supremo. A partir de tales consideraciones, como relata Wolfgang (2015), el Tribunal Federal Alemán reconoció, en principio, el derecho fundamental al mínimo existencial en su dimensión positiva como un derecho de asistencia social a los ciudadanos que, en virtud de su precaria condición física y mental, se encuentran limitados para proveer su propia subsistencia, por lo menos en las condiciones mínimas para una existencia digna. Posteriormente, el Tribunal Constitucional Alemán, al resolver controversias en materia tributaria, amplió el ámbito de tutela del derecho al mínimo existencial, reconociendo una dimensión defensiva o negativa de este derecho para limitar la injerencia estatal sobre un aspecto de la esfera existencial, reconociendo para el individuo y su familia la garantía de que la tributación no podía incidir sobre los valores mínimos indispensables a una existencia digna (p. 617-618).

El Tribunal Constitucional Español, por su parte, también reconoció el derecho fundamental al mínimo existencial a partir de la protección de la dignidad de la persona humana y los demás derechos sociales que la Constitución española reconoce. En la Sentencia 113/1989, el Tribunal Constitucional Español explica que el derecho al mínimo vital no sólo tiene una dimensión positiva en cuanto derecho que asegura por parte del

Estado prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, sino también y de manera paralela una faz negativa en cuanto garantiza al deudor una esfera patrimonial intangible que permita la conservación de los medios indispensables para su subsistencia digna y la de su familia:

Los valores constitucionales, que conceden legitimidad al límite que la inembargabilidad impone al derecho del acreedor a que se cumpla la sentencia firme que le reconoce el crédito, se encuentran en el respeto a la dignidad humana, configurado como el primero de los fundamentos del orden político y de la paz social en el art. 10.1 de la Constitución al cual repugna, según aduce el Abogado del Estado, que la efectividad de los derechos patrimoniales se lleve al extremo de sacrificar el mínimo vital del deudor, privándole de los medios indispensables para la realización de sus fines personales así como en la protección de la familia, el mantenimiento de la salud y el uso de una vivienda digna y adecuada, valores éstos que, unidos a las prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad que debe garantizar el régimen público de Seguridad Social, están constitucionalmente consagrados en los arts. 39, 41, 43 y 47 de la Constitución, y obligan a los poderes públicos, no sólo al despliegue de la correspondiente acción administrativa prestacional, sino además a desarrollar la acción normativa que resulte necesaria para asegurar el cumplimiento de esos mandatos constitucionales, a cuyo fin resulta razonable y congruente crear una esfera patrimonial intangible a la acción ejecutiva de los acreedores que coadyuve a que el deudor pueda mantener la posibilidad de una existencia digna.

(STCE N° 113/1989)

Siguiendo esa línea, el Tribunal Constitucional de Portugal, también reconoció el derecho al mínimo existencial en la conjunción del principio de respeto de la dignidad humana y de la idea de Estado democrático de Derecho consagrados en su Constitución. En atención a ello, recogiendo sus anteriores pronunciamientos así como la doctrina y jurisprudencia constitucional alemana, el Tribunal Constitucional de Portugal desarrolló en la Sentencia N° 509/2002 el derecho fundamental al mínimo existencial, tanto en su dimensión negativa como un derecho a no ser privado de lo que se considera esencial y a conservar un rendimiento indispensable para una existencia digna, como en su dimensión positiva, en cuanto derecho a exigir del Estado el mínimo de existencia digna a través de prestaciones sociales suficientes:

Importa, porém, distinguir entre o reconhecimento de um direito a não ser privado do que se considera essencial à conservação de um rendimento indispensável a uma existência

minimamente condigna, como aconteceu nos referidos arestos, e um direito a exigir do Estado esse mínimo de existência condigna, designadamente através de prestações, como resulta da doutrina e da jurisprudência alemãs. É que esta última considera que «do princípio da dignidade humana, em conjugação com o princípio do Estado social decorre uma pretensão a prestações que garantam a existência», sendo de incluir na garantia do mínimo de existência «as prestações sociais suficientes», nos termos da legislação sobre auxílio social (Horst Dreier, Grundgesetz Kommentar, Band I, Mohr Siebeck, Tübingen, 1996, págs. 62 e 125-126); ou seja, que «o Estado está obrigado a garantir ao cidadão desprovido de meios, através de prestações sociais» os «pressupostos mínimos» para «uma existência humanamente digna» (BverfGE, 82, 60 (85) .

Esta afirmação de uma dimensão positiva de um direito ao mínimo de existência condigna, em paralelo com a sua dimensão negativa, parece ter sido igualmente recebida na fundamentação do Acórdão nº 349/91 – e retomada no Acórdão nº 318/99.

(Sentencia N° 509/2002)

En Latinoamérica, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de México, en el amparo en revisión 2237/2009, a partir del respeto de la dignidad humana y los postulados básicos del Estado Social, reconoció el derecho al mínimo vital como un derecho fundamental tanto en su dimensión positiva y negativa, en los siguientes términos:

(...) el derecho al mínimo vital trasciende a la materia tributaria, y abarca a todas las acciones positivas y negativas que permitan respetar la dignidad humana, en las condiciones en las que el artículo 25 constitucional prescribe que corresponderá al Estado “[...] la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales”, cuya seguridad protege la propia Constitución.

Así, el trazo constitucional permite apreciar que el derecho al mínimo vital exige del Estado el aseguramiento de una existencia digna para las personas, como postulado básico de un Estado social, en la medida en la que se postula la idea de remover los obstáculos de orden económico y social que impidan el pleno desarrollo de la persona, así como la efectiva participación de todos los ciudadanos en la organización política, económica, cultural y social del país, todo lo cual tiene impacto en la materia tributaria en la medida en la que podría considerarse contradictorio que el Estado destruyese con

medios fiscales, aquellas situaciones económicas que está comprometido a garantizar y potenciar.

Consecuentemente, el derecho al mínimo vital no debe ser contemplado únicamente como un mínimo para la supervivencia económica, sino también para la existencia libre y digna —en la que queda abarcada la protección a la alimentación, vivienda, servicios de salud y de educación— a la que se refiere la parte dogmática del texto constitucional, y a la que específicamente alude el artículo 25 de la Ley Fundamental.

(Sentencia recaía en el proceso de amparo en revisión 2237/2009)

Por su parte, el Tribunal Constitucional de Colombia también ha dado importantes y significativos pasos en el reconocimiento del derecho al mínimo existencial como un derecho fundamental, desarrollándolo de manera más profusa. Así, en la Sentencia N° T-426/92, consagra el derecho a la subsistencia o al mínimo vital como una consecuencia directa de los principios de dignidad humana y de Estado Social de Derecho que consagran la Constitución de Colombia:

Del principio de Estado social de derecho se deducen diversos mandatos y obligaciones constitucionales: primariamente, el Congreso tiene la tarea de adoptar las medidas legislativas necesarias para construir un orden político, económico y social justo (Preámbulo, CP art. 2). Por otra parte, el Estado y la sociedad en su conjunto, de conformidad con los principios de la dignidad humana y de la solidaridad (CP art.1), deben contribuir a garantizar a toda persona el mínimo vital para una existencia digna.

El Estado social de derecho exige esforzarse en la construcción de las condiciones indispensables para asegurar a todos los habitantes del país una vida digna dentro de las posibilidades económicas que estén a su alcance. El fin de potenciar las capacidades de la persona requiere de las autoridades actuar efectivamente para mantener o mejorar el nivel de vida, el cual incluye la alimentación, la vivienda, la seguridad social y los escasos medios dinerarios para desenvolverse en sociedad.

Toda persona tiene derecho a un mínimo de condiciones para su seguridad material. El derecho a un mínimo vital - derecho a la subsistencia como lo denomina el peticionario-, es consecuencia directa de los principios de dignidad humana y de Estado Social de Derecho que definen la organización política, social y económica justa acogida como meta por el pueblo de Colombia en su Constitución.

(...) El derecho al mínimo vital no sólo incluye la facultad de neutralizar las situaciones violatorias de la dignidad humana, o la de exigir asistencia y protección por parte de personas o grupos discriminados, marginados o en circunstancias de debilidad manifiesta

(CP art. 13), sino que, sobre todo, busca garantizar la igualdad de oportunidades y la nivelación social en una sociedad históricamente injusta y desigual, con factores culturales y económicos de grave incidencia en el "déficit social".

(Sentencia N° T-426/92)

Como se aprecia, el Tribunal Constitucional de Colombia, reconoce el derecho al mínimo existencial en sus dos aspectos, tanto como un derecho que permite neutralizar las situaciones violatorias de la dignidad humana como un derecho social de prestación. Sobre este último aspecto, el referido Tribunal sostuvo en la Sentencia T-458/1997 que el derecho al mínimo vital en su dimensión positiva también permite garantizar el derecho a la igualdad de aquellos sujetos que se encuentran en situación de mayor vulnerabilidad y que no pueden asegurar autónomamente su propia subsistencia:

23. El principio constitucional de dignidad humana, sobre el que se establece el Estado social de derecho sirve de fundamento al derecho al mínimo vital, cuyo objeto no es otro distinto del de garantizar las condiciones materiales más elementales, sin las cuales la persona arriesga perecer y quedar convertida en ser que sucumbe ante la imposibilidad de asegurar autónomamente su propia subsistencia.

24. Con arreglo a los imperativos de la igualdad material, la Carta reconoce que si bien el derecho fundamental al mínimo vital es predicable de todos los ciudadanos en condiciones de igualdad, existen determinados sectores de la población que, en razón de su mayor vulnerabilidad, son susceptibles de encontrarse, con mayor facilidad, en situaciones que comprometan la efectividad de su derecho. De ahí que algunas normas de la C.P., consagran la obligación del Estado de otorgar una especial protección a los grupos más vulnerables de la población. En otras palabras, la Constitución Política contempla una serie de sujetos necesitados de un "trato especial" en razón de su situación de debilidad manifiesta. El régimen de favor comprende a personas o colectivos indefensos que merecen una particular protección del Estado para que puedan desplegar su autonomía en condiciones de igualdad con los restantes miembros del conglomerado social, y no se vean reducidos, con grave menoscabo de su dignidad, a organismos disminuidos y oprimidos por las necesidades de orden más básico.

(Sentencia T-458 de 1997)

Como desarrolla el Tribunal Constitucional Colombiano, el derecho a la igualdad en su vertiente material justifica la materialización del derecho al mínimo existencial en su vertiente positiva a través de prestaciones asistenciales para el caso de aquellos sujetos

que no pueden proveer por sí mismos las condiciones materiales que garanticen su subsistencia digna.

Ciertamente, el derecho a la igualdad, como lo ha reconocido también nuestro Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia (véase por ejemplo la STC N° 606-2004-AA/TC), tiene además de una dimensión formal que impone la abstención de tratos discriminatorios (eficacia negativa), una dimensión material que impone al Estado la implementación y realización de acciones que remuevan situaciones de desigualdad de manera tal que todos los ciudadanos se encuentren en las mismas condiciones (eficacia positiva). Esas condiciones que permiten alcanzar la igualdad material no son otras que aquellas que aseguren la existencia digna de cada uno de los ciudadanos. Al respecto, Carmona (2012), sostiene que:

Una segunda justificación del derecho a un mínimo vital es el principio de igualdad, enunciado también en las Constituciones democráticas. El principio de igualdad en nuestros días no debe ser entendido solamente como prohibición de la discriminación (igualdad formal) sino que ha de ser entendido también como igualdad material, es decir, como equiparación en las condiciones reales de la existencia, finalidad para la que puede ser necesario establecer normativamente un trato diferenciado. De esta forma, el aseguramiento de las condiciones materiales mínimas de la existencia es necesario para conseguir la igualdad real de todos los individuos de una comunidad.

En una economía de mercado, son las relaciones económicas libres las que disponen la distribución de bienes en la comunidad. Pero esta libertad económica no debe suponer que determinados individuos queden totalmente al margen de ese proceso de distribución, sumidos en la pobreza y sin medios económicos para subsistir con dignidad. El Estado social de nuestros días se plantea como una de sus finalidades asegurar el bienestar de sus ciudadanos y, sin unos recursos económicos mínimos, estos ciudadanos entran en un proceso de marginación del que es muy difícil, si no imposible, salir. Para que las relaciones económicas puedan desarrollarse en libertad, es preciso asegurar un mínimo de recursos para todos los miembros de la comunidad. A partir de ese mínimo, serán las capacidades individuales y las leyes económicas de la oferta y la demanda las que determinen las diferencias en el disfrute de los bienes por unos y otros ciudadanos. (p. 65-66)

Algunos autores, identifican el derecho al mínimo vital sólo en este último aspecto asistencial, esto es, sólo en relación a los sujetos que no cuentan con los medios propios para subsistir, asumiendo incluso una concepción más restringida del derecho al mínimo

existencial, considerando que tal derecho solo estaría vinculado a la provisión de recursos que permitan atender sus necesidades más básicas, tales como la alimentación y el vestido, diferenciando así su contenido respecto de otros derechos sociales como el derecho a la educación, a la salud, a la remuneración y a la seguridad social. En esa línea Carmona (2012) sostiene que:

“Cuando hablamos del derecho a un mínimo vital, creo que debemos referirnos al derecho de todos los individuos que forman una comunidad a contar con una cantidad mínima para hacer frente a sus necesidades más básicas (como la alimentación y el vestido). Los derechos a la educación y a la protección de la salud son objeto de un reconocimiento expreso en las Constituciones y en las Declaraciones internacionales y, además, cuentan, en la mayor parte de los Estados, con una infraestructura de servicios públicos para hacerlos llegar a todos los ciudadanos (y, en algunos casos, a todas las personas). A su vez, la vivienda, que también es una necesidad básica, viene siendo objeto de un reconocimiento expreso en varias Constituciones y Declaraciones internacionales y plantea una problemática específica, que no podemos abordar aquí.

El derecho a un mínimo vital se refiere más bien a la libre disposición de unos recursos económicos mínimos para hacer frente a las necesidades más perentorias del ser humano, como hemos visto. Dejando aparte el caso de las personas que cuentan con suficientes medios propios para subsistir, estos recursos pueden provenir bien del pago de un salario a los trabajadores por cuenta ajena o bien de una cantidad periódica abonada por los poderes públicos a aquellos ciudadanos que no realizan un trabajo remunerado (parados, ancianos, enfermos, discapacitados, etc.)” (p. 63-64).

Por otro lado, existen autores que sostiene la concepción más amplia del derecho al mínimo existencial, criterio que compartimos, pues consideran que si bien los derechos sociales como el derecho a la salud, a la educación, a la vivienda, al trabajo y a la seguridad social poseen un núcleo esencial, que brinda protección respecto a necesidades básicas y esenciales, tal núcleo no se confunde con el mínimo existencial, aunque guarden una íntima vinculación. Así, Wolfgang (2015) sostiene que:

Es en esa perspectiva que –para disipar cualquier duda al respecto- concordamos con el entendimiento de que todos los derechos fundamentales poseen un núcleo esencial, núcleo este que, por otro lado, no se confunde con su contenido en dignidad de la persona humana (o, en el caso de los derechos sociales, con el mínimo existencial), aunque en mayor o menor medida, dependiendo del derecho en cuestión, un contenido en dignidad humana y una conexión con el mínimo existencial se haga presente, circunstancia de la

cual no pueden como deber ser extraídas consecuencias para la protección y promoción de los derechos fundamentales.

En el caso de la CF, que consagró los derechos sociales como derechos fundamentales al tiempo que contempla un amplio abanico de derechos sociales (salud, educación, morada, alimentación, seguridad social, asistencia social, trabajo, promoción del benjamín y del adolescente, del anciano, de la maternidad), el carácter subsidiario de la garantía del mínimo existencial (en la condición de derecho autónomo) ha de ser destacado. Por otro lado, desde que no se incurra en la tentación (ya que los argumentos en este sentido son seductores) de sellar la identificación total entre el núcleo esencial de los derechos sociales y el mínimo existencial, la noción de un mínimo existencial, tal como ya demuestra la evolución doctrinal y jurisprudencial brasileña, opera como relevante criterio material (aunque no exclusivo) para la interpretación del contenido de los derechos sociales, así como para la decisión (que en muchos casos envuelve un juicio de ponderación) respecto de cuánto deber ser asegurado en prestaciones sociales lo mismo que contra las opciones del legislador y del administrador al tiempo que en el ámbito de la revisión de decisiones judiciales en esa área. (p. 626).

Respecto a la eficacia positiva del derecho al mínimo existencial, algunos autores sostienen que en su condición de derecho prestacional, el mismo necesita de la ejecución y desarrollo de políticas sociales y de regulación legal para que el ciudadano pueda gozar del mismo o ejercitarlo de manera plena, lo cual también conlleva a que el ciudadano no pueda solicitar su tutela sin que medie el desarrollo legislativo correspondiente, configurando por tanto un derecho condicionado. En ese sentido, Tenorio (2011) afirma que:

Sigo pensando que, en términos generales, los derechos de prestación no pueden ser protegidos por los jueces sin mediación del legislador. No puede quedar al arbitrio de los jueces en qué supuestos, por ejemplo, la Administración tiene que construir una vivienda a una persona. Si una Constitución protege, con las mismas garantías que los derechos de autonomía, los derechos de prestación, generaría una situación caótica en la que probablemente acabarían desprestigiándose las resoluciones judiciales, los derechos y la Constitución. Ciertamente, el constituyente, en países con una economía suficientemente fuerte, puede privilegiar algún derecho social de prestación y otorgarle protección directa ante los tribunales. Es lo que ha ocurrido entre nosotros, con el derecho a la educación. Pero si se intentara hacer igual con todos los derechos de prestación se pasaría a una situación caótica. Por reconocer que los recursos económicos son escasos, no se es enemigo de los derechos sociales. Lo que se quiere decir cuando se dice que no son

derechos fundamentales o derechos subjetivos públicos exigibles ante los tribunales sin mediación del legislador, no es que no existan, sino que, dado el carácter excesivamente genérico de las cláusulas constitucionales y la escasez de los recursos económicos, lo racional y democrático es que el legislador concrete qué prestaciones sociales son prioritarias, y las configure dándoles contenido concreto. No es que los derechos sociales no sean en absoluto derechos subjetivos, sino que no lo son en su plenitud sin la mediación de un legislador que los concrete. (p. 143).

Si bien los derechos sociales son en esencia derechos de carácter progresivo o programático, ya que dependen de un desarrollo legislativo, ello no es una regla absoluta y no resta su condición de derechos fundamentales. En efecto, como lo ha señalado nuestro Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 1417-2005-PA/TC, en determinadas circunstancias los derechos sociales pueden ser objeto de protección directa al igual que los derechos de la libertad, sobre todo en su dimensión negativa porque actúan como verdaderos límites frente a actos que represente su menoscabo o afectación:

14. Si bien los DESC son derechos fundamentales, tienen la naturaleza propia de un derecho público subjetivo, antes que la de un derecho de aplicación directa. Lo cual no significa que sean “creación” del legislador. En tanto derechos fundamentales, son derechos de la persona reconocidos por el Estado y no otorgados por éste.

Sin embargo, su reconocimiento constitucional no es suficiente para dotarlos de eficacia plena, pues su vinculación jurídica sólo queda configurada a partir de su regulación legal, la que los convierte en judicialmente exigibles. Por ello, en la Constitución mantienen la condición de una declaración jurídica formal, mientras que la ley los convierte en un mandato jurídico aprobatorio de un derecho social.

15. Lo expuesto significa que en determinadas circunstancias los DESC no pueden ser objeto de una pretensión susceptible de estimación al interior del proceso de amparo (vg. la exigencia judicial al Estado de un puesto de trabajo o una prestación de vivienda). Ello, sin embargo, no puede ser considerado como una regla absoluta.

En efecto, tal como se ha precisado en otro momento, el principio de progresividad en el gasto a que hace alusión la UDFT de la Constitución, “no puede ser entendido con carácter indeterminado y, de este modo, servir de alegato frecuente ante la inacción del Estado, pues para este Colegiado la progresividad del gasto no está exenta de observar el establecimiento de plazos razonables, ni de acciones concretas y constantes del Estado para la implementación de políticas públicas”. (STC 2945-2003-AA, Fundamento 36).

En esa perspectiva, entre los deberes del Estado previstos en el artículo 44° de la Constitución, no sólo se encuentra el garantizar la plena vigencia de los derechos fundamentales, sino también “promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación”.

16. Por ello, si bien es cierto que la efectividad de los DESC requiere la actuación del Estado a través del establecimiento de servicios públicos, así como de la sociedad mediante la contribución de impuestos, ya que toda política social necesita de una ejecución presupuestal, también lo es que estos derivan en obligaciones concretas por cumplir, por lo que los Estados deben adoptar medidas constantes y eficaces para lograr progresivamente la plena efectividad de los mismos en igualdad de condiciones para la totalidad de la población.

17. Los DESC cumplen efectos positivos, vinculando al Estado y a los particulares en la promoción de las condiciones para su cabal eficacia. Asimismo, generan efectos negativos, al proscribir toda conducta gubernamental o particular que niegue u obstaculice su goce y ejercicio.

(STC N° 1417-2005-PA/TC)

En esa línea, nuestro Tribunal Constitucional ha reconocido el derecho a un mínimo vital como un derecho constitucional con contenido propio, aunque íntimamente vinculado con otros derechos sociales, teniendo como base el principio del respeto de la dignidad de la persona humana y el derecho a la igualdad material. Así, en la Sentencia N° 0050-2004-AI y acumulados, define el derecho al mínimo existencial, en los siguientes términos:

105. La Constitución, por lo menos, debe exigir al Estado la provisión de un mínimo vital, protegido como contenido esencial, a fin de que las personas desarrollen una vida digna, procurando la igualdad material entre ellas. Para ese efecto, es necesario que la protección del derecho a la vida digna sea una obligación exigible al Estado que éste debe cumplir durante todo el proceso vital de las personas.

Un principio constitucional que se debe tener en consideración es el de dignidad de la persona humana (artículo 1 de la Constitución). Este principio erige a la persona humana y el respeto de su dignidad como un fin supremo tanto de la sociedad como del Estado; principio que, como ya se señaló en el fundamento 46, proscribire que la persona humana sea tratada como objeto -o medio- de la acción del Estado; antes bien, debe promoverse su vigencia y respeto.

(STC N° 0050-2004-AI y acumulados)

Como vemos, no existe consenso en la doctrina y en la jurisprudencia sobre la denominación y contenido del derecho al mínimo existencial. Sin embargo, es posible advertir en todas las posturas antes reseñadas que el derecho al mínimo existencial es un derecho fundamental implícito que se deriva de la protección de la dignidad de la persona humana, de la igualdad material y del principio de solidaridad que consagran el Estado Social y Democrático de Derecho.

Asimismo, podemos afirmar que el derecho al mínimo existencial es un derecho fundamental que garantiza a todo individuo el goce y protección de condiciones materiales mínimas que le permitan cubrir en forma suficiente a él y a su familia, sus necesidades básicas y esenciales para disfrutar de una vida digna. Tal derecho puede tener tanto una dimensión positiva en tanto derecho social de prestación, sobre todo en aquellos casos de individuos que no puedan proveer por sí mismos tales condiciones materiales, lo cual exigirá el desarrollo legislativo correspondiente, y una dimensión negativa en tanto límite frente a actos que supongan la desposesión o privación de tales condiciones material mínimas, de manera que se garantiza la intangibilidad de los recursos que proveen la subsistencia digna del individuo y la de su familia.

La dimensión o eficacia negativa del derecho al mínimo existencial, asume una vital importancia en el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, pues como veremos a continuación tiene una relación intrínseca con los principios constitucionales tributarios y actúa como un verdadero límite al momento de establecer y aplicar cargas tributarias, llegando incluso a proteger al individuo en momentos posteriores a la configuración del hecho imponible.

### **1.3 El derecho al mínimo existencial en el ámbito tributario**

Como lo hemos señalado en el acápite anterior, el derecho al mínimo existencial en su faz negativa garantiza el derecho a no ser desprovisto de aquellas condiciones materiales mínimas que aseguran la satisfacción de una vida digna, brindando intangibilidad a aquellos recursos que proveen la subsistencia digna del individuo y la de su familia. Ello conllevó, como hemos relatado, que el Tribunal Constitucional Alemán reconozca la aplicación del derecho al mínimo existencial en el ámbito tributario como un límite a la potestad tributaria del Estado, bajo las consideraciones del respeto de la dignidad humana, el principio de igualdad y el Estado Social.

En efecto, como relata Wolfgang (2015), el Tribunal Federal Alemán reconoció una dimensión defensiva o negativa del derecho al mínimo existencial para limitar la injerencia estatal sobre un aspecto de la esfera existencial, reconociendo para el individuo y su familia la garantía de que la tributación no podía incidir sobre los valores mínimos indispensables a una existencia digna (p. 617-618).

Tal dimensión negativa del derecho al mínimo existencial en el ámbito tributario, no ha sido tan desarrollada en jurisdicciones como la nuestra debido a que la Constitución, a diferencia de la Constitución Alemana, reconoce expresamente los denominados principios constitucionales tributarios en materia tributaria tales como el principio de capacidad contributiva, no confiscatoriedad y el principio de igualdad, los cuales han servido de fundamento para la exención tributaria de aquellos recursos indispensables para la subsistencia digna. Sobre ello, Marín-Barnuevo (1996), señala:

En casi todos los países de nuestro entorno cultural se reconoce, como exigencia deducida de los principios de justicia tributaria, la prohibición de someter a gravamen la porción de renta que los sujetos deben destinar inevitablemente a la atención de sus necesidades vitales. Es lo que se conoce con el nombre de exención del mínimo existencial, abreviadamente denominada –en ocasiones, y de forma más imprecisa- mínimo existencial o mínimo exento.

Esta regla constituye un auténtico límite al poder tributario de los Estados y es posible que aparezca declarada de forma explícita en la Constitución, aunque lo más normal, es que ello no sea así, y que su reconocimiento tenga lugar como consecuencia de la interpretación realizada por los operadores jurídicos de los principios constitucionales de justicia tributaria. Así ha sucedido en España, donde normalmente, se ha considerado que la exigencia de no someter a gravamen la renta destinada por los sujetos a la atención de sus necesidades vitales se desprende, inequívocamente, del principio de capacidad económica contenido en el artículo 31 de la Constitución (en adelante CE). Por el contrario en Alemania, dado que su Ley Fundamental (en adelante GG) no recoge expresamente los llamados principios de justicia tributaria, dicha exigencia ha sido deducida del artículo 1 GG en el que se reconoce el derecho a una vida digna de todos los ciudadanos, en conexión con el 20.1 GG que propugna el estado social y democrático, así como también del 3.1 GG en el que se reconoce el principio de igualdad general.”

(...) Por tanto, aunque defendamos la utilidad de servirnos fundamentalmente de las construcciones elaboradas en torno a los principios de capacidad económica e igualdad por cuanto suponen un desarrollo o especificación del significado atribuido a la justicia tributaria especialmente útil a nuestros efectos, entendemos que igualmente hubiera podido deducirse la exigencia de preservar de gravamen el mínimo existencial a partir

del artículo 9.2 CE, que proclama la exigencia de que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en los que se integra sean reales y efectivas, e impone a los poderes públicos el deber de promover las condiciones o recurrir o eliminar los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud; o incluso, a partir del artículo 1 CE y como derivación de la cláusula de Estado social, como ha puesto de manifiesto la experiencia alemana. (p. 14-15).

Como vemos, tanto los principios constitucionales tributarios y el derecho al mínimo existencial permitan resguardar la indemnidad de los recursos que garantizan la subsistencia del individuo y la de su familia. Ello, no resta autonomía al derecho al mínimo existencial ni eficacia en el ámbito tributario, por el contrario, refuerza su reconocimiento constitucional implícito y permite establecer una relación de complementariedad con los principios constitucionales tributarios, retroalimentando su contenido y alcance, constituyendo un verdadero límite a la potestad tributaria.

Ciertamente, la facultad del Estado para crear, modificar o derogar tributos, así como para otorgar beneficios tributarios, denominada Potestad Tributaria, no se ejerce de manera irrestricta o ilimitada, sino que debe realizarse de acuerdo a los principios y límites que la propia Constitución y las leyes de la materia establecen, tal como lo ha reconocido el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 2302-2003-PA/TC:

— La potestad tributaria del Estado debe ejercerse, antes que en función de la ley, en función de la Constitución —principio jurídico de supremacía constitucional (artículo 51 de la Constitución)— y de los principios que ella consagra y que informan, a su vez, el ejercicio de tal potestad. Dichos principios, por otra parte, constituyen una garantía para los contribuyentes, en tanto impone que no se puede ejercer la potestad tributaria en contra de la Constitución ni de modo absolutamente discrecional o arbitrariamente.

(STC N° 2302-2003-PA/TC)

Los límites a la potestad tributaria que impone la Constitución permiten, por un lado, legitimar el ejercicio de la potestad tributaria y, por otro, garantizar el adecuado ejercicio de la misma. Entre los límites constitucionales a la potestad tributaria, encontramos los denominados principios constitucionales tributarios, conformados por el principio de reserva de ley, capacidad contributiva, igualdad, no confiscatoriedad y respeto de los derechos fundamentales, los cuales constituyen valores esenciales del ordenamiento tributario que ejercen una influencia directa tanto en el proceso de “creación” del sistema tributario, como en el de su “aplicación” (Gamba, 2009, p. 35), y que se encuentran reconocidos expresamente en el artículo 74° de la Constitución o se derivan implícitamente del mismo.

De los principios constitucionales tributarios antes mencionados, el principio de capacidad contributiva y el principio de no confiscatoriedad son los que mayor vinculación tienen con el derecho al mínimo existencial y los que permiten delinear y concretizar mecanismos para su tutela en el ámbito tributario. Por ello, en los siguientes párrafos nos ocuparemos de desarrollar su contenido y establecer su vinculación con el derecho al mínimo existencial

La capacidad contributiva “es definida como la idoneidad de un sujeto para hacer frente a las cargas tributarias, expresada en diversas manifestaciones de riqueza” (Fernández, 2006, p. 171). El Tribunal Constitucional, citando a Tarsitano, define el principio de capacidad contributiva en los siguientes términos:

Consideramos pertinente, a fin de conceptualizar adecuadamente lo que debe entenderse por capacidad contributiva, recurrir a la definición que sobre el particular realiza Alberto Tarsitano [García Belsunce, Horacio (coordinador). Estudios de Derecho Constitucional Tributario. De Palma. Buenos Aires. 1994, pág. 307] quien precisa que 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 valoración del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible.

(STC N° 033-2004-AI/TC)

En tal sentido, la capacidad contributiva es una condición necesaria para que el Estado pueda ejercer su potestad tributaria, de manera tal que si un sujeto carece de tal aptitud el Estado no podrá exigirle soportar cargas tributarias.

Ahora bien, a la luz del derecho al mínimo existencial, no toda manifestación de riqueza es constitutiva de capacidad contributiva. En efecto, recordemos que el derecho al mínimo existencial establece la indemnidad de aquellos recursos que permiten al individuo y a su familia disfrutar de una vida digna, es decir, que le permitan cubrir sus necesidades básicas y esenciales como alimento, vestido, vivienda, educación y salud. En tal sentido, los recursos que un sujeto posee están destinados en primer término a satisfacer tales necesidades, por lo cual sólo puede considerarse legítimos aquellos gravámenes que recaigan sobre la riqueza que exceda dicho mínimo existencial. En atención a ello, se habla de una manifestación de riqueza suficiente, esto es, una manifestación de riqueza que permita atender el pago de obligaciones tributarias sin poner en riesgo la propia subsistencia. En esa línea, Spisso (1994) sostiene que:

(...) desde una perspectiva constitucional, capacidad contributiva significa potencia económica que permita absorber el tributo sin mengua alguna de la vigencia en plenitud de los derechos a una vida digna, a la educación, a la salud y a la protección y fortalecimiento de la familia, núcleo esencial de la sociedad. Solo después de satisfacer tales exigencias se puede hablar del deber constitucional de concurrir al sostenimiento de los gastos del Estado.

(Como se citó en Fernández, 2006, p. 181).

En igual sentido, Marín-Barnuevo (1996) sostiene que existe aptitud para contribuir a solventar los gastos públicos en la medida que la manifestación de riqueza exceda el límite de lo necesario para garantizar el mínimo de subsistencia del individuo y su familia:

En efecto, si, como veíamos, este principio (capacidad económica) establece el fundamento de la imposición, y también, un parámetro de distribución de las cargas basado en la titularidad de riqueza, resulta evidente que se puede deducir del mismo la prohibición de someter a gravamen el primer tramo de riqueza de los sujetos que necesariamente debe ser destinado a la atención de sus necesidades básicas, pues su inexorable afectación a la realización de unos gastos de todo punto indisponibles para el sujeto pasivo y que gozan de protección constitucional hace que no sea indicativo de aptitud para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Se trata pues de una incuestionada máxima de justicia en materia tributaria que exige anteponer las necesidades económicas básicas del individuo a las del Estado, y que ya fue elaborada por los estudiosos, teóricos y políticos de la Edad Media, mediante el conocido axioma "*primun vivere, deinde tributum solvere*". Su formulación actual tiene lugar a través del reconocimiento de una regla constitucional, deducida del principio de capacidad económica, que prohíbe someter a gravamen la riqueza destinada a la satisfacción de las necesidades elementales del individuo. (p. 24-25).

Por su parte, García (2009) también resalta la estrecha vinculación del derecho al mínimo existencial y el principio de capacidad contributiva, en los siguientes términos:

Cuando la riqueza supera el estado de necesidad, se cruza la frontera que separa al sujeto no contribuyente (mínimo exento) de aquel otro apto para el pago de la obligación tributaria (capacidad contributiva). Ambos principios son antagónicos entre sí, avalan, por un lado, la posibilidad del no pago de tributo y, por otro, la sujeción a cumplimiento de la obligación tributaria. En tales términos, es necesaria una efectiva vinculación entre ellos a fin de determinar con precisión el momento en que surge la capacidad contributiva. (p. 61).

En el mismo sentido, Gamba (2006) afirma que el principio de capacidad contributiva se asienta como una regla impuesta al legislador para gravar la riqueza a partir de la satisfacción de las necesidades básicas del sujeto obligado:

El establecimiento de cualquier tributo – específicamente los que gravan la renta – necesariamente debe respetar el umbral mínimo impuesto por lo que se ha venido en llamar el “mínimo vital”, entendido éste como aquella cantidad que es necesaria para que el contribuyente o su familia pueda satisfacer sus necesidades indispensables.

Una vez satisfecho este monto mínimo, el exceso (renta disponible) recién podrá ser sometido a tributación. Esta circunstancia implica dos consideraciones importantes: 1º) “Este mínimo vital” debe ser fijado con parámetros “reales”; es decir, que permitan al contribuyente y a sus dependientes tener una vida digna, de lo contrario el gravamen terminaría afectando una riqueza inexistente; y 2º) El gravamen que se produzca a partir de este “mínimo vital” será legítimo, teniendo como límite superior la “no confiscatoriedad”. (p. 207)

El principio de capacidad contributiva no es el único principio constitucional tributario que tiene una estrecha vinculación con el derecho al mínimo existencial. Ciertamente, el principio de no confiscatoriedad también tiene una conexión intrínseca con este derecho, en consonancia con la propia vinculación que guarda este principio con el principio de capacidad contributiva.

El principio de no confiscatoriedad, como afirma Gamba (2009) “se encuentra referido a la interdicción de la carga fiscal exorbitante o extraordinaria. Se trata de que los sujetos llamados a contribuir no soporten una imposición tan alta que implique una privación de su patrimonio.” (p. 53). Este principio no sólo es un parámetro de observancia en la evaluación abstracta de la norma respecto de la base imponible y la alícuota del tributo (confiscatoriedad objetiva o de origen), sino y, fundamentalmente, un parámetro que debe ser respetado respecto de aquellas situaciones concretas en las que la aplicación del tributo genera un efecto confiscatorio (confiscatoriedad subjetiva o de resultado). Al respecto, Danós (2006) anota que:

a) La no confiscatoriedad de carácter objetivo depende de la configuración técnica realizada por el legislador de un tributo, es decir la evaluación se practica sobre la norma legal creadora del tributo, en cambio la no confiscatoriedad subjetiva se determina en aquellos supuestos en que pese a que un tributo no tenga una configuración técnica que se pueda calificar como confiscatoria con carácter general, dichos efectos confiscatorios pueden aparecer en alguna circunstancia respecto de un contribuyente concreto.

b) La evaluación de la confiscatoriedad de carácter objetivo o abstracto se realiza sobre determinados componentes del tributo: la tasa imponible y la tasa o alícuota del tributo, mientras que la evaluación de la confiscatoriedad subjetiva o singular toma en cuenta las circunstancias particulares de los llamados a sufragar el tributo. (p. 148).

Establecer cuándo un tributo tiene un efecto confiscatorio no es tarea fácil, por ello el Tribunal Constitucional ha señalado que ello debe ser “analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo” (STC N° 2727-2002-PA/TC) y que tal situación de confiscatoriedad debe ser plena y fehacientemente acreditada (STC 2302-2003-AA/TC). Sin embargo, anota que puede afirmarse, con carácter general, que se produce un efecto confiscatorio “cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad.” (STC N° 2727-2002-PA/TC).

Ahora bien, el término “lo que razonablemente puede admitirse como justificado”, empleado por el Tribunal Constitucional, sigue siendo igualmente indefinido, y en este contexto, el principio de no confiscatoriedad revela su vinculación con el principio de capacidad contributiva y el derecho al mínimo existencial, de manera tal que se pueda establecer líneas más concretas para determinar el efecto confiscatorio de un tributo. Así, Pérez de Ayala (2000) sostiene que impuesto será confiscatorio cuando “con carácter general, conduce a situaciones en las que la renta que queda disponible, después de pagar, es tan reducida que incluso vulnera el mínimo necesario o vital que cada sujeto necesita para hacer frente a sus necesidades más esenciales.” (cómo se citó en García, 2004, p. 138).

En esa misma línea, García (2004) sostiene que un impuesto tendrá resultados confiscatorios cuando afecte los recursos que garantizan el derecho al mínimo existencial, en los siguientes términos:

En definitiva, por las razones señaladas, este principio contenido en el artículo 31.1. de la Constitución española, de acuerdo con el cual en ningún caso la detracción tributaria tendrá alcance confiscatorio, viene a poner coto a cargas tributarias que priven al individuo de los recursos indispensables para llevar una vida adecuada a la dignidad de la persona de acuerdo con los derechos y libertades proclamados en el texto constitucional. Estos son recursos patrimoniales inalienables a la vida, dignidad de la persona y al desarrollo libre de la personalidad del individuo que la Constitución española consagra. El principio de

no confiscatoriedad tiene la virtualidad de atribuir carácter confiscatorio a un tributo o conjunto de tributos que no tuvieran en cuenta este mínimo de existencia, ya que, en este caso estaría afectando a derechos de la persona básicos, a unos bienes y recursos imprescindibles y, sin duda, a su libertad de acción. (p. 140).

Como vemos, el derecho al mínimo existencial tiene una fuerte vinculación con los principios constitucionales tributarios, tales como el principio de capacidad contributiva y el principio de no confiscatoriedad, brindando mayores elementos para delimitar el contenido de tales principios, permitiendo además un mejor análisis de constitucionalidad de los tributos, constituyéndose en un verdadero límite a la potestad tributaria del Estado.

La eficacia del derecho al mínimo vital como límite a la potestad tributaria, fue reconocida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de México, Corte Suprema de México, al resolver el proceso de amparo en revisión 2237/2009 en los siguientes términos:

Sólo en el contexto descrito, sí puede esta Suprema Corte realizar un pronunciamiento general sobre el derecho al mínimo vital, como proyección del principio de proporcionalidad tributaria, afirmando que se trata de una garantía de las personas, por virtud del cual el legislador tributario, al momento de diseñar el objeto de las contribuciones e identificar la capacidad idónea para contribuir, debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación, según sea el caso, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas, en el cual le está vedado introducirse, por no estar legitimada constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre ese mínimo indispensable.

Se trata de un derecho por cuya virtud las personas no serán llamadas a contribuir en tanto no satisfagan sus necesidades más elementales, correlativo al deber del legislador de respetar este límite.

(Sentencia emitida en el amparo en revisión 2237/2009)

Cabe resaltar que en el referido fallo, la Corte Suprema de México, resalta que el derecho al mínimo vital como límite a la potestad tributaria no se proyecta de manera homogénea entre todas las personas, siendo que resulta determinante evaluar el tipo de ingreso que se obtiene a efectos de determinar su posible afectación. Así, en el caso del impuesto a la renta, cita por ejemplo las sustanciales diferencias existentes entre los ingresos que percibe una persona natural que desarrolla actividad empresarial y los ingresos que genera una persona que realiza trabajo dependiente, así como la diferencia existente entre las rentas pasivas y las rentas activas:

Por lo tanto, el derecho al mínimo vital, como proyección del principio de proporcionalidad tributaria —y como lineamiento tendiente a que los recursos que apenas resulten suficientes para subsistir de una manera digna queden resguardados frente a la potestad tributaria del legislador— deberá analizarse en cada caso, tomando en cuenta las características del ingreso que se obtenga.

Con base en todas las consideraciones apuntadas, puede concluirse que el derecho al mínimo vital no tiene un contenido “homogéneo” entre todos los contribuyentes del Título IV de la Ley; por lo tanto, no debe respetarse en idénticos términos para todos sus beneficiarios, sino que debe repararse en las condiciones particulares bajo las cuales se produce el ingreso.

(Sentencia emitida en el amparo en revisión 2237/2009)

Otra cuestión importante que resalta la Corte Suprema de México en la Sentencia recaída en el Amparo en Revisión N° 2237/2009, es que la tutela del derecho al mínimo existencial en el ámbito tributario no sólo comprende la figura de la exención tributaria sino también otras figuras jurídicas fiscales como las deducciones:

(...) si bien es cierto que el principio de proporcionalidad tributaria demanda que las manifestaciones de capacidad económica que no resulten idóneas para contribuir, no se vean afectadas por el sistema fiscal —y, adicionalmente, que el impacto económico que representan los tributos, no debe dejar de valorar las muy variadas necesidades que en cada caso influyen en la cobertura de las necesidades elementales, ajustándose ello a los diversos niveles de capacidad contributiva, cuando ésta ya permite la imposición de gravámenes—, no lo es menos que existen diversas circunstancias que permiten concluir que la consecución de tales objetivos no debe quedar sujeta a los efectos de una particular figura jurídica.

(...) no es válido sostener que el principio de capacidad contributiva, a través del reconocimiento del derecho al mínimo vital, demanda que necesariamente se incorpore una exención generalizada en el impuesto sobre la renta, o bien, una deducción también de carácter general, pues corresponde al legislador tributario definir el régimen legal del gravamen y, en lo que hace a este tema, determinar si, en un momento determinado, resulta más adecuado a las finalidades del sistema fiscal, o más acorde con la realidad del fenómeno financiero, un mecanismo u otro.

(Sentencia emitida en el amparo en revisión 2237/2009)

Finalmente, la Corte Suprema Mexicana afirma que la figura de la exención tributaria u otras figuras fiscales que tutelan el derecho al mínimo existencial en el ámbito tributario sólo serán necesarias y se justificarán en la medida que el derecho al mínimo existencial no se encuentre garantizado por otras figuras extrafiscales:

Así, puede afirmarse que, mientras que la Constitución Política claramente establece como responsabilidad estatal el que se garantice a los particulares la satisfacción de las necesidades más elementales, no puede decirse que es necesariamente a través del sistema fiscal que ello debe cumplirse, si bien no se soslaya el hecho de que, en ausencia de políticas, planes o programas que consigan dicho propósito mediante acciones positivas de la Administración Pública, sí resulta indispensable que la tributación no penetre en los signos de capacidad que son destinados por las personas que apenas cuentan con lo suficiente para cubrir dichos requerimientos esenciales.

(...)

Como consecuencia de todo lo anterior, se reitera que, a juicio del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no es solamente a través de una sola y única figura jurídica que se puede cumplir con los requerimientos constitucionales del derecho al mínimo vital como expresión del principio de proporcionalidad tributaria. Por el contrario, para tal propósito pueden servir figuras tan dispares como las exenciones generales —o acotadas bajo algún criterio válido—; las deducciones generalizadas; las deducciones específicas por concepto; la valoración de condiciones sistémicas, como puede ser la apreciación de la existencia de tratamientos favorables en otras contribuciones, inclusive, las indirectas; asimismo, también aportan elementos para el juicio que se efectúe en relación con el grado con el que se cumpla con dicho derecho, la forma en la que el Estado social distribuya sus recursos, verificando la medida en la que las asignaciones directas o subsidios pueden tener un impacto en los más necesitados, valorando como impactan unas y otros en la tributación de estos grupos.

(Sentencia emitida en el amparo en revisión 2237/2009)

Como vemos el derecho al mínimo existencial se encuentra íntimamente vinculado a los principios constitucionales tributarios y constituye un límite a la potestad tributaria del Estado, tanto en el momento de la creación del tributo como en el momento de su aplicación, pudiendo llegar a eximir o reducir las cargas tributarias de un individuo.

Sin embargo, el ámbito de protección del derecho al mínimo existencial en el ámbito tributario no acaba allí, pues brinda protección al individuo aun cuando hubiera podido constatarse la constitucionalidad de las obligaciones tributarias. Así, por ejemplo, puede ocurrir que el patrimonio del deudor tributario resulte insuficiente para atender el pago de obligaciones tributarias y el pago de obligaciones que se encuentren directamente vinculados con la satisfacción del derecho al mínimo existencial de un sujeto ajeno a la relación jurídica tributaria, como pueden ser los trabajadores del deudor tributario o los alimentistas. En este caso, el derecho al mínimo existencial permite privilegiar el pago

de este tipo de acreencias frente al crédito tributario. Así, el artículo 6° del Código Tributario establece que, tratándose del concurso de acreedores, el orden de prelación en el pago del crédito tributario es posterior al pago de remuneraciones y beneficios sociales, aportes al sistema previsional, aportaciones al seguro social y pensiones alimenticias.

Finalmente, el derecho al mínimo existencial en el ámbito tributario, también se expresa como un límite a la autotutela ejecutiva del Estado, aun cuando esta pudiera estar al servicio de otro fin constitucionalmente valioso como es el deber de contribuir. En este caso, la tutela del derecho al mínimo existencial no exime ni reduce las obligaciones tributarias, pero sí limita la facultad de recaudación de la Administración Tributaria impidiendo que pueda afectarse determinados bienes del deudor tributario en el desarrollo del procedimiento de cobranza coactiva, los cuales han sido calificados por el legislador en el artículo 648° del Código Procesal Civil, como bienes inembargables. Esto último, lo desarrollaremos más adelante, pues es materia del presente trabajo analizar los alcances de tal precepto como límite del procedimiento de cobranza coactiva de obligaciones tributarias.



## **CAPÍTULO II: NATURALEZA, JUSTIFICACIÓN Y LÍMITES DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**

Como hemos desarrollado en el capítulo anterior, el ejercicio de la potestad tributaria presupone el respeto inflexible de los límites que el ordenamiento constitucional impone. Sin embargo, aun cuando pudiera llegarse a la conclusión que una determinada obligación tributaria es constitucional y que por tanto es legítimo que la Administración Tributaria exija su cumplimiento aún en contra de la voluntad del deudor tributario, no puede afirmarse *prima facie* que el procedimiento de cobranza de tales obligaciones también sea constitucionalmente válido, pues tal actuación tiene sus propios límites que la Constitución impone.

Ciertamente, el procedimiento de cobranza coactiva, como toda actuación de la Administración, se encuentra sujeto a una serie de límites que no sólo derivan de la Ley, sino y sobretodo de la Constitución. Uno de estos límites que el ordenamiento constitucional impone son los derechos fundamentales, los cuales surten plena eficacia en el procedimiento de cobranza coactiva determinando, de acuerdo a su alcance y contenido, diversas consecuencias. Una de tales consecuencias es la inembargabilidad de determinados bienes del deudor tributario como manifestación concreta del derecho al mínimo existencial.

Para llegar a entender el real alcance y contenido del derecho al mínimo existencial en el procedimiento de cobranza coactiva de obligaciones tributarias, es preciso que previamente establezcamos cuál es la naturaleza del procedimiento coactivo, determinemos si tal facultad tiene un fundamento constitucional y revisemos cuál es la implicancia de los derechos fundamentales en el procedimiento coactivo. A esta tarea nos abocaremos en el presente capítulo.

### **2.1 El procedimiento de cobranza coactiva como expresión de la Autotutela Administrativa.**

En la actualidad, el procedimiento de cobranza coactiva de obligaciones tributarias es indudablemente un procedimiento de naturaleza administrativa. Danós (1995) sostiene

que: “El procedimiento de cobranza coactiva constituye sin duda alguna una de las más intensas manifestaciones de las potestades que nuestro ordenamiento confiere a la administración pública para ejecutar por sí misma sus decisiones, sin necesidad de requerir el auxilio de los tribunales.” (p. 43).

Sin embargo, ello no siempre fue así pues la “*executio*” era entendida como una facultad exclusiva de la potestad jurisdiccional, por lo que el cobro coactivo de las acreencias a favor del Estado era efectuado a través de los órganos jurisdiccionales, conforme se puede apreciar del Código de Enjuiciamientos Civiles de 1852 y en el Código de Procedimientos Civiles de 1912. Posteriormente, con la Ley N° 4528, “Ley de Facultades Coactivas”, promulgada el 29 de septiembre de 1922, el procedimiento coactivo adquirió una naturaleza mixta, ya que la fase inicial era realizada por el juez coactivo del Banco de la Nación y los Síndicos de Rentas de las Municipalidades, mientras que la ejecución propiamente dicha (tasación y remate) era realizada por el Poder Judicial.

El procedimiento coactivo recién adquirió naturaleza exclusivamente administrativa con el Decreto Ley N° 17355, promulgado el 31 de diciembre de 1968, que aunque mantuvo la denominación “jueces coactivos”, asignó dicha función de forma exclusiva a los funcionarios del Banco de la Nación. Tal naturaleza administrativa es la que se mantiene hasta la fecha, aunque bajo distintas reglas, de acuerdo a lo regulado en el Código Tributario que regula el procedimiento coactivo de obligaciones tributarias del Gobierno Nacional y en la Ley N° 26979 que regula el procedimiento coactivo de obligaciones no tributarias y de obligaciones tributarias de los gobiernos locales.

Cabe precisar que, si bien a través del procedimiento coactivo la Administración ejecuta el patrimonio del deudor sin necesidad de recurrir a la autoridad jurisdiccional, ello no implica que se haya delegado facultades jurisdiccionales a la Administración, por cuanto, la jurisdicción supone dos cuestiones esenciales: neutralidad e independencia en los órganos que la imparten (heterotutela), y validez definitiva en lo decidido o ejecutado (fuerza de cosa juzgada), características que no se presentan en el procedimiento coactivo (García de Enterría & Fernández, 2006, p. 555-566).

En tal sentido, se afirma que el procedimiento coactivo es una manifestación de las potestades reconocidas a la Administración Pública, concretamente, una manifestación de la autotutela administrativa.

### **2.1.1 La Autotutela de la Administración**

La autotutela administrativa es la capacidad que tiene la Administración Pública para tutelar, en cumplimiento de sus funciones, tanto en la vía declarativa como ejecutiva, sus propias situaciones jurídicas sin necesidad de recurrir a la tutela jurisdiccional. En atención a ello, la Administración queda exenta, para el ejercicio de sus funciones, tanto “de la carga de un juicio declarativo (en sentido genérico del concepto, que incluye la actuación tanto de pretensiones puramente declarativas como de la constitutiva y de condena) y de la carga de juicio ejecutivo.” (García de Enterría & Fernández, 2006, p. 553).

La autotutela administrativa encuentra su justificación en “la expeditividad y eficacia en la gestión de los servicios y asuntos públicos que tiene confiada la Administración.” (García de Enterría & Fernández, 2006, p. 551-552). Ciertamente, la autotutela es un medio, un instrumento que permite a la Administración el cumplimiento de sus funciones que no es otro que la satisfacción de un interés público. Como indica Morón (2009), “toda actividad administrativa, de modo mediato o inmediato, directo o indirecto, debe tender a realizar o satisfacer un interés general (propio del servicio público) hacia el cual esa actividad se orienta como finalidad objetivamente determinada por la esencia de la Administración Pública.” (p. 144).

En consecuencia, es la satisfacción de estos concretos intereses (que aparecen directamente en la Constitución o que se desprende de ella) lo que justifica que exista una organización (la Administración Pública) abocada institucionalmente a su servicio y que ésta pueda gozar de un estatuto jurídico distinto al de los particulares, estar dotada de facultades propias, destinadas única y exclusivamente a la satisfacción de tales fines y ser capaz de superar los obstáculos que se le pretenden oponer.

(Tirado, 2006, p. 726).

### **2.1.2 Clases de autotutela de la Administración**

En cuanto a las manifestaciones de la autotutela administrativa, García de Enterría & Fernández (2006), siguiendo el criterio establecido por Betti, señala que, desde la

perspectiva material, puede explicarse la amplitud de la autotutela administrativa en dos aspectos. Por un lado, una tutela conservativa, a través de la cual se impone conductas (generalmente omisiones) destinadas a mantener o proteger una situación jurídica preexistente y, por otro, una tutela activa o agresiva, que tiene por objeto una conducta positiva dirigida a la modificación de situaciones jurídicas preexistentes o la creación de nuevas situaciones, aun cuando se actúe en protección de una situación jurídica previa. (p. 552-553).

Igualmente, la extensión de la autotutela administrativa puede explicarse a través de tres manifestaciones concretas: la autotutela declarativa, la autotutela ejecutiva y la autotutela en segunda potencia.

#### **2.1.2.1. Autotutela declarativa**

Por la autotutela declarativa, los actos que la Administración dicte, salvo aquellos señalados por Ley, son de carácter ejecutorio. Tal atribución ha sido reconocida expresamente en el artículo 192° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General indicando que: “Los actos administrativos tendrán carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que estén sujetos a condición o plazo conforme a ley.”

El carácter ejecutorio de los actos administrativos determina que los mismos obliguen a su inmediato cumplimiento, aunque otro sujeto discrepe sobre su legalidad, sin necesidad de tener que obtener una sentencia declarativa previa. Dromi (1997) denomina ejecutividad a esta característica del acto administrativo indicando que: “Ejecutividad es sinónimo de eficacia del acto. Es la regla general de los actos administrativos y consiste en el principio que una vez perfeccionados producen todos sus efectos, sin que se difiera su cumplimiento.” (p. 248). Agrega además que: “Todo acto administrativo regular tiene la propiedad de ser esencialmente ejecutivo; es una cualidad genérica inseparable del acto, con independencia de que se ejecute o no” (p. 248) y diferencia, la ejecutividad de la ejecutoriedad, definiendo esta última, como “la posibilidad de la Administración, otorgada por el orden jurídico, de ejecutar por sí misma el acto, pudiendo acudir a diversas medidas de coerción para asegurar su cumplimiento.” (p. 248), definición que, como veremos en los párrafos siguientes, coincide con la definición de autotutela ejecutiva postulada por García de Enterría & Fernández.

No obstante tales diferencias nominativas, los autores antes mencionados coinciden en considerar que el carácter ejecutorio o ejecutividad del acto administrativo, se debe a la presunción de legalidad de los actos administrativos, la cual ha sido reconocida por nuestro ordenamiento jurídico en el artículo 9° de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General en los siguientes términos: “Todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda.”. La presunción de legalidad de los actos administrativos, como anota García de Enterría & Fernández (2006) es *iuris tantum* y no definitiva, por cuanto el acto administrativo no tiene fuerza de cosa juzgada, toda vez que puede ser objeto de revisión posterior por los órganos jurisdiccionales. (p. 553-554).

### **2.1.2.2. La autotutela ejecutiva**

La autotutela ejecutiva es la facultad que tiene la Administración para el uso de su propia coacción sin necesidad de recurrir al apoyo de la coacción judicial. García de Enterría & Fernández (2006) afirman que puede referirse tanto “a la ejecución forzosa de los propios actos de la Administración cuyos destinatarios resisten el cumplimiento” (p. 556), supuesto en el cual el acto administrativo es el título ejecutivo, como a la “coacción directa que no supone ejecución forzosa de un acto previo y que se lanza directamente contra una situación objetivamente irregular sin el intermedio de un título formal” (p. 556).

Cabe anotar que a pesar de su carácter coercitivo la tutela ejecutiva carece de carácter definitivo pues es revisable por los órganos jurisdiccionales a través de un control posterior. Sobre esto último, García de Enterría & Fernández (2006) afirman que:

Han de notarse, en fin, que este tipo de autotutela sigue siendo también previa y no definitiva, de modo que el hecho de su aplicación no excluye el eventual conocimiento ulterior de los Tribunales contenciosos-administrativos, conocimiento que puede referirse tanto a la validez del acto que ha juzgado como título ejecutivo como a la validez misma de la ejecución forzosa y a la observancia de sus límites. En este sentido podría hablarse también de una presunción de legalidad de las ejecuciones administrativas, con el mismo carácter de la institución expuesta más atrás para los actos. La estimación del recurso supondrá aquí una *restitutio in integrum*, total o parcial, *in natura* o por la vía indemnizatoria si la primera no fuese ya posible. (p. 557).

### **2.1.2.3. La autotutela reduplicativa o en segunda potencia**

Como desarrollan García de Enterría & Fernández (2006), la autotutela administrativa también se expresa en un segundo plano de autoprotección que denominan autotutela reduplicativa o en segunda potencia, la cual permite en primer término, el establecimiento de “vías administrativas previas antes de permitir el acceso a los Tribunales de quienes pretendan impugnar las declaraciones ejecutivas o las ejecuciones coactivas de la Administración” (p. 558) y, en segundo lugar, por “la construcción de una potestad sancionatoria directa de la Administración, con la que ésta puede reaccionar frente al incumplimiento por los administrados de las obligaciones que tienen hacia ella misma sin necesidad de recabar esta sanción de los Tribunales penales” (p. 558).

### **2.1.3 El procedimiento de cobranza coactiva como expresión de la autotutela ejecutiva de la Administración.**

Como hemos señalado, una de las expresiones de la autotutela administrativa es la autotutela ejecutiva, la cual comprende la ejecución forzosa de sus propios actos, cuando los mismos no han sido cumplidos voluntariamente por los administrados. Sobre la ejecución forzosa, García de Enterría & Fernández (2006) sostienen que:

La ejecución forzosa de un acto administrativo implica llevar a su aplicación práctica, en el terreno de los hechos, la declaración que en el mismo se contiene, no obstante, la resistencia, pasiva o activa, de la persona obligada a su cumplimiento. (...) La ejecución forzosa por la Administración es aplicable cuando del acto resulta ser otra la persona obligada; (...) puesto que la Administración no puede aplicarse a sí misma su propia coacción. Si la Administración resistiese el cumplimiento de lo que el acto administrativo ha declarado no habría otro modo de ejecución forzosa que el que habilita el sistema jurisdiccional. (p. 836).

Efectivamente, si la Administración resistiese al cumplimiento de un acto administrativo no habría otro mecanismo para solicitar su ejecución que recurrir al órgano jurisdiccional a través del proceso contencioso administrativo conforme al inciso 4 del artículo 5° de la Ley que regula el proceso contencioso administrativo, o en su caso, al proceso constitucional de cumplimiento, de acuerdo a lo previsto en el artículo 66° del Código Procesal Constitucional.

En cambio, tratándose del cumplimiento de actos administrativos por parte de los administrados, el artículo 194° de la Ley del Procedimiento Administrativo General establece la ejecución forzosa como el modo propio y ordinario que tiene la Administración para ejecutar por sí misma, por medio del propio administrado o por terceros, el acto administrativo. La ejecución forzosa, no obstante, conforme lo establece el precitado artículo 194° debe cumplir con determinadas exigencias o presupuestos indispensables para su implementación:

1. Que se trate de una obligación de dar, hacer o no hacer, establecida a favor de la entidad.
2. Que la prestación sea determinada por escrito de modo claro e íntegro.
3. Que tal obligación derive del ejercicio de una atribución de imperio de la entidad o provenga de una relación de derecho público sostenida con la entidad.
4. Que se haya requerido al administrado el cumplimiento espontáneo de la prestación, bajo apercibimiento de iniciar el medio coercitivo específicamente aplicable.
5. Que no se trate de acto administrativo que la Constitución o la ley exijan la intervención del Poder Judicial para su ejecución.

La exigencia que la obligación objeto de ejecución forzosa tenga carácter determinado y que la misma se establezca de modo claro e íntegro es de suma importancia, pues la ejecución forzosa exige ineludiblemente que exista identidad entre lo declarado y lo ejecutado. Como advierte García de Enterría & Fernández (2006), se trata de un principio de limitación al contenido obligacional del acto incumplido:

(...) la ejecución forzosa se limita a cumplir, *omnino voluntatis*, lo mismo que el acto ordenaba realizar al deudor por su intervención. La ejecución forzosa realiza pues, el mismo cumplimiento concreto y específico que el obligado ha omitido realizar por sí, la ejecución no impone nada que no estuviese ya impuesto por el acto administrativo desatendido.

De este modo, la ejecución forzosa no transforma el contenido del acto a ejecutar ni añade ninguna obligación nueva, antes bien lleva dicho contenido en sus propios términos a su cumplida realización, sin innovarlo o sustituirlo. (p. 839).

Ahora bien, los medios por los que se vale la Administración para efectuar la ejecución forzosa de sus actos en caso de incumplimiento del administrado son limitados, y, atendiendo al principio de legalidad, se encuentran taxativamente enumerados en el artículo 196° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General:

- a) Ejecución coactiva
- b) Ejecución subsidiaria
- c) Multa coercitiva
- d) Compulsión sobre las personas

Como vemos, la ejecución coactiva no es el único medio que tiene la Administración para ejercer la ejecución forzosa de sus actos. Sin embargo, no cabe duda que es el medio más utilizado, para el cumplimiento forzoso de las obligaciones a favor de la Administración y el más desarrollado legislativamente.

Entendemos la ejecución coactiva como aquel procedimiento a través del cual la Administración Pública, en ejercicio de su autotutela ejecutiva, hace efectivo de manera forzosa el cumplimiento de las obligaciones de derecho público que contienen prestaciones de dar, hacer y no hacer a favor de la Entidad, cuando el administrado no ha cumplido voluntariamente con tales obligaciones.

Si bien el procedimiento de cobranza permite hacer efectivo el cumplimiento de obligaciones de dar, hacer o no hacer, según lo prescrito en el artículo 197° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, no es menos cierto que en la generalidad de los casos el procedimiento coactivo es utilizado por la Administración para el cobro de obligaciones de dar suma de dinero. Por ello, Tirado (2006) sostiene que:

La ejecución coactiva es el procedimiento a través del cual la Administración busca satisfacer una obligación de dar, hacer o no hacer incumplida por el sujeto administrado y que, conforme a la regulación actualmente vigente, puede resumirse en dos grandes categorías: el cobro de una suma de dinero y la ejecución de tareas de demolición, reparación, clausura o construcción ordenadas por ley.

En sentido estricto, la ejecución coactiva sólo debería comprender, en nuestra opinión, el cobro de sumas de dinero ya que la realización de obras de construcción o reparación se diferencia totalmente de aquellas y puede quedar perfectamente comprendida en otra de las modalidades legamente establecidas, como es el de ejecución subsidiaria. La ejecución coactiva tiene, pues, como finalidad la de hacer efectivos los mandatos

derivados de un acto administrativo y que resulta incumplido por el sujeto obligado. (p. 276).

Por su parte, el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 05-2015-PI/TC definió el procedimiento de cobranza coactiva en los siguientes términos:

41. El procedimiento de ejecución coactiva nace como una manifestación de la autotutela de la Administración, en el sentido en que es el procedimiento que utilizan las entidades de la Administración Pública para hacer efectivo el acto administrativo que estas emiten frente a los administrados. El Tribunal Constitucional, en cuanto a este instituto, ha señalado, en el fundamento 4 de la sentencia 0774-1999-AA/TC, que “(...) el procedimiento de ejecución coactiva es la facultad que tienen algunas entidades de la Administración Pública para hacer cumplir actos administrativos emitidos por la misma Administración, es decir, [que] 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° 05-2015-PI/TC)

La facultad de cobranza coactiva, como lo hemos anotado precedentemente, se encuentra sustentada en los principios de presunción de legitimidad y la ejecutividad de las decisiones administrativas, la cual deriva del mandato constitucional contenido en el numeral 1 del artículo 118° de la Constitución, que ordena al Poder Ejecutivo cumplir y hacer cumplir la Constitución y los tratados, leyes y demás disposiciones legales vigentes, conforme lo ha desarrollado el Tribunal Constitucional en la STC N° 05-2015-PI/TC. No obstante, advierte el Tribunal, que la ejecutoriedad del acto administrativo es un atributo de configuración legal y no constitucional pues es recién el artículo 192° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, norma de desarrollo constitucional del citado artículo, la norma que establece el carácter ejecutorio de los actos administrativos. Sobre ello, Morón (2009) considera que, tratándose de un atributo de configuración legal, también es posible que el legislador a través de una Ley pueda retirar la ejecutoriedad de los actos administrativos:

Con esta declaración resulta claro que el Poder Legislativo posee la libertad para configurar la ejecutoriedad de los actos administrativos o para retirarla. En este último caso, exigir que la concreción de la voluntad administrativa no sea llevada a cabo en sede administrativa, sino que, por ejemplo, pueda ser aprobada previamente por la autoridad judicial (como si se tratase de una autorización judicial para ejecutar la voluntad por la

propia Administración) o que se ejecutada por los jueces y no por las autoridades administrativas (como si se tratase de una ejecución en sede jurisdiccional de la voluntad administrativa). (p. 552).

En nuestro ordenamiento, la ejecución coactiva se encuentra regulada por la Ley N° 26979, Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, y su reglamento, el Decreto Supremo N° 069-3003-EF, que establece el marco legal aplicable al procedimiento de cobranza de obligaciones de derecho público que ejercen las entidades de la Administración Pública, con excepción del procedimiento de cobranza realizado por la SUNAT, el cual se encuentra regulado en el Título II del Libro Tercero del Código Tributario y, su reglamento, la Resolución de Superintendencia N° 216- 2004/SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia 159-2008/SUNAT.

Aun cuando legislativamente exista algunas diferencias entre la regulación del procedimiento de cobranza coactiva de obligaciones tributarias y no tributarias, es posible advertir características comunes a toda ejecución coactiva, tales como:

- a) Es un procedimiento administrativo, pues como lo hemos anotado previamente es expresión de la autotutela ejecutiva de la Administración y no el desarrollo de una función jurisdiccional, lo cual permite establecer una función de carácter exclusivo y excluyente a favor de la Administración, la misma que no puede ser perturbada, en principio, por la autoridad judicial.
- b) Es un procedimiento ejecutivo, esto es, no tiene carácter cognitivo, por lo cual no es posible discutir en el mismo, cualquier cuestión relativa a la obligación.
- c) La oposición al procedimiento se articula en un procedimiento autónomo y separado, y sólo puede estar referida a la procedencia del procedimiento o los vicios o defectos en los que se hubiera incurrido en su desarrollo.

En el ámbito tributario, el procedimiento de cobranza coactiva, como expresión de la facultad de recaudación, permite a la Administración Tributaria hacer efectivo el cumplimiento de las obligaciones tributarias cuando las mismas no han sido cumplidas voluntariamente por el deudor tributario, incluso afectando el patrimonio del deudor en cuantía suficiente para cubrir la deuda tributaria no satisfecha. Sobre el procedimiento de cobranza coactiva de obligaciones tributarias, Moreano (2015) afirma:

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

En efecto, tratándose de deudas tributarias cuyo pago es omitido a la administración tributaria por un acto voluntario, esta tendrá el imperativo de cobrarlas utilizando diversos mecanismos de coacción o coerción, pero que solo se podrá efectivizar una vez iniciado el procedimiento de cobranza o ejecución coactiva –cuyo único titular es el ejecutor coactivo– el cual tiene por objeto la recuperación de la deuda a cargo de los administrados tributarios que hayan incumplido su pago oportuno o no la hubieran impugnado en el plazo legal establecido. (p. 29)

## **2.2 Fundamento constitucional del procedimiento de cobranza coactiva de obligaciones tributarias: el deber de contribuir**

Como lo hemos señalado, la autotutela ejecutiva es un instrumento que permite la realización de un fin mayor, un fin público y de interés general que lo justifica y legitima. En el caso de la autotutela ejecutiva de la Administración Tributaria, expresada en el procedimiento de cobranza de las obligaciones tributarias, consideramos que tal fin público no es otro que el deber de contribuir, entendido no como un fin en sí mismo sino antes bien como un medio para la realización última del fin supremo del Estado, esto es, el respeto de la persona humana y la promoción de su dignidad.

Ciertamente, detrás de la actuación coactiva de la Administración Tributaria, se encuentra una finalidad pública esencial, la cual la legitima y concreta. Sotelo (1996) reconoce tal finalidad pública en la propia naturaleza pública y coactiva de la prestación tributaria, indicando que:

El procedimiento de cobranza coactiva puede encontrar su justificación en la naturaleza pública y coactiva de la prestación tributaria. El recurso tributario como recurso público derivado, obligatorio y de naturaleza *ex lege*, resultaría irrealizable si es que el acreedor jurídicamente legitimado no poseyera los medios coercitivos necesario y suficientes para que, en ausencia de un cumplimiento espontáneo, lograra la satisfacción del interés fiscal de manera forzada, es decir, con prescindencia de la voluntad del obligado o aun en contra de dicha voluntad. (p. 233).

Tal fin público, como lo hemos señalado, no es otro que el deber constitucional de contribuir. Ciertamente, como señala Durán (2006) “el Deber de Contribuir, en el momento actual de Estado (en sus variantes de Estado Social y Democrático de Derecho o Estado Constitucional) acaba siendo un pilar fundamental y necesario, especialmente por su situación de bien constitucional destinado al cumplimiento de los fines constitucionales” (p. 84), por ello, consideramos que es a partir del mismo que debe interpretarse y entenderse la facultad de recaudación de la Administración Tributaria. Sobre ello, Gamba (2011) manifiesta que:

Cuando la Administración Tributaria ejerce los poderes que el ordenamiento jurídico le atribuye cumple una finalidad constitucional, cual es, la de hacer efectivo el deber constitucional de los ciudadanos-contribuyentes de soportar las cargas públicas. Esta finalidad es su fuente de legitimidad, por lo que, como es obvio, esos poderes no pueden ejercerse al margen de los valores consagrados en el texto constitucional, sino que ellos constituyen la base misma de su actuación. (p. 542).

El deber de contribuir no tiene un reconocimiento expreso en nuestra Constitución de 1993, como si lo tenía en su predecesora la Constitución de 1979. Sin embargo, ello no es óbice para reconocer su plena vigencia en nuestro ordenamiento constitucional, como lo hizo el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 2727-2002-PA/TC, consagrándolo como un principio constitucional implícito el artículo 43° de la Constitución:

(...) es menester enfatizar que, detrás de la creación de un impuesto (...), existe la presunción, *juris tantum*, de que con él, el Estado persigue alcanzar fines constitucionalmente valiosos. Con la recaudación tributaria, en efecto, el Estado se agencia de los fondos necesarios e indispensables para poder realizar las actividades que constitucionalmente se le ha confiado, y sin los cuales sería materialmente imposible que prestara, por ejemplo, los servicios públicos a su cargo.

Ciertamente, la creación de dichos tributos, y la concomitante obligación de su pago por parte de los contribuyentes, supone una injerencia estatal sobre un ámbito patrimonial de las personas. No por ese hecho, sin embargo, los tributos deben considerarse como contrarios al derecho de propiedad. Y ello porque, por un lado, como en múltiples oportunidades se ha resaltado, los derechos fundamentales y, entre ellos, el derecho de propiedad, no tienen el carácter de absolutos; y, por otro, el pago de los tributos, esto es, el deber de contribuir con los gastos públicos constituye un principio constitucional implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho.

(STC N° 2727-2002-PA/TC)

Landa (2006) explica que el Estado Social y democrático de Derecho establecido en el artículo 43° de la Constitución de 1993, se asienta en el modelo de economía social de mercado, en el cual al Estado le corresponde no sólo proteger los derechos fundamentales, sino también garantizar ciertas condiciones materiales mínimas, que permitan a todos los ciudadanos, sin excepción alguna, su desarrollo integral en tanto personas, exigencia que se encuentra en el mandato constitucional de respeto y promoción de la dignidad de la persona humana establecida en el artículo 1° de la Constitución como piedra angular del ordenamiento constitucional. El cumplimiento de tal fin sería materialmente imposible sin el concurso de todos los ciudadanos en el aprovisionamiento de recursos económicos que permitan solventar la provisión de estas condiciones materiales mínimas por parte del Estado, de ahí que, en base a los valores constitucionales de justicia y solidaridad, se configure el deber de todos los ciudadanos de solventar el gasto público a través del pago de tributos (p. 39).

El reconocimiento del deber de contribuir como principio en la Constitución permite que la atribución de potestades establecidas en la Ley, como es el caso de la autotela ejecutiva de la Administración Tributaria, encuentre su fundamento último en la propia Constitución, por lo cual se puede afirmar su constitucionalidad.

En tal sentido, el carácter constitucional del deber de contribuir justifica que la Administración Tributaria posea facultades para materializar, aún en contra de la voluntad del ciudadano, aquellos recursos necesarios e indispensables para poder realizar las actividades que constitucionalmente se le ha confiado al Estado y sin las cuales sería materialmente imposible que lograra implementar aquellas condiciones mínimas que aseguran un estado de bienestar que permita a la defensa y promoción de la dignidad de cada ser humano.

### **2.3 Los derechos fundamentales como límite y fin del procedimiento de cobranza coactiva de obligaciones tributarias**

Si bien, como hemos visto en el acápite anterior, el procedimiento de cobranza coactiva se justifica y fundamenta en el deber constitucional de contribuir, no puede obviarse que el ejercicio de tal facultad tiene como fin último el respeto de la persona humana y la promoción de su dignidad, la cual no solo le confiere legitimidad sino también le impone límites. Al respecto, Gamba (2011) sostiene que:

(...) en el caso del poder estatal: si bien el texto constitucional le ha impuesto el poder-deber de vigilar y facilitar que los ciudadanos-contribuyentes cumplan con el deber de soportar las cargas públicas –para lo cual el ordenamiento jurídico le atribuye una serie de potestades y derechos- (situación activa); no es menos cierto que este mismo texto obliga al poder estatal a ejercer tales poderes dentro de los límites impuestos por los principios, valores y derechos constitucionales, así como aquellos que se derivan del ordenamiento jurídico en su conjunto (situación pasiva). (...) La norma fundamental, pues, consagra un modelo de relaciones jurídicas (tributarias) entre el poder estatal y los ciudadanos-contribuyentes que, no sólo le confiere “legitimidad”, sino que al mismo tiempo, le pone “límites”, como son los derivados de los derechos, valores y principios consagrados en su texto. La Constitución, por tanto, constituye el marco necesario que “irradia” sin excepción a todas y cada una de las relaciones tributarias, que al mismo tiempo, hace las veces de fuente de legitimación y de límite de las mismas. (p. 542).

En tal sentido, si bien es cierto que el procedimiento coactivo se rige por el principio de legalidad, en el sentido que la Administración Tributaria sólo puede hacer aquello expresamente establecido en la Ley, principio reconocido en el numeral 1.1. del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, no es menos cierto que la ley no es único límite a considerar en el desarrollo del procedimiento coactivo, toda vez que los límites a dicho procedimiento no sólo derivan de la Ley, sino y fundamentalmente de la Constitución, pues no cabe duda que en el Estado Constitucional de Derecho los derechos fundamentales, principios y valores constitucionales vinculan a todos los poderes del Estado.

Ciertamente, el artículo 45° de la Constitución establece que el poder del Estado se ejerce con las limitaciones y responsabilidades que la Constitución y las leyes establecen. Asimismo, la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General consagra en sus artículos III y IV1.1. la sujeción de la Administración no sólo a la Ley, sino y sobretodo, al ordenamiento constitucional, a tal punto que la contravención de la Constitución es una causal expresa de nulidad del acto administrativo, como lo establece el artículo 10° de la precitada Ley N° 27444.

En tal sentido, no queda duda que los derechos fundamentales consagrados en la Constitución constituyen un límite a la facultad de recaudación de la Administración Tributaria, a tal punto que el artículo 74° de la Constitución establece el respeto de los

derechos fundamentales como un principio constitucional tributario. Al respecto, Landa (2006) anota que:

(...) cuando la Constitución ha previsto que la potestad tributaria del Estado debe respetar los derechos fundamentales no ha hecho otra cosa que recoger un principio inherente al actual Estado constitucional: el principio de eficacia directa de los derechos fundamentales. En virtud de este mandato, los poderes públicos quedan sujetos eficazmente y no sólo declarativamente, por la Constitución, a respetar y proteger los derechos fundamentales – *eficacia vertical* – es decir, a reconocer la identidad y eficacia jurídica propia a partir de la sola Constitución, de tales derechos. (p. 45).

En ese sentido, es claro que aún en un escenario de máxima concreción del poder estatal como lo es el procedimiento de cobranza coactiva, los derechos fundamentales del deudor ejecutado no pasan a un segundo plano para privilegiar la materialización del deber de contribuir, sino que los mismos deben ser eficazmente protegidos y garantizados durante todo el procedimiento, no sólo como límite a la actuación del ejecutor coactivo sino imponiendo deberes positivos para asegurar su protección y optimización, tal como lo ha reconocido el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 15-2005-PI/TC:

46. (...) la Administración Pública tiene la capacidad para proteger directamente sus intereses, pudiendo incluso exigir por sí misma el cumplimiento de sus actos. Sin embargo, esta facultad de autotutela de la Administración Pública de ejecutar sus 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 (..).

(STC N° 15-2005-PI/TC)

Ciertamente, los derechos fundamentales despliegan un doble efecto sobre la actividad estatal. Uno de carácter negativo, como límite o barrera de la actuación estatal constituyéndose en un parámetro de su validez y/o eficacia; y otro, de carácter positivo, generando obligaciones para su efectivo goce y disfrute.

Este último aspecto positivo, como lo señala el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 858-2003-PA/TC, tiene un reconocimiento expreso en el artículo 1° de la Constitución que consagra la defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad como fin supremo del Estado y en su artículo 44° que establece “garantizar la plena vigencia de los derechos humanos” como uno de los deberes primordiales del

Estado. El alcance de tal carácter positivo ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 5637-2006-PA/TC, en los siguientes términos:

Los poderes públicos, en general, tienen un *deber especial de protección* de los derechos fundamentales de la persona. Tal deber de protección exige la actuación positiva de aquéllos. Tratándose de órganos administrativos, tal función comprende todas aquellas *actuaciones positivas* que la Constitución o las leyes le atribuyen para la protección de los derechos fundamentales, tanto frente a actos del propio Estado como respecto a los provenientes de particulares. En consecuencia, si un órgano administrativo omite el cumplimiento de la actuación positiva destinada a la protección de derechos fundamentales de la persona frente a actos del propio Estado o de particulares, habrá incurrido en la omisión de su deber de protección de derechos fundamentales y, en consecuencia, los habrá afectado. Como se aprecia, la lesión de derechos fundamentales del órgano administrativo tiene lugar aquí no como consecuencia de una acción, sino por la “omisión” de una actuación positiva.

(STC N° 5637-2006-PA/TC)

Acorde con ello, Gamba (2013) sostiene que la defensa de los derechos fundamentales también constituye una finalidad del procedimiento de cobranza coactiva, en el cual la Administración debe realizar todos los actos que sean necesarios para garantizar la realización y eficacia plena de los derechos fundamentales. (p. 69-70).

Como vemos, si bien es cierto el procedimiento de cobranza coactiva es parte de la autotutela ejecutiva de la Administración, teniendo como fundamento el deber constitucional de contribuir en el caso de las obligaciones tributarias, no es menos cierto que dicha facultad debe ser ejercida acorde con los derechos fundamentales del deudor tributario, no sólo como límites a la actuación del ejecutor coactivo sino también como un fin que debe guiar sus actos antes y durante el desarrollo del procedimiento coactivo.

# **CAPÍTULO III: EL DERECHO AL MÍNIMO EXISTENCIAL COMO LÍMITE AL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**

Como hemos visto en el capítulo anterior, el procedimiento de cobranza coactiva no es un procedimiento exclusivo de la Administración Tributaria, pues se encuentra presente en toda la Administración Pública como expresión de su autotutela ejecutiva para hacer cumplir de manera forzosa los actos que ella dicta cuando los mismos no han sido cumplidos voluntariamente por los administrados. Sin embargo, tratándose del cumplimiento de obligaciones tributarias, la finalidad pública detrás el procedimiento de cobranza adquiere relevancia constitucional porque permite materializar el deber de contribuir de manera tal que el Estado pueda contar con los recursos necesarios para implementar y proporcionar las prestaciones sociales que aseguren a todos los ciudadanos, sin excepción alguna, la eficacia positiva de sus derechos fundamentales permitiendo alcanzar el respeto y promoción de la dignidad persona humana como fin constitucional supremo. Por ello, hemos afirmado que el respeto de los derechos fundamentales no sólo es un límite sino también una finalidad del procedimiento de cobranza coactiva.

En tal sentido, si a través del procedimiento de cobranza coactiva de obligaciones tributarias se pretende materializar el deber de contribuir para lograr el respeto y promoción de la dignidad de la persona humana, el mismo no puede ser un medio para despojar al ser humano de aquellas condiciones materiales de subsistencia digna que se pretenden asegurar a través de la tributación. En este contexto, cobra especial relevancia la eficacia del derecho al mínimo existencial como límite al procedimiento de cobranza coactiva de obligaciones tributarias.

Ciertamente, el derecho al mínimo existencial garantiza a todo individuo el goce de condiciones materiales mínimas que le permitan cubrir en forma suficiente a él y a su familia, sus necesidades básicas y esenciales para disfrutar de una vida digna. Este derecho en su dimensión positiva constituye un derecho social de prestación, sobre todo

en aquellos casos de individuos que no puedan proveer por sí mismos tales condiciones materiales, lo cual presupone el cumplimiento del deber de contribuir. Pero también tiene una dimensión negativa que actúa como un límite al propio deber de contribuir pues se garantiza la intangibilidad de los recursos que proveen la subsistencia digna del individuo y la de su familia, conforme explicaremos a continuación.

### **3.1. El derecho al mínimo existencial como límite al procedimiento de cobranza coactiva: los bienes inembargables.**

Como hemos desarrollado en el primer capítulo del presente trabajo de investigación, el derecho al mínimo existencial en su dimensión negativa, no sólo actúa como límite a la potestad tributaria del Estado en la creación y aplicación de obligaciones tributarias, eximiendo o reduciendo las cargas tributarias de un individuo, sino que además limita la autotutela ejecutiva del Estado, aun cuando hubiera podido constatarse la constitucionalidad de las obligaciones tributarias, limitando su autotutela ejecutiva respecto de dichas obligaciones, estableciendo una esfera patrimonial intangible que garantice la conservación de los medios indispensables para la subsistencia digna del individuo y su familia.

Así, la tutela del derecho al mínimo existencial en el procedimiento de cobranza activa actúa como un límite que no reduce ni exime el cumplimiento de obligaciones tributarias, pero sí limita la facultad de recaudación de la Administración Tributaria impidiendo que en el procedimiento coactivo se afecte determinados bienes del deudor tributario que garantizan su subsistencia digna, los cuales han sido calificados por el legislador como bienes inembargables.

Al respecto, es preciso recordar lo establecido por el Tribunal Constitucional Español en la Sentencia N° 113/1989 en la cual concluye que la inembargabilidad de los bienes que garantizan la subsistencia del deudor se encuentra sustentada en el derecho fundamental al mínimo existencial:

3. (...) la aplicación de esta doctrina a la presente cuestión conlleva que examinemos, en primer lugar, y con carácter general, si la inembargabilidad de bienes y derechos constituye limitación constitucionalmente justificada del derecho del acreedor a que se ejecute la Sentencia firme que le reconoce su derecho de crédito y, en segundo lugar, y en caso afirmativo, si la inembargabilidad de las pensiones que declara el art. 22.1 de la

Ley General de la Seguridad Social es proporcionada a la finalidad constitucional que la justifica.

En principio es indiscutible que la eficacia de las resoluciones judiciales confiere, a aquél al que una Sentencia firme ha reconocido una indemnización, el derecho a hacerla efectiva en toda su cuantía, mientras el condenado tenga medios económicos con que responder a su obligación de indemnizar, pues, también en principio, todos los bienes y derechos de contenido patrimonial que sean alienables pueden ser objeto de ejecución.

Ocurre, no obstante, que la ley, por las más variadas razones de interés público o social, excluye determinados bienes y derechos de la ejecución forzosa, declarándolos inembargables y prohibiendo, en su consecuencia, que el ejecutante proyecte su acción sobre los mismos, que podrían ser objeto de la actividad ejecutiva de no mediar la prohibición.

Entre esas variadas razones que motivar, las declaraciones legales de inembargabilidad, bastante numerosas en nuestro Derecho vigente, destaca la social de impedir que la ejecución forzosa destruya por completo la vida económica del ejecutado y se ponga en peligro su subsistencia personal y la de su familia y, a tal fin, la ley establece normas de inembargabilidad de salarios y pensiones que son, en muchas ocasiones, la única fuente de ingresos económicos de gran número de ciudadanos.

Esta protección legal de un nivel económico mínimo que permita satisfacer dignamente las más elementales necesidades del ser humano no es una novedad introducida por los Estados modernos, sino que tiene abundantes precedentes en los ordenamientos jurídicos históricos, de los cuales puede servir de ejemplo, en nuestro Derecho, la Ley 5.<sup>a</sup> del Título 13 de la Partida 5.<sup>a</sup>, en la cual se establece una larga lista de bienes inembargables que termina con la fórmula general «y otras cosas de la casa, que ha de menester cada día para servicio del cuerpo y de su compañía». Responde, esta tradicional protección de los bienes indispensables para la subsistencia diaria a una constante histórica de dulcificación de la situación del deudor, que se mantiene vigente en diversas normas, entre las cuales se encuentra la contenida en el art. 22 de la Ley General de la Seguridad Social respecto de las prestaciones de la Seguridad Social.

Los valores constitucionales, que conceden legitimidad al límite que la inembargabilidad impone al derecho del acreedor a que se cumpla la sentencia firme que le reconoce el crédito, se encuentran en el respeto a la dignidad humana, configurado como el primero de los fundamentos del orden político y de la paz social en el art. 10.1 de la Constitución al cual repugna, según aduce el Abogado del Estado, que la efectividad de los derechos patrimoniales se lleve al extremo de sacrificar el mínimo vital del deudor, privándole de

los medios indispensables para la realización de sus fines personales así como en la protección de la familia, el mantenimiento de la salud y el uso de una vivienda digna y adecuada, valores éstos que, unidos a las prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad que debe garantizar el régimen público de Seguridad Social, están constitucionalmente consagrados en los arts. 39, 41, 43 y 47 de la Constitución, y obligan a los poderes públicos, no sólo al despliegue de la correspondiente acción administrativa prestacional, sino además a desarrollar la acción normativa que resulte necesaria para asegurar el cumplimiento de esos mandatos constitucionales, a cuyo fin resulta razonable y congruente crear una esfera patrimonial intangible a la acción ejecutiva de los acreedores que coadyuve a que el deudor pueda mantener la posibilidad de una existencia digna.

(STCE 113/1989)

Lo expuesto por el Tribunal Constitucional Español respecto el carácter inembargable de determinados bienes frente a la ejecución de resoluciones judiciales, es aplicable *mutatis mutandi* respecto a la ejecución de obligaciones tributarias porque, como lo hemos visto, aun cuando la cobranza coactiva de la Administración Tributaria se encuentre justificada en el deber de contribuir, también se encuentra limitada por los derechos fundamentales, siendo uno de tales límites el derecho al mínimo existencial.

Ahora bien, nuestra legislación tributaria no contiene una disposición que de manera expresa y taxativa establezca aquellos bienes que, en mérito del derecho al mínimo existencial, se encuentran protegidos con la garantía de intangibilidad. Sin embargo, resulta aplicable al procedimiento de cobranza coactiva, el artículo 648º del Código Procesal Civil, el cual establece de forma taxativa una lista de aquellos bienes que, con carácter general, gozan de la garantía de inembargabilidad, conforme reproducimos a continuación:

**Artículo 648.- Bienes inembargables.-** Son inembargables:

1. Los Bienes del Estado

Las resoluciones judiciales o administrativas, consentidas o ejecutoriadas que dispongan el pago de obligaciones a cargo del Estado, sólo serán atendidas con las partidas previamente presupuestadas del Sector al que correspondan<sup>1</sup>;

---

<sup>1</sup> De conformidad con la Sentencia del Tribunal Constitucional, publicada el 07-03-97, se falló "declarando FUNDADA en parte la demanda que pide que se declare inconstitucional la Ley N° 26599, en cuanto ella introduce el actual inciso primero en el Artículo 648 del Código Procesal Civil, con el tenor

2. Los bienes constituidos en patrimonio familiar, sin perjuicio de lo dispuesto por el Artículo 492 del Código Civil;

3. Las prendas de estricto uso personal, libros y alimentos básicos del obligado y de sus parientes con los que conforma una unidad familiar, así como los bienes que resultan indispensables para su subsistencia;

4. Los vehículos, máquinas, utensilios y herramientas indispensables para el ejercicio directo de la profesión, oficio, enseñanza o aprendizaje del obligado;

5. Las insignias condecorativas, los uniformes de los funcionarios y servidores del Estado y las armas y equipos de los miembros de las Fuerzas Armadas y de la Policía Nacional;

6. Las remuneraciones y pensiones, cuando no excedan de cinco Unidades de Referencia Procesal. El exceso es embargable hasta una tercera parte.

Cuando se trata de garantizar obligaciones alimentarias, el embargado procederá hasta el sesenta por ciento del total de los ingresos, con la sola deducción de los descuentos establecidos por ley;

7. Las pensiones alimentarias;

8. Los bienes muebles de los templos religiosos; y,

9. Los sepulcros.

No obstante, pueden afectarse los bienes señalados en los incisos 3. y 4., cuando se trata de garantizar el pago del precio en que han sido adquiridos. También pueden afectarse los frutos de los bienes inembargables, con excepción de los que generen los bienes señalados en el inciso 1.

Cabe anotar que no todos los bienes señalados en el artículo 648° del Código Procesal Civil se encuentran sustentados en el derecho al mínimo existencial, sino que responden a otro fin constitucional, como ocurre con los bienes estatales de uso público, los cuales tienen carácter inalienable conforme con lo establecido en el artículo 73° de la

---

siguiente: "Son inembargables: 1. Los bienes del Estado. Las resoluciones judiciales o administrativas, consentidas o ejecutoriadas que dispongan el pago de obligaciones a cargo del Estado, sólo serán atendidas con las partidas previamente presupuestadas del Sector al que correspondan", precisando que subsiste la vigencia del Artículo 73 de la Constitución, según el cual son inembargables los bienes del Estado de dominio público e INFUNDADA la demanda en lo demás que contiene."

Constitución Así lo ha señalado el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 15-2001-AI/TC:

15. No obstante, cabe recordar que, como sucede con todos los derechos fundamentales, el de efectividad de las resoluciones judiciales tampoco es un derecho absoluto, es decir, que esté exento de condiciones, límites o restricciones en su ejercicio. Al margen de los requisitos y la presencia de una serie de circunstancias generales que la ley pueda prever, como puede ser que la ejecución deba llevarla adelante el órgano jurisdiccional competente; que se trate de una resolución firme; que la ejecución se realice respetando el contenido del fallo, etc., el Tribunal Constitucional considera legítimo que, tomando en cuenta al sujeto procesal vencido en juicio y, en concreto, cuando ese vencido en juicio sea el Estado, el legislador pueda establecer ciertos límites o restricciones al derecho a la efectividad de las resoluciones judiciales firmes, en la medida en que éstas tengan una justificación constitucional. 16. Uno de esos límites, derivado directamente de la Norma Suprema, lo constituye el mandato constitucional de que ciertos bienes del Estado, como los de dominio público, no pueden ser afectados, voluntaria o forzosamente.

(STC N° 15-2001-AI/TC)

Ciertamente, como lo venimos sosteniendo, la intangibilidad de determinados bienes del deudor tiene una justificación constitucional: el derecho al mínimo existencial. Creemos que tal justificación se puede predicar respecto de los bienes indicados en los incisos 2, 3, 4, 6 y 7 del artículo 648° del Código Procesal Civil, los cuales conforme lo explicaremos a continuación constituyen una manifestación concreta del derecho al mínimo existencial, en tanto permiten garantizar la subsistencia digna del individuo y su familia.

### **3.1.1. Patrimonio Familiar**

Ciertamente, el patrimonio familiar se encuentra previsto como un bien inembargable en el artículo 648° del Código Procesal Civil en concordancia con el artículo 488° del Código Civil que consagra su carácter inalienable e inembargable, pues con ello se procura garantizar la morada familiar como un bien indispensable para la subsistencia digna del individuo y su familia. En efecto, una de las necesidades básicas de la familia

es la vivienda, por ello, el derecho a la vivienda digna es un derecho reconocido como un derecho humano en diversos pactos internacionales y reconocido en nuestro ordenamiento constitucional como un derecho constitucional implícito conforme al artículo 3° de la Constitución, Así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 0007-2012-PI/TC:

64. En primer lugar, el derecho fundamental a la vivienda se encuentra estrechamente ligado con el principio de *dignidad humana*, pues la posibilidad de contar con un ambiente adecuado, saludable, seguro y apropiado a las necesidades de la persona resulta indispensable para que ésta pueda desarrollar con el mayor grado de libertad todos los atributos inherentes a su personalidad. Así, el derecho fundamental a la vivienda adecuada encuentra vinculación con la definición de la dignidad humana realizada por este Tribunal, cuando ha sostenido que “bajo este principio, el Estado no solo actuará con respeto de la autonomía del individuo y de los derechos fundamentales como límites para su intervención –obligaciones *de no hacer*–, sino que deberá proporcionar, a su vez, los cauces mínimos para que el propio individuo pueda lograr el desarrollo de su personalidad y la libre elección de sus planes de vida –*obligaciones de hacer*-. El Tribunal Constitucional ya ha señalado anteriormente que no hay posibilidad de materializar la libertad si su establecimiento y garantías formales no van acompañados de unas condiciones existenciales mínimas que hagan posible su ejercicio real, lo que supone la existencia de un conjunto de principios que instrumentalicen las instituciones políticas” (STC 2945-2003-PA/TC, FF.JJ. 20-21).

Por otro lado, atendiendo al *principio de interdependencia e integralidad* en la interpretación de los derechos fundamentales, la centralidad que ostenta el derecho a la vivienda dentro del núcleo básico de necesidades relevantes para la persona resulta más que evidente. Así, como ha sostenido con precisión Gerardo Pisarello “la pretensión de una vivienda adecuada, en realidad, encierra un derecho compuesto, cuya vulneración acarrea la de otros derechos e intereses fundamentales. Su violación hace peligrar el derecho al trabajo, que se torna difícil de buscar, asegurar y mantener. Amenaza el derecho a la integridad física y mental, que se encuentra en permanente jaque cuando se vive bajo la presión de un alquiler que no se puede pagar. Dificulta el derecho a la educación, a la salud y al libre desarrollo de la personalidad, impracticable en cobijos abarrotados, carentes de las condiciones mínimas de habitabilidad. Menoscaba el derecho a elegir residencia, a la privacidad y a la vida familiar, y condiciona incluso los derechos de participación política” (PISARELLO, Gerardo: *Vivienda para todos: un derecho en (de)construcción. El derecho a una vivienda digna y adecuada como derecho exigible,*

Icaria-Observatorio de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Barcelona, 2003, p. 25).

Por último, tal y como lo ha dispuesto la Cuarta Disposición Final y Transitoria de la Constitución “Las normas relativas a los derechos y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretan de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y con los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por el Perú”. Quiere ello decir, que el atributo fundamental de la vivienda digna, debe ser apreciado conjuntamente con las obligaciones que ha asumido nuestro país respecto a este derecho, en los tratados internacionales. Así, el artículo 25.1 de la Declaración Universal de Derechos Humanos establece “Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios”. Por su parte, el artículo 11 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESC) dispone “Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, incluso alimentación, vestido y vivienda adecuados, y a una mejora continua de las condiciones de existencia”. La posición del derecho a la vivienda adecuada como derecho fundamental queda pues reforzada a partir de su inclusión en estos tratados internacionales de derechos humanos.

(STC N° 0007-2012-PI/TC).

Como vemos, la vivienda digna es una condición material necesaria e indispensable para asegurar la dignidad de la persona humana, a tal punto que es reconocido como un derecho fundamental que se encuentra vinculado con otros derechos fundamentales, como el derecho al mínimo existencial, y en este aspecto, es reconocido como un bien inembargable, en tanto se haya constituido como patrimonio familiar.

### **3.1.2. Vehículos, máquinas, utensilios y herramientas indispensables para el ejercicio directo de la profesión, oficio, enseñanza o aprendizaje del obligado**

Por otro lado, los vehículos, máquinas, utensilios y herramientas indispensables para el ejercicio directo de la profesión, oficio, enseñanza o aprendizaje del obligado también son condiciones necesarias para el desarrollo de la persona humana y el respeto de su dignidad pues permiten al individuo su desarrollo intelectual y realizar trabajo independiente, derecho que es garantizado por el artículo 59° de la Constitución como el

derecho a la libertad de trabajo, y que tiene íntima vinculación con el derecho al mínimo existencial porque le permite a la persona generar los recursos necesarios para proveer su subsistencia y la de su familia.

2. Respecto a la libertad de trabajo, este Colegiado ha precisado, en la STC N.º 3330-2004-AA/TC, que es una manifestación del derecho al trabajo, y que se define como el derecho a elegir libremente una profesión u oficio. Por ello, el Estado no sólo debe garantizar el derecho de las personas a acceder a un puesto de trabajo o proteger al trabajador frente al despido arbitrario (artículo 27º de la Constitución), sino que, además, debe garantizar la libertad de elegir la actividad mediante la cual se procuran los medios necesarios para la subsistencia; es decir, debe proteger tanto al trabajador dependiente como a la persona que realiza actividades económicas por cuenta propia, ejerciendo la libertad de empresa que la Constitución reconoce.

(STC N.º 2082-2005-AA/TC)

Sobre el carácter inembargable de los bienes que permiten el ejercicio de la profesión u oficio, Ledesma (2012) afirma que la norma exige que se trate del ejercicio directo de la actividad profesional u oficio, y que su carácter esencial debe evaluarse en función del tipo de actividad:

El inciso 4 refiere el caso de los vehículos, máquinas, utensilios y herramientas indispensables para el ejercicio directo de la profesión, oficio, enseñanza o aprendizaje del obligado. Véase sobre el particular, el caso del piano, cuando es un medio de estudio comprobado, el taxista cuyo vehículo (de su propiedad) es utilizado como su único y directo instrumento de trabajo, situación que difiere si el vehículo es utilizado para su transporte particular y en sus horas libres se dedica al servicio informal de taxi. Supuesto diverso es, si el deudor, que alega dedicarse a ser taxista, entrega en alquiler su vehículo a una tercera persona para que este lo destine al servicio de taxi. Véase que la norma exige que los vehículos, máquinas, utensilios y herramientas sean indispensables para “el ejercicio directo de la profesión u oficio del obligado”. En este último caso, el obligado no ejerce directamente su oficio, como chofer, con el vehículo sino terceras personas.

Para deslindar si un bien es o no necesario para el ejercicio directo de la actividad profesional u oficio a que se dedica el ejecutado, hay que atender a la concreta actividad profesional que este desempeña. Los bienes que resulten necesarios conforme a ese criterio son inembargables, caso contrario, los bienes que se destinen a proporcionar al ejecutado una mayor comodidad en el ejercicio de la profesión, como el caso del automóvil que es usado para desplazarse a su lugar de trabajo, cuando hay medios de

transporte público y aquellos que tienen un fin ornamental, como los cuadros de pintura que cuelgan de las paredes de la consulta del médico, pueden ser perfectamente afectados. (p. 539).

En cuanto al alcance de la inembargabilidad de este tipo de bienes, Cachón (como se cita en Ledesma, 2012), afirma que esta intangibilidad es aplicable a cualquier clase de profesión u oficio, siempre que sea legal y sea realizado de manera directa y personal por una persona natural, aunque pudiera estar auxiliado por algunos familiares o empleados, como sería el caso de un médico o un pequeño comerciante. En atención a ello, el citado autor considera que la protección de inembargabilidad de este tipo de bienes no alcanza a aquellos titulares de grandes establecimientos industriales o mercantiles en los cuales la persona ejecutada se limita a efectuar tareas directivas. Este autor, también sostiene que la inembargabilidad de este tipo de bienes recae sobre bienes muebles, dado que el artículo hace referencia a un conjunto de bienes de esta naturaleza, tales como “vehículos, maquinaria, utensilios y herramientas”.

### **3.1.3. Remuneraciones y pensiones**

En el caso de remuneraciones y pensiones la garantía de inembargabilidad es de carácter relativo ya que, en caso la remuneración o pensión exceda de las cinco Unidades de Referencia Procesal (URP), la pensión será embargable por el exceso, hasta una tercera parte, conforme lo dispone el inciso 6 del artículo 648° del Código Procesal Civil. La única excepción a esta regla es el caso de embargos para el pago de obligaciones alimentarias en la cual el embargo puede trabarse hasta por el sesenta por ciento de los ingresos. Sobre la inembargabilidad de las remuneraciones y pensiones, Hinostroza (2010) afirma que: “constituye una medida legal de protección de las más elementales necesidades del ser humano (alimentación, vivienda, salud y educación), que no podrían ser satisfechas si fuesen materia de afectación las remuneraciones y pensiones inferiores al parámetro indicado.” (p. 239). Tal criterio incluso fue citado por la SUNAT en el Informe N° 031-2005-SUNAT-2B0000, para afirmar que el carácter inembargable de este tipo de bienes alcanza incluso cuando hayan sido depositados en una entidad del sistema financiero. En el mismo sentido, se pronunció el Tribunal Constitucional en la STC N° 01780-2009-AA/TC:

De lo expuesto, queda acreditado que se vulneraron los derechos constitucionales del accionante, pues independientemente de que el recurrente haya contraído obligaciones tributarias y aún si estas se encuentran pendientes de pago, ello no autoriza una actuación al margen de la ley por parte de la Administración Tributaria, a fin de garantizar el cobro de la deuda sobre depósitos de naturaleza intangible. Por consiguiente, el artículo 33, inciso d), de la Ley 26979, respecto al embargo en forma de retención sobre depósitos en poder de terceros, de ninguna manera puede ser interpretado de forma tal que permita el embargo de cuentas bancarias –cuando se acredite que corresponden a pago de haberes–, desconociendo el artículo 648, inciso 6), del Código Procesal Civil, puesto que no es posible autorizar en sede administrativa lo que ni siquiera un juez en la vía judicial está facultado para afectar (STC N.º 0691-2004-PA/TC).

La protección de las remuneraciones que percibe un trabajador o las pensiones, en el caso de aquellos que ya no laboran, tiene justificación porque son el principal y, en la mayoría de los casos, el único medio que solventa sus necesidades básicas esenciales como alimentación, vestido, vivienda, salud, educación y recreación que le permiten asegurar su desarrollo y el respeto de su dignidad.

En atención a ello, el derecho a una remuneración suficiente ha sido reconocido en el artículo 24º de la Constitución como un derecho fundamental. Su vinculación con la dignidad de la persona humana y otros derechos fundamentales también ha sido desarrollada por el Tribunal Constitucional en los siguientes términos:

El artículo 24º de nuestra Constitución Política del Perú ha consagrado el derecho de todo trabajador a percibir una remuneración equitativa y suficiente que procure, para él y su familia, el bienestar material y espiritual. Por consiguiente la remuneración como retribución que recibe el trabajador en virtud del trabajo o servicio realizado para un empleador, debe ser entendida como un derecho fundamental. Además de adquirir una naturaleza alimentaria, tiene una estrecha relación con el derecho a la vida, acorde con el principio - derecho a la igualdad y la dignidad, amen que adquiere diversas consecuencias o efectos que serán de vital importancia para el desarrollo integral de la persona humana.

(STC N° 04922-2007-AA)

La estrecha vinculación del derecho a la remuneración con el derecho al mínimo existencial ha sido expresada por el Tribunal Constitucional de Colombia en la Sentencia T-451-04, estableciendo que la falta de pago oportuno de las remuneraciones afecta el derecho al mínimo vital del trabajador y de su familia:

(...) el salario percibido por un trabajador se constituye en el elemento necesario para su subsistencia, en tanto dicha fuente de recursos económicos sirve para asumir las necesidades básicas familiares y personales. Su no cancelación de manera oportuna y completa vulnera de manera directa el mínimo vital del trabajador y de su familia y por consiguiente, causa un perjuicio irremediable, que para evitarse o subsanarse, debe acudir a la acción de tutela como el mecanismo judicial más apropiado.

Debe anotarse igualmente, que si el empleador argumentare dificultades de orden económico o financiero para justificar el no pago de las obligaciones laborales contraídas con sus trabajadores, éstas no serán de recibido, pues no son ni el trabajador ni su familia, los que deben soportar las consecuencias negativas de las anomalías administrativas o financieras que su empleador pretenda alegar.”

(Sentencia T-451-04)

Asimismo, en la Sentencia SU995-99 el Tribunal Constitucional de Colombia estableció que el derecho al mínimo existencial en el ámbito de las remuneraciones no necesariamente se identifica con un criterio cuantitativo sino más bien cualitativo, basado en las particulares condiciones de vida y circunstancias del individuo:

La idea o principio que anima la garantía de percibir los salarios y las demás acreencias laborales, se asienta en una valoración cualitativa, antes que en una consideración meramente cuantitativa. Las aspiraciones del trabajador a un mejor nivel de vida, y las posibilidades de planear la distribución de sus ingresos, todo a partir de la asignación económica establecida en la ley o el contrato de trabajo, son razones que impulsan y respaldan al funcionario judicial para exigir del empleador un estricto cumplimiento de la obligación al pago oportuno y completo de la remuneración asignada a cada empleado. Si bien ciertos criterios económicos permiten fijar un salario mínimo, como base ineludible para la negociación colectiva o individual del salario entre las partes de una relación laboral, ésta es una medición que no agota el aludido concepto de mínimo vital protegida por la Constitución, ni puede identificarse con él sin dar al traste con la cláusula del Estado Social de Derecho y desnaturalizar el principio de igualdad consagrado en el artículo 13 Superior. En efecto, cada individuo que ingresa al mercado laboral - independientemente del estrato que ocupe-, recibe una retribución económica que, en principio, constituye la base de los gastos de manutención que plausiblemente espera cubrir y de las carencias que aspira superar. De ahí, que la idea de un mínimo de condiciones decorosas de vida (v.gr. vestido, alimentación, educación, salud, recreación), no va ligada sólo con una valoración numérica de las necesidades biológicas mínimas por satisfacer para subsistir, sino con la apreciación material del valor de su trabajo, de las

circunstancias propias de cada individuo, y del respeto por sus particulares condiciones de vida.

(...) d. No corresponde a una efectiva protección de los derechos a la igualdad y al trabajo, la idea de limitar la protección judicial del derecho al salario por vía de tutela, a la cuantía que corresponde a la definición hecha por el legislador de una retribución mínima del trabajo, pues ésta es, por definición legal, la contraprestación menor aceptable para la jornada legalmente establecida (40 horas semanales), de las labores que no requieren calificación alguna; es a partir de esa base que estructura el ordenamiento vigente la escala de remuneración para los servidores públicos, y es a partir de ella que se deben negociar o concertar los salarios en el sector privado. Si el juez de amparo ignora esa realidad, y escoge el criterio cuantitativo más deficiente para limitar a él la procedencia de la tutela, no sólo desconoce las necesidades de un vasto sector de la población para el que el salario, si bien superior al mínimo, también es la única fuente para satisfacer las necesidades personales y familiares, sino que utiliza su criterio subjetivo para introducir un tratamiento discriminatorio, precisamente en el procedimiento judicial consagrado por el Constituyente para hacer efectivo el derecho a la igualdad, y los demás que son fundamentales.

(Sentencia SU995-99)

En nuestro medio, el Tribunal Constitucional ha entendido que el concepto de remuneración comprende, para efectos de la inembargabilidad prescrita en el inciso 6 del artículo 648° del Código Procesal Civil, tanto la contraprestación recibida por trabajador dependiente como por el trabajador independiente, atendiendo a que ambos recursos son el medio para asegurar el mínimo de ingresos para asegurar la subsistencia de una persona y su familia. Así, en la STC N° 645-2013-AA/TC, el Tribunal Constitucional afirmó lo siguiente:

8. Por otro lado, este Tribunal no puede soslayar que el objeto del artículo 648°, inciso 6, del Código Procesal Civil es permitir la existencia de una cantidad inembargable para asegurar que toda persona pueda tener un mínimo de ingresos para cubrir sus necesidades básicas, independientemente de que sus ingresos provengan de una remuneración laboral o de una contraprestación civil. Admitir una interpretación que permita el embargo total de los ingresos de quienes no se encuentran en una relación laboral implicaría consentir un trato discriminatorio respecto a quienes están en una situación más precaria en términos de estabilidad de sus ingresos, afectando el derecho a la igualdad ante la ley que garantiza la Constitución, en este caso, la igualdad que merecen todos los trabajadores a no ser embargados más allá del límite legal.

9. En tal sentido, sin perjuicio de lo que dispongan las normas tributarias y laborales sobre la diferencia entre los conceptos de remuneración y honorarios, a efectos de la interpretación y aplicación del artículo 648°, inciso 6, del Código Procesal Civil, debe entenderse el término remuneración en el sentido amplio del Código Civil, de manera que no son embargables las remuneraciones de los deudores, estas sean producto de un contrato de naturaleza laboral o de un contrato de prestación de servicios regido por el Código Civil, salvo las limitaciones establecidas en la referida norma.

(STC N° 645-2013-AA/TC)

En el caso de las pensiones la garantía de su inembargabilidad también está vinculada a su condición como derecho fundamental y su relación intrínseca con el derecho al mínimo existencial. Sobre el derecho fundamental a la pensión, el Tribunal Constitucional ha afirmado lo siguiente:

“74. (...) El derecho fundamental a la pensión tiene la naturaleza de derecho social -de contenido económico-. Surgido históricamente en el tránsito del Estado liberal al Estado social de Derecho, impone a los poderes públicos la obligación de proporcionar las prestaciones adecuadas a las personas en función a criterios y requisitos determinados legislativamente, para subvenir sus necesidades vitales y satisfacer los estándares de la ‘procura existencial’ (...).

76. Este derecho es una concreción del derecho a la vida, en su sentido material, en atención al principio de indivisibilidad de los derechos fundamentales y al telos constitucional orientado a la protección de la dignidad de la persona humana, consagrado en el artículo 1 de la Constitución Política, en los siguientes términos: “(...) la defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado”.

De esta forma, nuestro texto constitucional consagra la promoción de una digna calidad de vida entre sus ciudadanos como un auténtico deber jurídico, lo que comporta al mismo tiempo una definida opción en favor de un modelo cualitativo de Estado que encuentre en la persona humana su presupuesto ontológico, de expreso rechazo a una forma de mero desarrollo social y económico cuantitativo.

Es de esta forma como el derecho fundamental a la pensión permite alcanzar el desarrollo de la dignidad de los pensionistas. De ello se deriva su carácter de derecho fundamental específico (...).

107. De una interpretación sistemática de estas disposiciones constitucionales, y en concordancia con el principio de dignidad humana y con valores superiores como la igualdad y solidaridad, además de los derechos fundamentales a la vida y al bienestar, se

puede inferir que la Constitución de 1993 reconoce el derecho fundamental a la pensión, el cual adquiere relevancia porque asegura a las personas llevar una vida en condiciones de dignidad e igualdad.

El contenido esencial del derecho fundamental a la pensión está constituido por tres elementos, a saber:

- el derecho de acceso a una pensión;
- el derecho a no ser privado arbitrariamente de ella; y,
- el derecho a una pensión mínima vital.

Mediante el derecho fundamental a la pensión, la Constitución de 1993 garantiza el acceso de las personas a una pensión que les permita llevar una vida en condiciones de dignidad. Este derecho fundamental también comporta el derecho de las personas a no ser privadas de modo arbitrario e injustificado de la pensión; de ahí que corresponda garantizar, frente a la privación arbitraria e irrazonable, el goce de este derecho, sin perjuicio de reconocer el disfrute de una pensión mínima vital como materialización concreta del clásico contenido esencial del derecho a la pensión.

(STC N° 00050-2004-AI y acumulados)

Como vemos, las pensiones tienen un fuerte vínculo con el derecho al mínimo existencial, porque permiten asegurar las condiciones de subsistencia digna del individuo y su familia. Al respecto es conveniente citar lo indicado por el Tribunal Constitucional de Colombia en la Sentencia N° T-581A/11:

“La situación de las personas de la tercera edad frente a la afectación al mínimo vital es especialmente relevante, pues en muchos casos su único ingreso consiste en la pensión que perciben luego de su retiro de la fuerza laboral, de manera que la afectación que se produzca sobre ella tiene, generalmente, un hondo impacto en las condiciones de vida del pensionado. Es así como la jurisprudencia constitucional ha considerado que el derecho al mínimo vital de los pensionados “resulta afectado por el retraso injustificado, la falta o pago parcial de la asignación de retiro o mesada pensional. De tal suerte que el nexo inescindible entre el derecho a la seguridad social y el derecho fundamental al mínimo vital, cobra mayor fuerza tratándose de adultos mayores, incluyendo al personal que integra la Fuerza Pública, cuya asignación de retiro se equipara al concepto de pensión de vejez y jubilación, las cuales gozan de una protección especial por parte del Estado”[25]. Esto se da por cuanto, la persona pensionada puede “verse privada, de la única fuente de ingresos, sin expectativas ciertas sobre la fecha en que ésta se haga efectiva, [lo que] implica el deterioro progresivo de las condiciones materiales, sociales

y psíquicas de su existencia, con lo cual se vulneran principios y derechos fundamentales que legítimamente le asisten al pensionado en el Estado Social de Derecho”[26]. Aún más, la Corte ha considerado que “[e]l cese pagos salariales y pensionales, prolongado o indefinido en el tiempo, hace presumir la vulneración del mínimo vital tanto del trabajador, del pensionado y de los que de ellos dependen...”[27]. No debe dejarse de lado, además, que la Constitución Política dispone en su artículo 46 que “[e]l Estado, la sociedad y la familia concurrirán para la protección y la asistencia de las personas de la tercera edad”, por lo que es posible deducir que, en tratándose de personas de la tercera edad, debe buscarse especialmente la realización del contenido del derecho al mínimo vital y la dignidad humana, por lo que la acción de tutela es especialmente relevante en estos casos.

Puede decirse entonces que esta Corporación ha establecido una clara relación entre el pago y disfrute de las pensiones -expresión del derecho a la seguridad social- y el derecho fundamental al mínimo vital, “vínculo que cobra aún mayor fuerza tratándose de los adultos mayores, pues de la protección del primero de ellos, dependerá la garantía de este último y viceversa (...).

(Sentencia N° T-581A/11).

En consecuencia, dada la naturaleza asistencial de las remuneraciones y pensiones como principal medio para garantizar la subsistencia digna del individuo y su familia, resulta consustancial con el derecho fundamental al mínimo existencial que el legislador haya calificado *a priori* un porcentaje de las remuneraciones y pensiones como inembargables en el inciso 6 del artículo 648° del Código Procesal Civil. Ello no obsta que el porcentaje no cubierto expresamente por el referido inciso no pueda ser igualmente inembargable si se acredita que afecta el derecho al mínimo existencial, y en este caso cobrará especial relevancia el supuesto de inembargabilidad establecido en el inciso 3 del mismo artículo 648, conforme explicaremos más adelante.

#### **3.1.4. Las pensiones alimentarias.**

Las pensiones alimentarias son aquellas que han sido ordenadas judicialmente como consecuencia de un proceso de alimentos. Evidentemente, su carácter inembargable se encuentra sustentado en su carácter asistencial para quien la recibe, pues le asegura la satisfacción de sus necesidades vitales ante la imposibilidad de autosatisfacerlas. Sobre el carácter inembargable de las pensiones alimentarias, Hinostroza (2010) sostiene: “se

basa en la conservación de los medios materiales indispensables para la subsistencia de las personas. La ausencia de esta disposición traería como consecuencia que se ponga en peligro la vida del ser humano, bien jurídico que – evidentemente – requiere mayor tutela que la obligación cuyo cumplimiento se pretenda. (p. 239)

### **3.1.5. Las prendas de estricto uso personal, libros y alimentos básicos del obligado y de sus parientes con los que conforma una unidad familiar, así como los bienes que resultan indispensables para su subsistencia.**

Como hemos visto, la protección del patrimonio familiar, de los bienes necesarios para el ejercicio de directo de la profesión u oficio, de las remuneraciones, de las pensiones y de las pensiones alimenticias, todos tienen como finalidad asegurar al individuo y a su familia los recursos necesarios para solventar sus necesidades básicas y esenciales, ya sea protegiendo la fuente de tales recursos como los recursos en sí mismos, de manera tal que le permitan asegurar el desarrollo de su personalidad y el respeto de su dignidad, lo cual constituye el contenido esencial del derecho al mínimo existencial. Con ellos, el legislador habría garantizado la intangibilidad de los recursos que garantizan la subsistencia del deudor. Sin embargo, como no es posible establecer a priori todos los recursos que puede tener o requerir un sujeto, el legislador ha recurrido a un supuesto que actúa de forma subsidiaria a los demás, ya sea para garantizar bienes distintos a los anteriores o incluso para ampliar la cobertura de intangibilidad de aquellos que inicialmente se encuentra protegidos de manera limitada.

En efecto, como detallaremos en el siguiente acápite, entendemos que el inciso 3 del artículo 648 del Código Procesal Civil actúa de manera subsidiaria a los bienes antes detallados, estableciendo una protección genérica a los bienes que resulten indispensables para la subsistencia del deudor y de su familia, lo cual permitirá brindar un espectro mayor de protección.

### **3.2. La inembargabilidad de los bienes que resultan indispensables para la subsistencia del deudor tributario.**

El inciso 3 del artículo 648° del Código Procesal Civil establece la inembargabilidad de las prendas de estricto uso personal, libros y alimentos básicos del obligado y de sus parientes con los que conforma una unidad familiar, así como los bienes que resultan

indispensables para su subsistencia. Aunque a primera impresión pareciera que se trata de bienes distintos entre sí, notamos en realidad que todos ellos se encuentran comprendidos en la categoría genérica de “bienes que resultan indispensables para la subsistencia del deudor”, concepto que se encuentra en la esencia del derecho al mínimo existencial.

Ciertamente, como lo venimos sosteniendo la garantía de inembargabilidad de determinados bienes es la manifestación concreta del derecho al mínimo existencial en su dimensión negativa, como límite a los actos que supongan la privación o desposesión de las condiciones materiales suficientes que permitan al individuo y a su familia cubrir sus necesidades básicas y esenciales no sólo para cubrir la mera subsistencia física sino una subsistencia digna, siendo estas necesidades básicas la alimentación, vivienda, vestido, salud, educación y recreación. En esa línea, Hinostroza (2010) afirma que al interpretar el inciso 3 del artículo 648° del Código Procesal Civil no sólo se debe tener en cuenta las necesidades de un punto de vista fisiológico, sino que además debe comprender, valores culturales y afectivos, por lo que se requiere incorporar criterios psicológicos y sociológicos:

(...) en relación a los otros bienes de que trata dicho inciso hay que hacer un juicio valorativo para poder determinarlos corriéndose el riesgo que la apreciación sea restrictiva o muy amplia. Pese a todo, no quepa duda que la interpretación que se haga tiene que estar dirigida a establecer cuáles son los bienes que conforman los medios necesarios para la subsistencia del afectado y su familia, pero sin que este enmarcada dentro de un punto de vista naturalístico o fisiológico, sino que debe comprender, además, valores culturales y afectivos, esto es, debe aplicarse también criterios psicológicos y sociológicos. (p. 238).

En ese sentido, es indudable que el inciso 3 del artículo 648° del Código Procesal Civil recoge en esencia el contenido del derecho al mínimo existencial, por lo cual debe interpretarse en un sentido amplio para comprender a todos aquellos bienes que garanticen la subsistencia digna del deudor y no sólo la mera subsistencia física.

Ahora bien, el sentido amplio de protección que proponemos para interpretar dicho artículo no significa proponer un concepto jurídico indeterminado a tal punto que reste eficacia a la autotutela ejecutiva que requiere la satisfacción del deber de contribuir, o que conlleve a no considerarlo como un verdadero límite al procedimiento de cobranza coactiva, sino un concepto desde lo que la Constitución y nuestro ordenamiento jurídico protege para lograr el desarrollo de la persona humana y el respeto de su dignidad, por lo

que en las siguientes líneas nos abocaremos a esbozar un contenido más concreto, tanto en su alcance objetivo para establecer cuáles son los bienes que garantizan la subsistencia, así como en su alcance subjetivo dado que esta garantía no sólo comprende al individuo sino también a su familia.

### **3.2.1. Determinación objetiva de los bienes que garantizan la subsistencia del deudor tributario.**

Consideramos que el concepto bienes que garantizan la subsistencia del deudor puede materializarse, a partir de lo que la propia legislación ha reconocido como indispensable para una subsistencia digna. Tal concepto no es otro que el propio concepto de alimentos al que alude el mismo inciso 3 del artículo 648° del Código Procesal Civil y, que se encuentra desarrollado en el artículo 472° del Código Civil.

Efectivamente, el artículo 472° del Código Civil define el concepto de alimentos, como “lo que es indispensable para el sustento, habitación, vestido, educación, instrucción y capacitación para el trabajo, asistencia médica y psicológica y recreación, según la situación y posibilidades de la familia. También los gastos del embarazo de la madre desde la concepción hasta la etapa de postparto.”

El concepto de alimentos que acoge la legislación civil, no sólo comprende los alimentos como víveres o pertrechos sino que acoge una definición amplia de alimentos como aquellas prestaciones que permiten la subsistencia digna tales como la habitación, vestido, educación, instrucción y capacitación para el trabajo, asistencia médica y psicológica y recreación, necesidades básicas que son el presupuesto indispensable para el desarrollo de la persona humana y el respeto de su dignidad, por lo que guarda exacta correspondencia con lo el contenido esencial del derecho al mínimo existencial que se pretende proteger. Martínez (2002) sostiene que:

La palabra *alimentos* se usa en el lenguaje jurídico para denominar aquella prestación debida a una persona para atender su subsistencia. (...) viene a significar todo lo necesario para las necesidades de la vida. En este sentido, el término trasciende de su acepción en el lenguaje común, referida únicamente a la nutrición, para ampliar su contenido en el campo del Derecho, abarcando todas aquellas prestaciones indispensables para el mantenimiento y desarrollo de la vida del hombre. Por ello, dicho término sólo puede entenderse desde parámetros de necesidad, íntimamente relacionado con la subsistencia y con la propia existencia humana. (p. 32).

En tal sentido, cuando la norma alude a bienes que garantizan la subsistencia se debe entender a todo bien, de titularidad del deudor, que tenga por finalidad solventar y proveerle alimentos, en el sentido jurídico del término, que comprende, el sustento, habitación, vestido, educación, instrucción y capacitación para el trabajo, asistencia médica y psicológica y recreación.

La intangibilidad de estos bienes alcanza tanto a la fuente material de los recursos que permita la subsistencia, sean estos, bienes muebles o inmuebles, como por ejemplo, un inmueble, acciones, derechos de propiedad intelectual, marcas, patentes, etc., así como a los recursos en sí mismos, tales como remuneraciones, pensiones, regalías, dividendos y en general cualquier otro ingreso que perciba el deudor, sólo en caso tenga como finalidad cubrir los alimentos del deudor y siempre hasta el límite que cubra los mismos.

El carácter inembargable, en ese sentido, solo comprenderá aquella porción de la fuente (de ser separable) o de los recursos que estén destinados a satisfacer o proveer los alimentos – en la concepción amplia del término – del deudor y de su familia. Para la cual es necesaria la evaluación de cada caso concreto atendiendo a las particulares situaciones del mismo, así como la realización de un juicio de proporcionalidad y razonabilidad con el deber de contribuir.

En la evaluación de cada caso concreto, cobra especial relevancia lo expresado por el Tribunal Constitucional de Colombia en la Sentencia T-211-11, el sentido que la evaluación del derecho al mínimo existencial desde ser realizado desde una perspectiva cualitativa y no meramente cuantitativa:

2.2.3. Así las cosas, esta Corporación ha reiterado en su jurisprudencia que el mínimo vital es un derecho fundamental ligado estrechamente a la dignidad humana, pues “constituye la porción de los ingresos del trabajador o pensionado que están destinados a la financiación de sus necesidades básicas, como son la alimentación, la vivienda, el vestido, el acceso a los servicios públicos domiciliarios, la recreación, la atención en salud, prerrogativas cuya titularidad es indispensable para hacer efectivo el derecho a la dignidad humana, valor fundante del ordenamiento jurídico constitucional”.

2.2.4 En este orden de ideas, también se ha señalado que el concepto de mínimo vital no se reduce a una perspectiva cuantitativa, sino que, por el contrario, es cualitativo, ya que su contenido depende de las condiciones particulares de cada persona. Así, este derecho no es necesariamente equivalente a un salario mínimo mensual legal vigente y depende del entorno personal y familiar de cada quien. De esta forma, cada persona tiene un

mínimo vital diferente, que depende en últimas del estatus socioeconómico que ha alcanzado a lo largo de su vida. A este respecto, en la sentencia SU-995 de 1999, esta Corporación indicó: “[L]a valoración del mínimo vital del pensionado no es una calificación objetiva, sino que depende de las situaciones concretas del accionante. Por consiguiente, el concepto de mínimo vital no se identifica con el monto de las sumas adeudadas o a “una valoración numérica de las necesidades biológicas mínimas por satisfacer para subsistir, sino con la apreciación material del valor de su trabajo“(…)”.

2.2.5 Ahora bien, como esta Corporación apuntó en la sentencia T – 400 de 2009, aunque existen diferencias cualitativas en torno al mínimo vital, esto no significa que cualquier variación en los ingresos que una persona recibe acarrea una vulneración de este derecho. En efecto, existen cargas soportables, que son mayores cuando una persona tiene mejores ingresos que otras. En este sentido recuerda la Corte que, por estar ligado el mínimo vital a la dignidad humana, y por estar ésta última ligada a su vez a la posibilidad de satisfacer necesidades básicas, entre mayor posibilidad financiera exista para la asunción de estas últimas, menor posibilidad de que se declare la vulneración del mínimo vital en sede de tutela.

(Sentencia T-211-11)

Como advierte acertadamente el Tribunal Constitucional de Colombia, aunque todos los seres humanos somos iguales en dignidad, cada persona tiene un mínimo vital diferente, pues la subsistencia digna depende del status alcanzado por cada persona durante su vida, por lo cual se hace necesario evaluar las cargas de cada persona y la de su familia, así como los ingresos que percibe. Efectivamente, no todos tenemos las mismas cargas económicas para alcanzar el mismo nivel de vida digna, puede ocurrir que un sujeto requiera más recursos en la atención de gastos de salud debido al padecimiento y tratamiento de alguna grave enfermedad, o que requiera un mayor gasto en alimentación o educación debido a la mayor cantidad de número de hijos.

El criterio personal también puede servir como criterio para establecer que en algún caso determinado, la protección de inembargabilidad que otorga la ley de manera absoluta un determinado bien, sobrepasa desproporcionalmente la protección del derecho al mínimo existencial. Sobre ello, el Tribunal Constitucional Español, afirmó en la Sentencia N° 113/1989 que no puede considerarse la intangibilidad de un recurso (en ese caso pensiones) al margen o haciendo una completa abstracción de su cuantía, su origen y las circunstancias personales de los perceptores:

Aunque el perceptor de una prestación de Seguridad Social puede soportar una situación personal de particular necesidad que permita diferenciarlo de los perceptores de cualesquiera otras retribuciones, ello sólo podría justificar un tratamiento legal distinto de las prestaciones de Seguridad Social respecto a otras percepciones en lo que a las limitaciones de la inembargabilidad se refiere, pero no podría justificar, por irrazonable y desproporcionada, la inembargabilidad absoluta de las prestaciones de Seguridad Social al margen y haciendo completa abstracción de su cuantía, su origen y las circunstancias personales de los perceptores. Por tal razón la inconstitucionalidad del art. 22.1 LGSS es igualmente predicable en relación con el art. 14 C.E., al no existir en esa norma causa razonable que justifique las ventajas de las que se benefician, sin límite alguno, los perceptores de prestaciones sociales, ni la posición de desventaja en que se coloca a sus acreedores en relación con quienes lo sean de perceptores de otras retribuciones, subsidios o pensiones.

(Sentencia N° 113/1989)

Al respecto, es importante destacar que el criterio personal ha sido asumido por nuestro ordenamiento jurídico artículo 481° del Código Civil para regular la obligación de alimentos, atendiendo por un lado a las necesidades de quien requiere los alimentos, así como las posibilidades de quien debe darlos, atendiendo a las circunstancias personales.

**Artículo 481.-** Los alimentos se regulan por el juez en proporción a las necesidades de quien los pide y a las posibilidades del que debe darlos, atendiendo además a las circunstancias personales de ambos, especialmente a las obligaciones a que se halle sujeto el deudor.

En ese sentido, ateniendo al carácter cualitativo del derecho al mínimo existencial creemos que el criterio sobre el que debe evaluarse el alcance de la inembargabilidad de los bienes del deudor es un criterio personal o subjetivo, esto es, considerando las circunstancias personales en las que se encuentra el deudor y su familia, tanto para establecer los recursos disponibles como para determinar los alimentos que requiere satisfacer.

En atención a ello, pudiera ocurrir que los bienes inembargables establecidos en los demás incisos del artículo 648° del Código Procesal Civil resulten insuficientes para garantizar la subsistencia digna del individuo, por lo cual lo establecido en el inciso 3 del artículo 648° actúa de manera subsidiaria para extender el carácter inembargable a bienes no cubiertos por los otros incisos. Así, por ejemplo, podría llegarse a extender la

inembargabilidad de la remuneración o la pensión a un porcentaje mayor al previsto en el inciso 6, siempre que se acredite que el primer tramo protegido por el referido inciso resulta insuficiente para cubrir las necesidades básicas del individuo.

Por ello es importante evaluar en cada caso concreto el carácter indispensable de los recursos que pretenden ser embargados por el ejecutor, lo cual requiere considerar por un lado los alimentos que requiere el individuo y su familia para una subsistencia digna, y por otro, la insuficiencia de los recursos que se poseen para satisfacerlos.

Al respecto, el Tribunal Constitucional de Colombia ha señalado en la Sentencia T-211-11, que para acreditar la afectación del mínimo existencial se requiere probar de manera suficiente, rigurosa y contundente: i) que son los únicos ingresos percibidos por el deudor y ii) que la falta de percepción conllevará una situación crítica para la satisfacción de sus necesidades:

2.2.5. (...) Así las cosas, para que la misma procediera en razón a la afectación al mínimo vital, se requeriría que existiera una prueba suficiente, rigurosa y contundente, que mostrara que a pesar de existir una suma financiera razonable para asumir las necesidades básicas, las mismas no pueden ser satisfechas por las excepcionales circunstancias del caso concreto. (...) 2.2.8 Al existir diferentes mínimos vitales, es una consecuencia lógica que haya distintas cargas soportables para cada persona. Para determinar esto, es necesario indicar que entre mayor sea el ingreso de una persona, mayor es la carga que puede soportar y, por ende, la capacidad de sobrellevar con mayor ahínco una variación en el caudal pecuniario que reciba. Por esta razón, esta Corporación ha determinado que los requisitos que deben comprobarse para acreditar la vulneración del mínimo vital, “se resumen en que (i) el salario o mesada sea el ingreso exclusivo del trabajador o pensionado o existiendo ingresos adicionales sean insuficientes para la cobertura de sus necesidad (sic) básicas y que (ii) la falta de pago de la prestación genere para el afectado una situación crítica tanto a nivel económico como psicológico, derivada de un hecho injustificado, inminente y grave”.

Sentencia T-211-11

Ciertamente, para acreditar fehacientemente el carácter esencial de los recursos que se destinan a la subsistencia digna del deudor y de su familia debe acreditarse cuando menos: a) los gastos por alimentos que debe cubrir el deudor tributario y su familia, b) los recursos que percibe el deudor tributario y c) la insuficiencia de los recursos disponibles.

### **3.2.2. Extensión de la garantía de inembargabilidad a los parientes del deudor tributario con los que conforma una unidad familiar.**

Habiendo analizado el aspecto objetivo de la inembargabilidad de los bienes que garantizan la subsistencia del deudor. Es imperativo analizar el alcance del ámbito subjetivo de dicha protección en cuanto a qué se entiende por parientes con los que conforma una unidad familiar, pues como hemos visto el derecho al mínimo existencial no solo protege al individuo sino a su familia, ya que no es concebible una existencia digna si esta no se desarrolla en sociedad, siendo la familia el núcleo básico y esencial de la misma.

En este punto consideramos que el concepto de alimentos nuevamente determina el alcance subjetivo de esta garantía, ya que conforme a nuestro ordenamiento jurídico un sujeto se encontrará en la obligación de proveer la subsistencia de otro, en el marco de la obligación alimentaria que impone la relación familiar. Martínez (2002) sostiene que:

“Si existe algún tipo de relación que justifique plenamente la imposición de una obligación alimentaria es, sin duda, la relación familiar. Entre sus miembros, existe un vínculo tan fuerte socialmente que justifica la imposición por el legislador de deber de mutua colaboración en la tarea de hacer frente a las necesidades de la vida. En este sentido, el grupo familiar más o menos amplio despendiendo de la obligación, se presenta como el espacio que garantiza la subsistencia del individuo, tanto en la primera etapa de su vida, como posteriormente, cuando las vicisitudes de la misma le impidan hacerle frente con sus propios medios. Por ello, es en el seno de la familia donde la ley impone auténticas relaciones obligatorias alimentarias que vinculan a sus miembros, en su calidad de tal y al margen de su voluntad.”

Conforme a ello, el artículo 474° del Código Civil, establece que se deben alimentos recíprocamente entre sí:

1. Los cónyuges
2. Los ascendientes y descendientes.
3. Los hermanos.

La obligación alimentaria entre cónyuges proviene del deber de asistencia mutua establecido el artículo 288° del Código Civil. Cabe precisar que este deber de asistencia

es prestado por los cónyuges según sus respectivas posibilidades y rentas, conforme lo regulado en el artículo 300° del mismo Código, aunque si uno de los cónyuges se dedica exclusivamente al trabajo del hogar y al cuidado de los hijos, la obligación de sostener a la familia recae sobre el otro, sin perjuicio de la ayuda y colaboración que ambos cónyuges se deben en uno y otro campo, conforme lo establece el artículo 291° del mismo Código.

La obligación alimentaria en base a la relación paterno-filial se encuentra sustentada además en el artículo 6° de la Constitución que señala que: “Es un deber y derecho de los padres alimentar, educar y dar seguridad a sus hijos. Es deber y derecho de los padres alimentar, educar y dar seguridad a sus hijos. Los hijos tienen el deber de respetar y asistir a sus padres. Todos los hijos tienen iguales derechos y deberes.”. Conforme a ello, el artículo 235° del Código Civil establece que los padres están obligados a proveer al sostenimiento, protección, educación y formación de sus hijos menores según su situación y posibilidades. Dicho deber también es predicable en igual proporción aun cuando se trate de un hijo extramatrimonial pues todos los hijos tienen iguales derechos. Este derecho se extiende hasta que los hijos puedan valerse por sí mismos, lo que generalmente ha sido entendido hasta que se cumple la mayoría de edad. Sin embargo, la obligación alimentaria del hijo mayor de edad subsiste cuando se encuentre soltero y además se encuentre siguiendo con éxito estudios de una profesión u oficio hasta los 24 años de edad o cuando no se encuentren en aptitud de atender a su subsistencia por causas de incapacidad física o mental debidamente comprobadas, conforme lo establecido en el artículo 424° del Código Civil.

Cabe precisar que la obligación alimentaria entre ascendientes y descendientes no solo comprende a los hijos y a padres, sino que se extiende a los demás ascendientes y descendientes, en tanto se encuentren en un estado de necesidad y se tenga el deber de prestarlos, pues la gradación de la obligación alimentaria entre los descendientes y los ascendientes se establece por el orden en que son llamados a la sucesión legal del alimentista, conforme lo establecido en el artículo 476° del Código Civil.

La obligación alimentaria entre hermanos surge en virtud del parentesco consanguíneo. Sin embargo, en este caso es necesario acreditar el estado de necesidad del alimentista, esto es, que no puede proveer por sí mismo su propia subsistencia.

Ahora bien, el término pariente también incluye a otros sujetos con los que se conforme una unidad familiar, y respecto de los cuales también se tiene una obligación alimentaria. Así ocurre con el caso de los concubinos, o de las instituciones de amparo familiar, como la tutela y la curatela, de acuerdo a lo establecido en el artículo 326°, 526°, 568°, 575° y 576° del Código Civil.

Como vemos, el ámbito subjetivo del inciso 3 del artículo 648° del Código Procesal Civil, debe ser interpretado conjuntamente con las disposiciones civiles relativas a la obligación de prestar alimentos que pudiera tener el deudor tributario, las mismas que desde luego deben ser plena y fehacientemente acreditadas en caso pretenda oponerse como un límite al procedimiento de cobranza coactiva de obligaciones tributarias.

### **3.2.3. Posibilidad de invocar la inembargabilidad en el caso de la subsistencia de personas jurídicas.**

Finalmente, en cuanto al ámbito subjetivo del inciso 3 del artículo 648° del Código Procesal Civil cabe señalar que no es posible aplicar dicha garantía respecto de bienes de titularidad de personas jurídicas, pues la referencia a la subsistencia del obligado y su familia permite establecer que tal concepto sólo es predicable respecto de persona naturales.

Asimismo, si bien las personas jurídicas tienen reconocidos derechos fundamentales, el derecho al mínimo existencial no es un derecho que pueda ser atribuido a las personas jurídicas, como lo ha reconocido la Corte Suprema de Justicia de México en el proceso de amparo en revisión 2237/2009:

Corolario de lo anterior, adicionalmente, es el hecho de que el derecho al mínimo vital no puede alcanzar a las personas jurídicas, en las cuales aplican criterios de diversa naturaleza, así como parámetros constitucionales distintos (...).

(Sentencia recaía en el proceso de amparo en revisión 2237/2009)

Ciertamente, el Tribunal Constitucional ha señalado en la Sentencia N° 905-2001-AA/TC que aun cuando se hubiera afirmado que el reconocimiento de los derechos constitucionales se extiende al caso de las personas jurídicas de derecho privado, ello “no quiere decir que ellos puedan titularizar "todos" los derechos que la Constitución enuncia, pues hay algunos que, por su naturaleza estrictamente personalista, sólo son susceptibles de titularizar por las personas naturales.”.

El derecho al mínimo existencial en tanto su condición de derecho social y de carácter asistencial tiene evidentemente una naturaleza estrictamente personalista que se encuentra íntimamente vinculada con la dignidad de la persona humana, situación que no puede predicarse a la persona jurídica.

Por otro lado, aun cuando pudiera afirmarse que el derecho a la libertad de empresa tiene vinculación con la dignidad de la persona, el ámbito de protección de este derecho no garantiza la subsistencia de una empresa en el mercado, sino su inicio y mantenimiento en condiciones de libertad e igualdad. Ciertamente, sobre el ámbito derecho a la libertad de empresa el Tribunal Constitucional ha afirmado lo siguiente:

“De este modo, cuando el artículo 59.º de la Constitución reconoce el derecho a la libertad de empresa está garantizando a todas las personas una libertad de decisión no sólo para crear empresas (libertad de fundación de una empresa) y, por tanto, para actuar en el mercado (libertad de acceso al mercado), sino también para establecer los propios objetivos de la empresa (libertad de organización del empresario) y dirigir y planificar su actividad (libertad de dirección de la empresa) en atención a sus recursos y a las condiciones del propio mercado, así como la libertad de cesación o de salida del mercado.

En buena cuenta, la Constitución a través del derecho a la libertad de empresa garantiza el inicio y el mantenimiento de la actividad empresarial en condiciones de libertad; así como la actuación, ejercicio o permanencia, en condiciones de igualdad, de la actividad empresarial y los agentes económicos en el mercado y la protección de la existencia de la empresa.”

(Sentencia 03116-2009-PA/TC)

Garantizar la subsistencia de una empresa implicaría que el Estado subsidie la actividad empresarial cuando la misma no ha sido capaz de gestionar su propio mantenimiento, lo cual se encuentra vedado por el rol subsidiario del Estado en este tipo de actividades.

Lo antes expuesto, no quiere decir que el derecho al mínimo existencial no tenga implicancias en la ejecución de obligaciones tributarias de personas jurídicas, pues como hemos visto, puede ocurrir que el patrimonio de la persona jurídica resulte insuficiente para atender el pago de obligaciones tributarias y el pago de obligaciones que se encuentren directamente vinculados con la satisfacción del derecho al mínimo existencial de un sujeto ajeno a la relación jurídica tributaria como pueden ser los trabajadores del deudor tributario o los alimentistas. En este caso, el derecho al mínimo existencial permite privilegiar el pago de este tipo de acreencias frente al crédito tributario. Así, el

artículo 6° del Código Tributario establece que, tratándose del concurso de acreedores, el orden de prelación en el pago del crédito tributario es posterior al pago de remuneraciones y beneficios sociales, aportes al sistema previsional, aportaciones al seguro social y pensiones alimenticias.



## CONCLUSIONES

- El derecho al mínimo existencial es un derecho constitucional implícito en nuestro ordenamiento constitucional que se deriva de la protección de la dignidad de la persona humana, de la igualdad material y del principio de solidaridad que consagran el Estado Social y Democrático de Derecho, que garantiza a todo individuo el goce de condiciones materiales mínimas que le permitan cubrir en forma suficiente a él y a su familia, sus necesidades básicas y esenciales, tales como alimento, vestido, vivienda, educación, salud y recreación, que le permitan disfrutar de una vida digna.
- El derecho al mínimo existencial tiene una dimensión positiva en tanto derecho social de prestación, sobre todo en aquellos casos de individuos que no puedan proveer por sí mismos tales condiciones materiales, lo cual exigirá el desarrollo legislativo correspondiente, así como una dimensión negativa en tanto límite frente a actos que supongan la desposesión o privación de tales condiciones materiales mínimas, de manera que se garantiza la intangibilidad de los recursos que proveen la subsistencia digna del individuo y la de su familia.
- El derecho al mínimo existencial en su dimensión negativa, esto es, como límite a los actos que supongan la desposesión o privación de las condiciones materiales mínimas que garantizan la subsistencia digna del individuo y de su familia, tiene implicancias dinámicas en el ámbito tributario. Ciertamente, el derecho al mínimo existencial, en estrecha relación con los principios constitucionales tributarios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad, constituye un límite a la Potestad Tributaria del Estado, impidiendo que se pueda imponer cargas tributarias sobre aquellos recursos que permitan la subsistencia digna del individuo y la de su familia. En tal sentido, a la luz del derecho al mínimo existencial, el ejercicio de la potestad tributaria sólo se encontrará legitimado constitucionalmente en tanto recaiga sobre una manifestación de riqueza suficiente, esto es, aquella que permita al individuo atender el pago de obligaciones tributarias sin poner en riesgo su propia subsistencia digna y la de su familia, caso contrario el tributo tendrá un

efecto confiscatorio. Cabe precisar que el derecho al mínimo vital como límite a la potestad tributaria no se proyecta de manera homogénea entre todas las personas, toda vez que el derecho al mínimo vital tiene un carácter cualitativo antes que cuantitativo, correspondiendo al legislador adoptar técnicas legislativas más adecuadas para reflejar su consideración en el diseño del tributo, pudiendo recurrirse a figuras como la exención tributaria, las deducciones fiscales u otras técnicas legislativas que permitan liberar o reducir la carga tributaria de un sujeto atendiendo a las circunstancias personales en las que se encuentra de manera que no se ponga en riesgo su subsistencia digna y la de su familia.

- El derecho al mínimo existencial en el ámbito tributario, también se expresa como un límite a la autotutela ejecutiva del Estado. En efecto, aun cuando pudiera llegarse a la conclusión que una determinada obligación tributaria es constitucional y que por tanto es legítimo que la Administración Tributaria exija su cumplimiento, aún en contra de la voluntad del deudor tributario, no puede afirmarse *prima facie* que el procedimiento de cobranza coactiva de tales obligaciones también sea constitucionalmente válido toda vez que, si bien el procedimiento de cobranza coactiva de obligaciones tributarias es expresión de la autotutela ejecutiva y tiene fundamento constitucional en el deber de contribuir, no puede obviarse que el ejercicio de tal facultad tiene como fin último el respeto de la persona humana y la promoción de su dignidad, la cual no solo le confiere legitimidad sino también le impone límites. En tal sentido, si a través del procedimiento de cobranza coactiva de obligaciones tributarias se pretende materializar el deber de contribuir, para lograr el respeto y promoción de la dignidad de la persona humana, dicho procedimiento no puede ser un medio para despojar al ser humano de aquellas condiciones materiales de subsistencia digna que se pretenden asegurar a través de la tributación. En este contexto, cobra especial relevancia la eficacia del derecho al mínimo existencial como límite al procedimiento de cobranza coactiva de obligaciones tributarias.
- En el caso del procedimiento de cobranza coactiva, la tutela del derecho al mínimo existencial no exime ni reduce las obligaciones tributarias, pero sí limita la facultad de recaudación de la Administración Tributaria impidiendo que el

ejecutor pueda afectar determinados bienes del deudor tributario en el desarrollo del procedimiento de cobranza coactiva, los cuales han sido calificados como inembargables por el legislador en el artículo 648° del Código Procesal Civil, norma de desarrollo constitucional del derecho al mínimo existencial. Sin embargo, cabe anotar que no todos los bienes señalados en el artículo 648° del Código Procesal Civil, se encuentran sustentados en el derecho al mínimo existencial, sino que responden a otro fin constitucional, como ocurre con los bienes estatales de uso público, los cuales tienen carácter inalienable conforme con lo establecido en el artículo 73° de la Constitución.

- En concreto, consideramos que sólo los bienes indicados en los incisos 2, 3, 4, 6 y 7 del artículo 648° del Código procesal Civil constituyen una manifestación concreta del derecho al mínimo existencial, en tanto permiten garantizar la subsistencia digna del individuo y su familia. En efecto, el patrimonio familiar se encuentra previsto como un bien inembargable en el inciso 2 del artículo 648° del Código Procesal Civil en concordancia con el artículo 488° del Código Civil que consagra su carácter inalienable e inembargable, pues se procura con ello garantizar un bien indispensable para la subsistencia digna del individuo y su familia, como lo es la morada familiar. Por otro lado, los vehículos, máquinas, utensilios y herramientas indispensables para el ejercicio directo de la profesión, oficio, enseñanza o aprendizaje del obligado, previstos como bienes inembargables en el inciso 4 del referido artículo 648° también son condiciones necesarias para el desarrollo de la persona humana y el respeto de su dignidad, pues permiten el desarrollo intelectual del individuo y realizar trabajo independiente, aspecto que es garantizado el derecho a la libertad de trabajo previsto en el artículo 59° de la Constitución y que tiene íntima vinculación con el derecho al mínimo existencial porque permite a la persona generar los recursos necesarios para proveer su subsistencia y la de su familia. La protección de un porcentaje de las remuneraciones y pensiones prevista en el inciso 6 del artículo 648° del Código Procesal Civil también es una expresión del derecho al mínimo existencial en tanto son el principal y, en la mayoría de los casos, el único medio que le permiten solventar a un individuo sus necesidades básicas esenciales como alimentación, vestido, vivienda, salud, educación y recreación que le permiten asegurar su desarrollo y el respeto de su dignidad. Lo mismo ocurre con las

pensiones alimentarias, previstas como bienes inembargables en el inciso 7 del mencionado artículo 648°, pues su carácter inembargable se encuentra sustentado en su carácter asistencial para quien la recibe, dado que le asegura la satisfacción de sus necesidades vitales ante la imposibilidad de autosatisfacerlas.

- Si bien la protección del patrimonio familiar, de los bienes necesarios para el ejercicio de directo de la profesión u oficio, de las remuneraciones, de las pensiones y de las pensiones alimenticias, permite asegurar al individuo y a su familia los recursos necesarios para solventar sus necesidades básicas y esenciales, tales supuestos no son todos los bienes que pueden asegurar el desarrollo de su personalidad y el respeto de su dignidad. Por ello, el legislador en el inciso 3 del mencionado artículo 648° del Código Procesal Civil ha recurrido a un supuesto que actúa de forma subsidiaria a los demás, ya sea para garantizar bienes distintos a los anteriores o incluso para ampliar la cobertura de intangibilidad de aquellos que inicialmente se encuentra protegidos de manera limitada, estableciendo que constituyen bienes inembargables los alimentos básicos del obligado y de sus parientes con los que conforma una unidad familiar, así como los bienes que resultan indispensables para su subsistencia.
- Consideramos que el inciso 3 del artículo 648° del Código Procesal Civil, actúa como un supuesto subsidiario a los demás bienes inembargables y debe interpretarse en un sentido amplio para comprender a todos aquellos bienes que garanticen la subsistencia del deudor pues recoge en esencia el contenido del derecho al mínimo existencial, en su dimensión negativa, como límite a los actos que supongan la privación o desposesión de las condiciones materiales suficientes que permitan al individuo y a su familia cubrir sus necesidades básicas y esenciales no sólo para garantizar la mera subsistencia física sino una subsistencia digna, siendo estas necesidades básicas la alimentación, vivienda, vestido, salud, educación y recreación.
- El sentido amplio que proponemos para interpretar el inciso 3 del artículo 648° del Código Procesal Civil, referido a los bienes que garantizan la subsistencia del deudor y de su familia, no significa proponer un concepto jurídico indeterminado

a tal punto que reste eficacia a la autotutela ejecutiva que requiere la satisfacción del deber de contribuir, o que conlleve a no considerarlo como un verdadero límite al procedimiento de cobranza coactiva, sino un concepto a partir de lo que nuestro ordenamiento jurídico protege para lograr el desarrollo de la persona humana y el respeto de su dignidad, debiendo evaluarse tanto sus aspectos objetivos como subjetivos.

- En cuanto al aspecto objetivo, consideramos que las necesidades que se consideran indispensables para la subsistencia del deudor y su familia deben ser interpretadas, a partir de lo que la propia legislación ha reconocido como indispensable para una subsistencia digna. Tal concepto no es otro que el propio concepto de alimentos al que alude el mismo inciso 3 del artículo 648° del Código Procesal Civil y, que se encuentra desarrollado en el artículo 472° del Código Civil. Efectivamente, el concepto de alimentos que acoge la legislación civil, no sólo comprende los alimentos como víveres o pertrechos sino que acoge una definición amplia de alimentos como aquellas prestaciones que permiten la subsistencia digna tales como la habitación, vestido, educación, instrucción y capacitación para el trabajo, asistencia médica y psicológica y recreación, necesidades básicas que son el presupuesto indispensable para el desarrollo de la persona humana y el respeto de su dignidad, por lo que guarda exacta correspondencia con el contenido esencial del derecho al mínimo existencial que se pretende proteger. En tal sentido, cuando el inciso 3 del artículo 648° del Código Procesal Civil alude a bienes que garantizan la subsistencia, se debe entender a todo bien, de titularidad del deudor, que tenga por finalidad solventar y proveerle alimentos, en el sentido jurídico del término que comprende, el sustento, habitación, vestido, educación, instrucción y capacitación para el trabajo, asistencia médica y psicológica, así como la recreación.
- La intangibilidad de estos bienes que garantizan la subsistencia del deudor y su familia, alcanza tanto a la fuente material de los recursos que permita la subsistencia, sean estos, bienes muebles o inmuebles, como por ejemplo, un inmueble, acciones, derechos de propiedad intelectual, marcas, patentes, etc., así como a los recursos en sí mismos, tales como remuneraciones, pensiones,

regalías, dividendos y en general cualquier otro ingreso que perciba el deudor, sólo en caso tenga como finalidad cubrir los alimentos del deudor y siempre hasta el límite que cubra los mismos. En tal sentido, el carácter inembargable de un bien solo comprenderá aquella porción de la fuente (de ser separable) o de los recursos que estén destinados a satisfacer o proveer los alimentos – en la concepción amplia del término – del deudor y de su familia.

- El carácter inembargable de un bien al amparo del inciso 3 del artículo 648° del Código Procesal civil, debe evaluarse según el caso concreto y bajo un criterio personal y cualitativo, esto es, considerando las circunstancias personales en las que se encuentra el deudor y su familia, tanto para establecer los recursos disponibles como para determinar los alimentos que requiere satisfacer, dado que el contenido del derecho al mínimo existencial es esencia cualitativo antes que cuantitativo ya que si bien todos los seres humanos somos iguales en dignidad, cada persona tiene un mínimo vital diferente, pues la subsistencia digna depende de las condiciones particulares de cada persona. El criterio personal además se encuentra reconocido en el artículo 481° del Código Civil para regular la obligación de alimentos. La evaluación de la inembargabilidad de un bien también implica un juicio de proporcionalidad y razonabilidad del derecho al mínimo existencial con el deber de contribuir.
- El análisis cualitativo antes mencionado, requiere necesariamente que se evalúe el carácter esencial de los recursos que se destinan a la subsistencia digna del deudor y su familia, por lo que debe evaluarse cuando menos: a) los gastos por alimentos que debe cubrir el deudor tributario y su familia, b) los recursos que percibe el deudor tributario y c) la insuficiencia de los recursos disponibles.
- En cuanto al alcance subjetivo del inciso 3 del artículo 648° del Código Procesal Civil, consideramos que resulta consustancial al derecho al mínimo existencial que no solo se proteja al deudor sino a su familia, ya que no es concebible una existencia digna si esta no se desarrolla en sociedad, siendo la familia el núcleo básico y esencial de la misma. En ese sentido, el ámbito subjetivo del inciso 3 del artículo 648° del Código Procesal Civil, debe ser interpretado conjuntamente con

las disposiciones civiles relativas a la obligación de prestar alimentos que pudiera tener el deudor tributario, las mismas que desde luego deben ser plena y fehacientemente acreditadas en caso pretenda oponerse como un límite al ejecutor coactivo.

- Finalmente, en cuanto al ámbito subjetivo del inciso 3 del artículo 648° del Código Procesal Civil cabe señalar que no es posible aplicar dicha garantía respecto de bienes de titularidad de personas jurídicas, pues la referencia a la subsistencia del obligado y su familia permite establecer que tal concepto sólo es predicable respecto de persona naturales. Asimismo, si bien las personas jurídicas tienen reconocidos derechos fundamentales, el derecho al mínimo existencial por su carácter personalísimo y asistencial, no es un derecho que pueda ser atribuido a las personas jurídicas. Lo antes expuesto, no quiere decir que el derecho al mínimo existencial no tenga implicancias en la ejecución de obligaciones tributarias de personas jurídicas, pues como hemos visto, puede ocurrir que el patrimonio de la persona jurídica resulte insuficiente para atender el pago de obligaciones tributarias y el pago de obligaciones que se encuentren directamente vinculados con la satisfacción del derecho al mínimo existencial de un sujeto ajeno a la relación jurídica tributaria como pueden ser los trabajadores del deudor tributario o los alimentistas. En este caso, el derecho al mínimo existencial permite privilegiar el pago de este tipo de acreencias frente al crédito tributario. Así, el artículo 6° del Código Tributario establece que tratándose del concurso de acreedores, el orden de prelación en el pago del crédito tributario es posterior al pago de remuneraciones y beneficios sociales, aportes al sistema previsional, aportaciones al seguro social y pensiones alimenticias.

## **REFERENCIAS**

- Carmona, E. (2006). Los derechos sociales de prestación y el derecho a un mínimo vital. En: Nuevas Políticas Públicas: Anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas, Nº. 2, Instituto Andaluz de Administración Pública, p. 172-197. Recuperado de: [http://www.juntadeandalucia.es/institutodeadministracionpublica/anuario/articulo/s/descargas/02\\_EST\\_05\\_carmona.pdf](http://www.juntadeandalucia.es/institutodeadministracionpublica/anuario/articulo/s/descargas/02_EST_05_carmona.pdf)

- Carmona, E. (2012). El derecho a un mínimo vital con especial referencia a la Constitución Española de 1978. Chile: *Estudios internacionales: Revista del Instituto de Estudios Internacionales de la Universidad de Chile* (172), p. 61-85.
- Danós, J. (1995). El procedimiento de cobranza coactiva como manifestación de la potestad de la administración pública de ejecución forzosa de sus actos. En *Revista Themis*. Segunda época 2, N° 32, Lima, 1995, p. 45
- Danós, J. (2006) El principio constitucional de no confiscatoriedad. En: Danos, J. (Coord.). *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Lima, Palestra Editores. p. 135-167.
- Dromi, J. (1997). *Derecho administrativo*. Buenos Aires: Ciudad Argentina.
- Fernández, J. (2006). La capacidad contributiva. En: Danós, J. (Coord.). *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Lima, Palestra Editores. p. 169-196.
- Gamba, C. (2006). Capacidad económica y jurisprudencia del Tribunal Constitucional. En: Danós, J. (Coord.). *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Lima, Palestra Editores. p. 197-215.
- Gamba, C. (2009). Los principios constitucionales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. En: Yacolca, D. (Coord.) *Derecho Tributario*. Lima, Editorial Grijley. p. 33-54.
- García de Enterría, E. & Fernández, T. (2006). *Curso de derecho administrativo*, Tomo I. Lima, Palestra Editores.
- García, F. (2002). *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*. Madrid, Dickinson.
- García, M. (2009). El principio de capacidad contributiva. En: Yacolca, D. (Coord.) *Derecho Tributario*. Lima, Editorial Grijley. p. 55-77.
- Gordillo, A. (1979). *Tratado de derecho administrativo*. Buenos Aires: Macchi.
- Huamaní Cueva, R. (2009). *Código Tributario comentado*. Lima: Jurista Editores.
- Hinostroza, A. (2010). *Comentarios al Código Procesal Civil*. T. III. Lima, Idemsa.
- Landa, C. (2006). Los principios constitucionales tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional. En: Danós, J. (Coord.). *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Lima, Palestra Editores. p. 37-50.
- Marín-Barnuevo, F. (1996). *La protección del mínimo existencial en el ámbito del I.R.P.F.* Madrid, Colex.
- Martín Queralt, J. (2000). *Curso de derecho financiero y tributario*. Madrid: Tecnos.
- Martínez, N. (2002). *La obligación legal de alimentos entre parientes*. Madrid, La Ley.

- Morón Urbina, J. (2009). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Moreano, C. (2015) Algunos alcances sobre la facultad coactiva de la Administración Tributaria En: *El procedimiento de cobranza coactiva. Ensayos sobre la vigencia de los derechos y garantías de los administrados*. Lima, Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero.
- Tenorio, P. (2011). El Tribunal Constitucional, la cláusula del estado social, los derechos sociales y el derecho a un mínimo vital digno en la República Federal Alemana. En: *Estudios de Deusto: revista de la Universidad de Deusto*, Vol. 59, N°. 2, p. 127-167. Recuperado de: <http://revista-estudios.revistas.deusto.es/article/view/282>
- Tirado Barrera, J. (2006). *Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva: estudio y documentación sobre la ejecución de los actos administrativos según la Ley No. 26979, de Procedimiento de Ejecución Coactiva, modificada por las Leyes N°s. 28165 y 28892, y de la Ley N° 27444, del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Jurista Editores.
- Wolfgang, I. (2015). Dignidad (de la persona) humana, mínimo existencial y justicia constitucional. Algunas aproximaciones y algunos desafíos. En M. Carbonell, Miguel, H. Fix-Fierro, L. González y D. Valadés(coord.), *Estado Constitucional, Derechos Humanos, Justicia y Vida Universitaria. Estudios en homenaje a Jorge Carpizo. Derechos Humanos*, Tomo V, Vol. 2. México: Universidad Nacional Autónoma de México. (p. 613-632). Recuperado de: <http://bibliohistorico.juridicas.unam.mx/libros/8/3977/29.pdf>

## BIBLIOGRAFÍA

- Alexy, R. (2008). *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Bastida Freijedo, F. (2004). *Teoría general de los derechos fundamentales en la Constitución española de 1978*. Madrid: Tecnos.
- Borrero Moro, C. (2011). *Los derechos fundamentales de los contribuyentes en la fiscalización tributaria*. Lima: Pacífico Editores.
- Bravo Cucci, J., Gamba Valega, C., & Yacolca Estares, D. (2010). *Introducción al derecho financiero y tributario*. Lima: Jurista Editores.
- Bravo Cucci, J.; Robles Moreno, C.; Ruiz de Castilla Ponce de León, F. & Villanueva Gutiérrez, W. (2005). *Código Tributario. Doctrina y comentarios*. Lima: Instituto Pacífico.
- Danós Ordóñez, J. & Zegarra Valdivia, D. (1999). *El procedimiento de ejecución coactiva*. Lima: Gaceta Jurídica Editores.
- Díez-Picazo, L. (2005). *Sistema de derechos fundamentales*. Madrid: Civitas.
- Dromi, J. (1997). *Derecho administrativo*. Buenos Aires: Ciudad Argentina.
- Garrido Falla, F., Palomar Olmeda, A., & Losada González, H. (2005). *Tratado de derecho administrativo*. Madrid, España: Tecnos.
- Hinostroza Mínguez, A. (1995). *El procedimiento coactivo*. Lima: Librería y Ediciones Jurídicas.
- Huamaní Cueva, R. (2007). *Código tributario comentado*. Lima: Jurista Editores.
- Landa Arroyo, C. (2010). *Los derechos fundamentales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Lima, Palestra Editores.
- Martínez Lago, M. & García de la Mora, L. (2008). *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Iustel.
- Montestruque Rosas, K. (2012). La no ejecutoriedad de los actos administrativos tributarios. *Análisis Tributario*, XXV (229), 19-21.
- Morón Urbina, J. (2005). La suspensión de la cobranza coactiva por la interposición de la demanda contencioso administrativa: una apreciación constitucional. *Actualidad jurídica* (142), 13-17.
- Morón Urbina, J. (2009). *Comentarios a la ley del procedimiento administrativo general*. Lima: Gaceta Jurídica.

- Pedreschi Garcés, W. (2005). Mecanismos de impugnación o cuestionamiento de irregularidades en los procedimientos de ejecución coactiva. *Actualidad jurídica* (142), 23-26.
- Pedreschi Garcés, W. (2006). Breves notas sobre el tratamiento actual del procedimiento de ejecución coactiva de las obligaciones no tributarias de competencia de la administración pública. *Derecho & Sociedad* (26), 268-277.
- Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Tejerizo López, J. & Casado Ollero, G. (2014). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Editorial Tecnos.
- Quiñones, Guillermo; R., Gustavo; Silbert, S. & Velasquez, C. (1975). *El cobro coactivo y medidas cautelares en sede administrativa y su compatibilización con el ordenamiento constitucional*. Buenos Aires, CIET.
- Rubio Correa, M. (2013). *La interpretación de la Constitución según el Tribunal Constitucional*. Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Sotelo Castañeda, E. (1996). Algunas reflexiones sobre el procedimiento de cobranza coactiva de tributos. *Themis* (34), 231-241.
- Tirado Barrera, J. (2002). Los límites de la tutela cautelar en el procedimiento coactivo. *Revista Jurídica del Perú* (30), 41-59.
- Tirado Barrera, J. (2006). *Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva: estudio y documentación sobre la ejecución de los actos administrativos según la Ley No. 26979, de Procedimiento de Ejecución Coactiva, modificada por las Leyes N°s. 28165 y 28892, y de la Ley N° 27444, del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Jurista Editores.