



Tribunal Fiscal

Nº 05276-3-2005

EXPEDIENTE Nº : 7501-05
INTERESADO : PATRICIA LIDIA ÁVILA WESTON
ASUNTO : Queja
PROCEDENCIA : Piura
FECHA : Lima, 24 de agosto de 2005

VISTA la queja interpuesta por **PATRICIA LIDIA ÁVILA WESTON** contra la actuación del ejecutor coactivo de la Intendencia Regional Piura de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, por haber emitido las Resoluciones Coactivas N.ºs. 0830070026239 y 0830070026162, que ordenaron trabar medida cautelar previa de embargo en forma de retención, disponiendo que se entregue el monto retenido para su consignación.

CONSIDERANDO:

Que la quejosa alega que la medida cautelar previa trabada en forma de retención sobre sus fondos, no resulta aplicable por contener un mandato de pago sobre una deuda que no es exigible coactivamente;

Que agrega que mediante las resoluciones coactivas materia de queja se ha dispuesto que se gire el cheque en moneda nacional a nombre de SUNAT/BANCO DE LA NACIÓN, de lo que se concluye que la supuesta medida cautelar no es tal, constituyendo por el contrario la ejecución del embargo, por lo que debe dejarse sin efecto;

Que además, señala que dicha medida estaría afectando derechos fundamentales contemplados en la Constitución Política del Perú, como es su derecho a trabajar libremente, puesto que la deja sin capital de trabajo, siendo su único medio para poder seguir generando ingresos y así poder sustentar a su familia y cumplir con sus obligaciones;

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 155º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N.º 135-99-EF, el recurso de queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en dicho código;

Que el asunto materia de controversia está referido a determinar si la entrega de fondos del deudor tributario realizada por un tercero mediante cheque certificado o de gerencia a la orden del Banco de la Nación o de la Administración Tributaria para su depósito en consignación, supone la ejecución de la medida cautelar previa de embargo trabada en forma de retención sobre tales fondos;

Que al respecto, existen dos interpretaciones, una primera, según la cual la entrega de fondos del deudor tributario realizada por un tercero mediante cheque certificado o de gerencia emitido a la orden del Banco de la Nación para su consignación o emitido a nombre de la Administración Tributaria, supone la ejecución de la medida cautelar previa de embargo en forma de retención trabada sobre tales fondos en los términos expuestos en el artículo 56º del Código Tributario, y una segunda, que ha sido adoptada según el Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de reunión de Sala Plena N.º 2005-29 del 19 de agosto de 2005, que considera que la entrega de fondos del deudor tributario realizada por un tercero mediante cheque certificado o de gerencia emitido a la orden del Banco de la Nación para su consignación, no supone la ejecución de la medida cautelar previa de embargo en forma de retención trabada sobre tales fondos, precisándose además, que si dicho cheque se gira a la orden de la Administración Tributaria y ésta deposita los fondos en consignación en el Banco de la Nación y no los imputa a la deuda tributaria, ello no supone la ejecución de la citada medida cautelar;

Que el referido criterio ha sido adoptado por este Tribunal por los fundamentos siguientes:



Tribunal Fiscal

Nº 05276-3-2005

"En el artículo 56º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo No. 135-99-EF y modificado por el Decreto Legislativo Nº 953, se habilita a la Administración Tributaria a adoptar medidas cautelares antes del procedimiento coactivo y para asegurar el pago de la deuda tributaria (denominadas por ley medidas cautelares previas), cuando el comportamiento del deudor tributario amerite la imposición de dicha medida de acuerdo a las causales previstas en el citado artículo o existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa.

El cuarto párrafo del mencionado artículo indica que las medidas cautelares trabadas antes del inicio del procedimiento de cobranza coactiva, salvo las que recaen en bienes perecederos, únicamente podrán ser ejecutadas luego de iniciado dicho procedimiento y vencido el plazo a que se refiere el primer párrafo del artículo 117º, siempre que se cumpla con las formalidades establecidas en el Título II del Libro Tercero de dicho código.

De lo señalado en el artículo 56º se advierte que cuando se adopten medidas cautelares previas éstas no podrán ser ejecutadas mientras no se inicie el procedimiento de ejecución coactiva, es decir, mientras la deuda no tenga la calidad de deuda exigible.

Lo anterior se sustenta en que las medidas cautelares previas a favor de la Administración Tributaria aseguran la eventual ejecución futura de una deuda que puede tomarse en exigible, a diferencia de las medidas cautelares que adopta la Administración Tributaria en el curso de un procedimiento de cobranza coactiva las cuales garantizan la ejecución de la deuda cuando ésta adquirió la calidad de exigible, resultando coherente con dicha distinción que en el marco del procedimiento de cobranza coactiva se ejecuten las medidas cautelares para materializar el pago de la deuda tributaria exigible.

El embargo es un tipo de medida cautelar y según Carnelutti es "el acto procesal consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la realización forzosa de entre los que posee el deudor, en su poder o en el de terceros, fijando su sometimiento a la ejecución, y que tiene como contenido una intimación al deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto dirigido a sustraer los bienes determinados y sus frutos a la garantía del crédito"¹. En un procedimiento ejecutivo, el embargo es el acto que permite determinar qué bienes de entre los que forman el patrimonio del deudor responderán de la ejecución forzosa de una deuda exigible.

En el curso del procedimiento de cobranza coactiva, el numeral 4 del literal a) del artículo 118º del citado Código Tributario, habilita al ejecutor coactivo a ordenar, entre otras formas de embargo, el de retención sobre los bienes, valores y fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia y otros, así como sobre los derechos de crédito de los cuales el deudor tributario sea titular, que se encuentren en poder de terceros, señalando que la medida cautelar podrá ejecutarse mediante la diligencia de toma de dicho o notificando al tercero, a efectos que se retenga el pago a la orden de la Administración Tributaria, encontrándose el tercero en ambos casos, obligado a poner en conocimiento del ejecutor coactivo la retención o la imposibilidad de ésta.

Agrega el citado numeral que la medida se mantendrá por el monto que el ejecutor coactivo ordenó retener al tercero y hasta su entrega a la Administración Tributaria.

De lo indicado en el numeral 4 se aprecia que el embargo en forma de retención de fondos durante el procedimiento de cobranza coactiva se manifiesta como una actividad procedimental compleja cuyos

¹ CARNELUTTI : Instituciones del proceso civil, citado por SOPENA GIL, Jordi, En: El Embargo de dinero por deudas tributarias. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas S.A. 1993. pág. 70



Tribunal Fiscal

Nº 05276-3-2005

actos (notificación al tercero de la Resolución Coactiva que ordena el embargo, el acta de toma de dicho del tercero sobre la existencia de fondos para efectos de que se retenga el pago a la orden de la Administración Tributaria, la comunicación del tercero sobre la retención o la imposibilidad de ésta) aparecen articulados en orden a un fin único y a cuya consecución coadyuvan, cual es la entrega de los fondos del deudor tributario a la Administración, vale decir, a la sustracción de los bienes del patrimonio del deudor tributario a favor de la Administración Tributaria, para su imputación a una deuda tributaria exigible coactivamente.

Distinto es el caso de las medidas cautelares previas, las cuales garantizan una deuda que aún no deviene en exigible coactivamente, por lo que no pueden conllevar la transferencia de fondos del patrimonio del administrado a favor del acreedor tributario, ni la imputación a una deuda no exigible coactivamente.

Por consiguiente, tratándose de medidas cautelares previas de embargo de forma de retención no cabe la entrega de los fondos del administrado a la Administración Tributaria para su imputación a la deuda tributaria, cuando el cuarto párrafo del artículo 56º del Código impide la ejecución de dicha medida antes del inicio de la cobranza coactiva, vale decir, antes que la deuda tributaria adquiera la calidad de deuda exigible.

Expuesto lo anterior, corresponde establecer si con la entrega que realiza un tercero de los fondos del deudor tributario mediante cheque girado a la orden del Banco de la Nación para su depósito en consignación, se ejecuta la medida cautelar previa en forma de retención sobre tales fondos.

Si la Administración está habilitada para ordenar un embargo en forma de retención también lo está para elegir un depositario distinto al tercero que originalmente posee los fondos del deudor tributario, pudiendo ordenar a éste que deposite en consignación los fondos del deudor tributario en el Banco de la Nación, en cuyo caso la entrega de los fondos mediante cheque girado a la orden del Banco de la Nación no supone la ejecución de la medida cautelar previa, manteniéndose la misma cuando los fondos se encuentran depositados en el citado Banco y teniéndose por ejecutada dicha medida cuando se entreguen tales fondos a la Administración Tributaria para su imputación a la deuda tributaria.

En efecto, cuando se transfieren fondos mediante el giro de un cheque a la orden del Banco de la Nación para su depósito en consignación, éste banco abona en una cuenta los fondos depositados mediante cheque previa conformidad de su canje. Durante el tiempo que los fondos se encuentren consignados en depósito administrativo en el Banco de la Nación², tales fondos devengarán un interés legal³.

Mientras los fondos depositados en consignación garantizan a favor de la Administración Tributaria la eventual ejecución futura de una deuda que puede tomarse en exigible y no haya imputación sobre deuda alguna, los fondos así como los intereses que se devenguen son de titularidad del administrado. Consecuentemente si la deuda no deviene en exigible y vencen los plazos máximos de caducidad de la medida cautelar previa, la Administración Tributaria deberá levantar la medida y ordenará la devolución de los fondos conjuntamente con sus intereses al administrado.

² El literal h del artículo 8º del Estatuto del Banco de la Nación, aprobado por Decreto Supremo Nº 07-94-EF y modificado por el Decreto de Urgencia Nº 39-2002, señala que el Banco de la Nación tiene entre sus facultades: "Recibir en consignación y custodia todos los depósitos administrativos y judiciales".

³ Mediante la Circular Nº 006-2003-EF/90, publicada el 26 de marzo de 2003, el Banco Central de Reserva establece la tasa de interés aplicable a los depósitos administrativos y judiciales en el Banco de la Nación



Tribunal Fiscal

Nº 05276-3-2005

Es bajo este orden de ideas que se establece que cuando el deudor tributario obtuviera resolución favorable con anterioridad al vencimiento de los plazos máximos de caducidad la Administración Tributaria levantará la medida cautelar previa, ordenando la devolución de los fondos afectados en el Banco de la Nación, de conformidad con lo señalado en el segundo párrafo del numeral 1 del artículo 57º del Código.

En cuanto a la ejecución de las medidas cautelares previas, el cuarto párrafo del artículo 56º es claro al señalar que las medidas cautelares trabadas antes del inicio del procedimiento de cobranza coactiva, únicamente podrán ser ejecutadas luego de iniciado dicho procedimiento y vencido el plazo a que se refiere el primer párrafo del artículo 117º, siempre que se cumpla con las formalidades establecidas en el Título II del Libro Tercero de este Código, y en la misma línea precisa el tercer párrafo del numeral 1 el artículo 57º que en el caso que la deuda tributaria se torne exigible coactivamente de acuerdo a lo señalado en el artículo 115º antes del vencimiento de los plazos máximos de caducidad, se iniciará el procedimiento de Cobranza Coactiva convirtiéndose la medida cautelar a definitiva.

De tales dispositivos se infiere que la ejecución de la medida cautelar previa de embargo en forma de retención, esto es, la entrega o transferencia de los fondos del deudor tributario a la Administración Tributaria para su respectiva imputación a la deuda tributaria, sólo podrá ser ordenada cuando ésta devenga en exigible, en el curso de un procedimiento de cobranza coactiva, vencido el plazo de siete días señalado en el artículo 117º y con posterioridad al mandato de conversión de la medida previa en definitiva ordenado por la Administración Tributaria.

Por tanto, si hasta el momento de la entrega de los fondos a la Administración Tributaria para su imputación a la deuda tributaria exigible, tales fondos y los intereses devengados son de titularidad del administrado, la sola entrega en consignación de los fondos a favor del Banco de la Nación no supone la ejecución de la medida cautelar previa de embargo en forma de retención trabada sobre los mismos."

Que adicionalmente se especificó que:

"Si el cheque certificado o de gerencia se emite a la orden de la Administración Tributaria y esta deposita los fondos del deudor tributario en consignación en el Banco de la Nación, ello no supone la ejecución de la medida cautelar mientras tales fondos permanezcan depositados en consignación y no sean imputados a deuda tributaria alguna, pues los fondos e intereses devengados son de titularidad del administrado. En tal supuesto, la medida cautelar se tendrá por ejecutada cuando los fondos se transfieran a favor de la Administración Tributaria para su imputación a la deuda tributaria.

La Administración Tributaria, al igual que en el caso en que el cheque se emite a favor del Banco de la Nación, mantendrá la medida cautelar sin imputar los fondos depositados en el Banco de la Nación a deudas tributarias no exigibles, reconociendo el interés que corresponda al contribuyente y, de ser el caso, levantará la medida cautelar previa en los supuestos legalmente establecidos o procederá a ejecutarla previo cumplimiento de los requisitos de ley."

Que es preciso indicar que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido por el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2002-10 del 17 de setiembre de 2002, en base a la cual se emite la presente resolución;

Que en virtud a lo expuesto, al haberse dispuesto mediante las resoluciones materia de la presente queja, que se entregue el monto retenido a efecto de proceder a su consignación en el Banco de la Nación, la Administración ha actuado conforme a ley, por lo que no resulta amparable la queja interpuesta;



Tribunal Fiscal

Nº 05276-3-2005

Que conforme a lo indicado en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2005-29 del 19 de agosto de 2005, el acuerdo adoptado se ajusta a lo previsto en el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, por lo que corresponde que se emita la resolución de observancia obligatoria, disponiendo su publicación en el diario oficial "El Peruano";

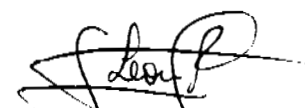
Con las vocales León Pinedo, Pinto de Aliaga a quien se llamó a completar Sala e interviniendo como ponente el vocal Arispe Villagarcía.

RESUELVE:

1. Declarar **INFUNDADA** la queja interpuesta.
2. Declarar que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

"La entrega de fondos del deudor tributario realizada por un tercero mediante cheque certificado o de gerencia emitido a la orden del Banco de la Nación para su consignación, no supone la ejecución de la medida cautelar previa de embargo en forma de retención trabada sobre tales fondos. Asimismo, si dicho cheque se gira a la orden de la Administración Tributaria y ésta deposita los fondos en consignación en el Banco de la Nación y no los imputa a la deuda tributaria, ello no supone la ejecución de la citada medida cautelar."

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.


LEÓN PINEDO
VOCAL PRESIDENTE


ARISPE VILLAGARCÍA
VOCAL


PINTO DE ALIAGA
VOCAL


Moreano Valdivia
Secretario Relator
AV/ca/mpe.