



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

"DECENIO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN EL PERÚ"  
"AÑO DE LA UNIÓN NACIONAL FRENTE A LA CRISIS EXTERNA"

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2009-12

TEMA : DETERMINAR EL PLAZO EN EL QUE LA ADMINISTRACIÓN DEBE DAR CUMPLIMIENTO AL MANDATO DEL TRIBUNAL FISCAL, CUANDO ÉSTE ORDENE LA DEVOLUCIÓN DEL DINERO EMBARGADO EN FORMA DE RETENCIÓN E IMPUTADO A LAS CUENTAS DEUDORAS DEL CONTRIBUYENTE EN LOS CASOS EN QUE SE DETERMINE QUE EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA ES INDEBIDO Y SE DECLARE FUNDADA LA QUEJA.

FECHA : 27 de agosto de 2009  
HORA : 12:05 m.  
LUGAR : Calle Diez Canseco N° 258 Miraflores

ASISTENTES : Ana María Cogorno P. Carlos Moreano V. Marina Zelaya V.  
Renée Espinoza B. Mariella Casalino M. Cristina Huertas L.  
Raúl Queña D. Gabriela Márquez P. Caridad Guarniz C.  
Lourdes Chau Q. Sergio Ezeta C. Marco Huamán S.  
Elizabeth Winstanley P. José Martel S. Silvia León P.  
Doris Muñoz G. Licette Zúñiga D. Zoraida Olano S.

NO ASISTENTES : Rosa Barrantes T. (onomástico: fecha de votación)  
Juana Pinto de A. (vacaciones: fecha de votación)  
Ada Flores T. (vacaciones: fecha de votación)

I. ANTECEDENTES:

Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

II. AGENDA:

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos, el acuerdo adoptado y su fundamento, tal como se detalla en el cuadro que se transcribe a continuación, siendo la decisión adoptada la siguiente:

***"Cuando el Tribunal Fiscal ordene la devolución del dinero embargado en forma de retención e imputado a las cuentas deudoras del contribuyente en los casos en que declare fundada la queja al haberse determinado que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido, la Administración debe expedir la resolución correspondiente en el procedimiento de cobranza coactiva y poner a disposición del quejoso el monto indebidamente embargado así como los intereses aplicables, en un plazo de diez (10) días hábiles, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 156° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953.***

**El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano”.**

*[Handwritten signatures and initials]*

TEMA:

DETERMINAR EL PLAZO EN EL QUE LA ADMINISTRACIÓN DEBE DAR CUMPLIMIENTO AL MANDATO DEL TRIBUNAL FISCAL, CUANDO ÉSTE ORDENE LA DEVOLUCIÓN DEL DINERO EMBARGADO EN FORMA DE RETENCIÓN E IMPUTADO A LAS CUENTAS DEUDORAS DEL CONTRIBUYENTE EN LOS CASOS EN QUE SE DETERMINE QUE EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA ES INDEBIDO Y SE DECLARE FUNDADA LA QUEJA.

PROPUESTA 1	PROPUESTA 2	PROPUESTA 3	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2
<p>Quando el Tribunal Fiscal ordene la devolución del dinero embargado en forma de retención e imputado a las cuentas deudoras del contribuyente en los casos en que declare fundada la queja al haberse determinado que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido, la Administración debe expedir la resolución correspondiente en el procedimiento de cobranza coactiva y poner a disposición del quejoso el monto indebidamente embargado así como los intereses aplicables, en un plazo de diez (10) días hábiles, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 156° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953.</p>	<p>Quando el Tribunal Fiscal ordene la devolución del dinero embargado en forma de retención e imputado a las cuentas deudoras del contribuyente en los casos en que declare fundada la queja al haberse determinado que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido, la Administración debe expedir la resolución correspondiente en el procedimiento de cobranza coactiva y poner a disposición del quejoso el monto indebidamente embargado así como los intereses aplicables, dentro del plazo previsto por el numeral 3) del artículo 132° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444.</p>	<p>Quando el Tribunal Fiscal ordene la devolución del dinero embargado en forma de retención e imputado a las cuentas deudoras del contribuyente en los casos en que declare fundada la queja al haberse determinado que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido, la Administración deberá dar cumplimiento del quejoso al dicho mandato, poniendo a disposición del quejoso el monto indebidamente embargado así como los intereses aplicables, toda vez que para su ejecución no es necesaria la emisión de una resolución de cumplimiento al amparo del artículo 156° del Código Tributario, ni de dictámenes, peritajes, informes y similares de acuerdo con lo previsto por el numeral 3) del artículo 132° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, ni el inicio de un procedimiento independiente al coactivo.</p>	<p>El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.</p>	<p>El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.</p>
Vocales				
Dra. Olano	X		X	
Dra. Cогorno	X <sup>(2)</sup>		X	
Dra. Barrantes	(vacaciones)	(vacaciones)	(vacaciones)	(vacaciones)
Dr. Moreano	X <sup>(2)</sup>		X	
Dra. Zelaya	X		X	
Dra. Espinoza	X		X	
Dra. Pinto	(vacaciones)	(vacaciones)	(vacaciones)	(vacaciones)
Dra. Casalino		X	X	
Dra. Huertas		X	X	
Dr. Queuña	X		X	
Dra. Flores	(vacaciones)	(vacaciones)	(vacaciones)	(vacaciones)
Dra. Márquez	X <sup>(1)</sup>		X	
Dra. Guarniz	X		X	
Dra. Chau			X	
Dr. Ezeta	X		X	
Dr. Huamán	X		X	
Dra. Winstanley	X		X	
Dr. Martel	X		X	
Dra. León	X		X	
Dra. Muñoz	X		X	
Dra. Zuñiga	X		X	
Total	12/ 1 <sup>(1)</sup> / 2 <sup>(2)</sup>	2	1	18

NOTA: Fundamentos (1) y (2) ver página siguiente.

*Handwritten signatures and initials:*  
 Top right: *RE*  
 Middle right: *M N J E M E*  
 Bottom right: *ca sy d x ey rca J*

## FUNDAMENTOS

### (1) VOTO EN DISCORDIA EN PARTE:

No debe considerarse la devolución de intereses, por los siguientes fundamentos:

*"De acuerdo al artículo 38° del Código Tributario:*

*"Las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, en el período comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva, de conformidad con lo siguiente:*

*a) Tratándose de pago indebido o en exceso que resulte como consecuencia de cualquier documento emitido por la Administración Tributaria, a través del cual se exija el pago de una deuda tributaria, se aplicará la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33°.*

*b) Tratándose de pago indebido o en exceso que no se encuentre comprendido en el supuesto señalado en el literal a), la tasa de interés no podrá ser inferior a la tasa pasiva de mercado promedio para operaciones en moneda nacional (TIPMN), publicada por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones el último día hábil del año anterior multiplicada por un factor de 1.20.*

*Los intereses se calcularán aplicando el procedimiento establecido en el artículo 33°.*

*(...)"*

*Como se aprecia el citado artículo regula los casos de pagos realizados indebidamente o en exceso, es decir, pagos respecto de los cuales existe una verificación por parte de la Administración de que se trata de pagos que no debieron realizarse al no verificarse la existencia de obligación tributaria (indebidos) o pagos que han sido efectuados por montos mayores a la referida obligación tributaria (en exceso) y respecto de los que procede su devolución al administrado al amparo del citado artículo 38°.*

*Situación distinta a los casos de retenciones indebidas efectuadas por la Administración dentro de un procedimiento coactivo cuya devolución es ordenada por este Tribunal, en los que no se verifica la obligación tributaria por lo que el pago realizado podría ser debido, siendo que su devolución obedece a la inobservancia del procedimiento en el cobro. En otras palabras, la calificación de "indebido" respecto de retención en los casos de cobranza coactiva está referida al procedimiento o actos de la Administración no arreglados a ley, y, tratándose del artículo 38° del Código Tributario tal calificación está referida estrictamente a la relación del pago efectuado con relación a la obligación tributaria misma.*

*Como es de verse, el artículo 38° del Código Tributario se encuentra referido a supuestos distintos a los casos de devolución de retenciones indebidas efectuadas por la Administración, por lo que no podría considerarse como norma aplicable que faculte a este Tribunal a ordenar a la Administración el pago de intereses.*

*Asimismo, es pertinente señalar que conforme al Acta de Reunión de Sala Plena 2008-28, la facultad que tendría este Tribunal para ordenar la devolución de los importes retenidos en forma indebida por la Administración en un procedimiento de cobranza coactiva se sustenta en el numeral 5 del artículo 101° del Código Tributario que prevé la facultad de este Colegiado de resolver quejas, entendiendo que es una facultad implícita a la naturaleza de la queja como remedio procesal ante la afectación o posible vulneración de los derechos o intereses del deudor tributario, a efecto de corregir las actuaciones de la Administración, en ese entendido dicha facultad estaría orientada a restituir lo indebidamente retenido, sin embargo, no facultaría a este Tribunal a ordenar la devolución considerando intereses por el uso del dinero, los cuales tendrían ya un efecto resarcitorio.*

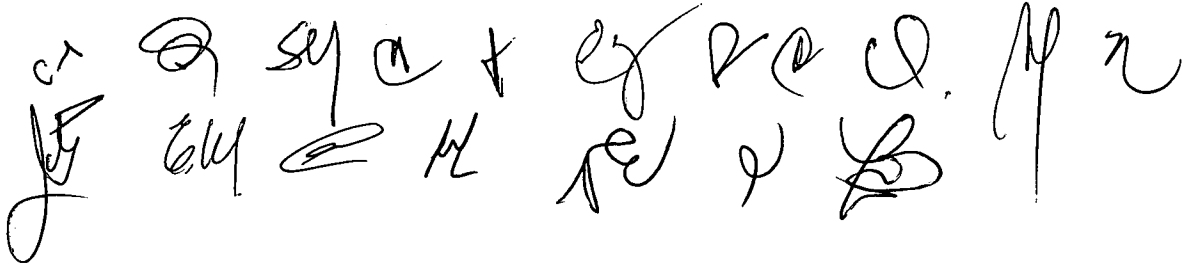
*Como se ha señalado, no existe en el Código Tributario norma alguna en virtud de la cual este Colegiado pueda considerar que se encuentra dentro de sus facultades el ordenar a la Administración la devolución de intereses en los casos que se efectúen la imputación de las retenciones indebidas como consecuencia de un procedimiento de cobranza no arreglada a ley, sin perjuicio que el deudor que se considere afectado con los actos de la Administración pueda accionar en otra vía el pago de los intereses respectivos conforme a lo normado en el artículo 1242° del Código Civil.*



Es de resaltar que sucede lo contrario con la devolución del importe indebidamente retenido por la Administración, lo que resulta ser una consecuencia del fallo emitido por este Colegiado en el que se ha determinado que la cobranza coactiva iniciada o seguida por la Administración no se encuentra arreglada a ley.”

(2) **VOTO SINGULAR:**

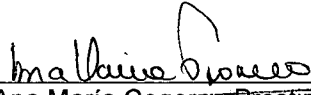
“Dado que el artículo 156° del Código Tributario regula el plazo en el que la Administración debe emitir un informe o resolución en cumplimiento de una resolución definitiva del Tribunal Fiscal como es el caso de la resolución del Tribunal Fiscal que dispone en vía de queja la devolución del dinero obtenido por la ejecución indebida de una medida de embargo en forma de retención, en el que es indispensable que la Administración emita una resolución o informe a efecto de establecer el monto exacto de la devolución que se ordena – considerando el cómputo de los intereses que se han devengado hasta devolución efectiva-, no cabe aseverar la inexistencia de plazo legal alguno para cumplir con dicho mandato del Tribunal, como tampoco invocar supletoriamente el numeral 3 del artículo 132° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, el que no es aplicable para que la Administración emita resoluciones de cumplimiento sino para que expida los dictámenes, peritajes, informes y similares que el órgano resolutor ha requerido previamente para que emita la resolución que concluya el procedimiento respectivo.”

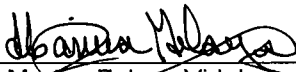


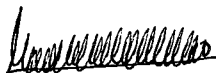
**DISPOSICIONES FINALES:**

Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes).

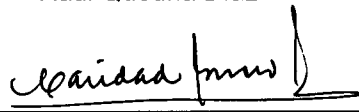
No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión procediendo los vocales asistentes a firmar la presente Acta en señal de conformidad.

  
\_\_\_\_\_  
Ana María Gogorno Prestinoni

  
\_\_\_\_\_  
Marina Zelaya Vidal

  
\_\_\_\_\_  
Mariella Casalino Mannarelli

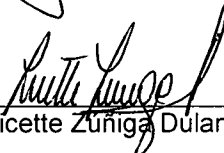
  
\_\_\_\_\_  
Raúl Queuña Díaz

  
\_\_\_\_\_  
Caridad Guarníz Cabell

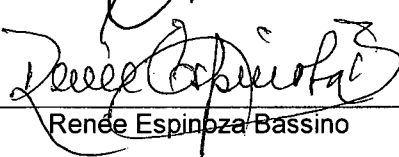
  
\_\_\_\_\_  
Sergio Ezeta Carpio

  
\_\_\_\_\_  
Elizabeth Winstanley P.

  
\_\_\_\_\_  
Silvia León Pinedo

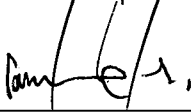
  
\_\_\_\_\_  
Licette Zúñiga Dulanto


  
\_\_\_\_\_  
Carlos Moreano Valdivia

  
\_\_\_\_\_  
René Espinoza Bassino

  
\_\_\_\_\_  
Cristina Huertas Lizarzaburu

  
\_\_\_\_\_  
Gabriela Márquez Pacheco

  
\_\_\_\_\_  
Lourdes Chau Quispe

  
\_\_\_\_\_  
Marco Huamán Sialer

  
\_\_\_\_\_  
José Martel Sánchez

  
\_\_\_\_\_  
Doris Muñoz García

  
\_\_\_\_\_  
Zoraida Otano Silva

## INFORME DE SALA PLENA

**TEMA : DETERMINAR EL PLAZO EN EL QUE LA ADMINISTRACIÓN DEBE DAR CUMPLIMIENTO AL MANDATO DEL TRIBUNAL FISCAL, CUANDO ÉSTE ORDENE LA DEVOLUCIÓN DEL DINERO EMBARGADO EN FORMA DE RETENCIÓN E IMPUTADO A LAS CUENTAS DEUDORAS DEL CONTRIBUYENTE EN LOS CASOS EN QUE SE DETERMINE QUE EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA ES INDEBIDO Y SE DECLARE FUNDADA LA QUEJA.**

### I. PLANTEAMIENTO DEL TEMA

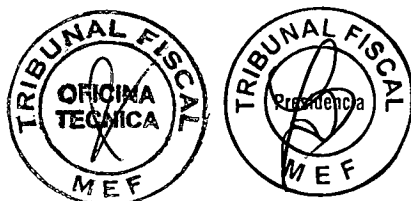
Mediante la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N° 10499-3-2008, publicada el 14 de setiembre de 2008, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se estableció que *"Corresponde que el Tribunal Fiscal ordene la devolución de los bienes embargados cuando se determine que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido y se declare fundada la queja"*. Asimismo, se precisó que dicho criterio únicamente está referido a la devolución de dinero que fue objeto de embargo en forma de retención, y que luego de haberse ejecutado dicha medida, haya sido imputado por la Administración a las cuentas deudoras del contribuyente.

En aplicación del citado acuerdo, se han expedido diversas resoluciones en las que se ha ordenado a la Administración Tributaria<sup>1</sup> la devolución de los importes indebidamente retenidos a los contribuyentes y que fueron imputados a sus cuentas deudoras, debido a que el procedimiento en el que se ejecutaron dichas medidas no se encontraba arreglado a ley.

Sobre el particular, existen casos en los que se ha solicitado al Tribunal Fiscal que se precise el plazo en el que tal mandato debe ser cumplido por la Administración, habiéndose expedido resoluciones como las RTF N° 08514-3-2008 y N° 00044-2-2009 de 11 de julio de 2008 y 6 de enero de 2009, respectivamente, en las que se aprecian posiciones distintas sobre el particular. En efecto, en la primera resolución citada se sostiene que el mandato de devolución de los montos retenidos es de cumplimiento inmediato debido a que para su ejecución no es necesaria la emisión de una resolución de cumplimiento sobre el fondo del asunto o de un informe por parte de la Administración, en tanto que en la segunda resolución mencionada, se señala que lo dispuesto debe ejecutarse en el plazo establecido por el artículo 156° del Código Tributario, según el cual, *"En caso que se requiera expedir resolución de cumplimiento o emitir informe, se cumplirá con el trámite en el plazo máximo de noventa (90) días hábiles de notificado el expediente al deudor tributario, debiendo iniciarse la tramitación de la resolución de cumplimiento dentro de los quince (15) primeros días hábiles del referido plazo, bajo responsabilidad, salvo que el Tribunal Fiscal señale plazo distinto"*.

En tal sentido, es necesario someter el tema a decisión del Pleno, de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, a fin de determinar el plazo en el que la Administración debe dar cumplimiento al mandato del Tribunal Fiscal sobre devolución de dinero embargado e imputado indebidamente, para lo cual es necesario establecer si en tal caso debe emitir una resolución de cumplimiento o un informe al amparo del artículo 156° del Código Tributario.

<sup>1</sup> Tanto a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria como a los gobiernos locales.



## II. ANTECEDENTES

Los antecedentes normativos y jurisprudenciales pueden ser revisados en los Anexos I y II.

## III. PROPUESTAS

### 3.1 PROPUESTA 1

#### DESCRIPCIÓN

Cuando el Tribunal Fiscal ordene la devolución del dinero embargado en forma de retención e imputado a las cuentas deudoras del contribuyente en los casos en que declare fundada la queja al haberse determinado que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido, la Administración debe expedir la resolución correspondiente en el procedimiento de cobranza coactiva y poner a disposición del quejoso el monto indebidamente embargado así como los intereses aplicables, en un plazo de diez (10) días hábiles, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 156° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953.

#### FUNDAMENTO

Mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10499-3-2008, publicada el 14 de setiembre de 2008, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se estableció que corresponde que el Tribunal ordene la devolución de los bienes embargados cuando se determine que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido y se declare fundada la queja. Asimismo, se precisó que dicho criterio únicamente está referido a la devolución de dinero que fue objeto de embargo en forma de retención, y que luego de ejecutada dicha medida, la Administración lo imputó a las cuentas deudoras del contribuyente<sup>2</sup>.

Sobre el cumplimiento de las Resoluciones del Tribunal Fiscal, el artículo 156° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953<sup>3</sup>, establece que éstas serán cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad.

Agrega el citado artículo que en caso que se requiera expedir resolución de cumplimiento o emitir informe, se cumplirá con el trámite en el plazo máximo de noventa (90) días hábiles de notificado el expediente al deudor tributario, debiendo iniciarse la tramitación de la resolución de cumplimiento dentro de los quince (15) primeros días hábiles del referido plazo, bajo responsabilidad, salvo que el Tribunal Fiscal señale plazo distinto.

Como se advierte de la norma citada, ésta otorga a la Administración un plazo máximo de noventa (90) días hábiles para que de cumplimiento a lo dispuesto por las resoluciones del Tribunal Fiscal -el cual puede establecer un plazo menor-, solo si es necesario para ello la emisión de una resolución de cumplimiento o un informe.

En tal sentido, a efecto de establecer la aplicación del plazo previsto en el artículo 156° del Código Tributario a los casos en que el Tribunal Fiscal ordene, al amparo de la citada Resolución N° 10499-3-2008, la devolución de dinero indebidamente embargado en forma de retención e imputado a las cuentas deudoras del contribuyente, es necesario determinar si en tal supuesto la Administración debe emitir una resolución de cumplimiento, y lo que debe entenderse por esta última, concepto que no se encuentra definido en el Código

<sup>2</sup> Mediante este acuerdo se reconsideró el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 25-99 de 21 de octubre de 1999, según el cual el Tribunal Fiscal en la queja no emitía pronunciamiento sobre la restitución de los bienes indebidamente embargados, aun cuando ello hubiere sido solicitado por el quejoso.

<sup>3</sup> Publicado el 5 de febrero de 2004.





Tributario, por lo que en aplicación de la Norma III del Título Preliminar del referido Código, es preciso acudir a otras fuentes del derecho tributario, como la doctrina y la jurisprudencia<sup>4</sup>.

Al respecto, de acuerdo con PARADA, las órdenes son actos por los que la Administración impone a un sujeto un deber de conducta positivo o negativo de cuyo incumplimiento puede derivarse, sin perjuicio de su ejecución por la propia Administración, una sanción penal o administrativa al obligado, siendo que la orden puede presuponer una relación general de supremacía, esto es, la que se ejerce sobre todos los ciudadanos en general, o una relación de tipo especial, como la que se ejerce, por ejemplo, sobre funcionarios por estar éstos dentro de una relación jurídica especial<sup>5</sup>.

Por tanto, puede definirse a la orden como una decisión de la Administración mediante la que impone concretamente a los administrados o funcionarios la obligación o prohibición de hacer algo<sup>6</sup>. La orden puede tener carácter positivo o negativo. Si la obligación es positiva, se debe cumplir una cierta acción o realizar una prestación, se trata de un acto administrativo de mando que emana del imperio del Estado, que obliga al cumplimiento de lo que preceptúa, entablando una relación jurídica entre el Estado y otro sujeto (de derecho particular o funcionario público)<sup>7</sup>.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 156° del Código Tributario, los funcionarios de la Administración están obligados a cumplir las resoluciones del Tribunal Fiscal, bajo responsabilidad, siendo que en caso que se requiera expedir una resolución de cumplimiento o emitir un informe, se debe cumplir con el trámite en el plazo máximo de noventa (90) días hábiles de notificado el expediente al deudor tributario, salvo que el Tribunal Fiscal señale un plazo distinto.

Respecto a los mandatos del Tribunal Fiscal dirigidos para ser cumplidos por la Administración de acuerdo con el citado artículo 156°, este Tribunal en la Resolución N° 1137-3-1998, de 31 de diciembre de 1998, ha señalado que *"la Resolución de Cumplimiento es emitida exclusivamente por la Administración Tributaria y ello se produce cuando el Tribunal Fiscal emite un fallo por medio del cual ordena a la Administración cumpla con emitir nuevo pronunciamiento o cuando dispone, de manera específica, algún tipo de consideración que deba tomar en cuenta dicha instancia..."*.

De acuerdo con dicho criterio jurisprudencial, la Administración deberá emitir resoluciones de cumplimiento, cuando en virtud de lo dispuesto por la resolución del Tribunal Fiscal, esté obligada a emitir un nuevo pronunciamiento tomando en cuenta lo señalado por éste.

En consecuencia, para determinar si se requiere que la Administración emita una resolución para dar cumplimiento al mandato de este Tribunal consistente en devolver el dinero embargado en forma de retención e imputado a las cuentas deudoras del contribuyente, se debe establecer previamente si resulta necesario que la Administración emita un nuevo pronunciamiento sobre el particular o si debe tener en cuenta alguna consideración señalada en dicha resolución. Para ello es necesario determinar las acciones que debe realizar la Administración a efecto de dar cumplimiento al referido mandato.

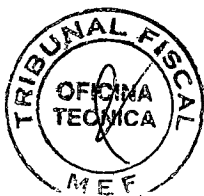
Al respecto, debe considerarse que el mandato emanado del Tribunal a fin que la Administración devuelva *"los bienes que fueron embargados indebidamente constituye un*

<sup>4</sup> La Norma III del Título Preliminar del Código Tributario establece que son fuentes del Derecho Tributario: a) Las disposiciones constitucionales, b) Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República, c) Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente, d) Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales, e) Los decretos supremos y las normas reglamentarias, f) La jurisprudencia, g) Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y, h) La doctrina jurídica.

<sup>5</sup> Al respecto, véase: PARADA, Ramón, *Derecho Administrativo*, Tomo I, Marcial Pons, 2004, Madrid, p. 110.

<sup>6</sup> En este sentido, véase: DROMI, Roberto, *Derecho Administrativo*, Tomo I, Gaceta Jurídica, 2005, Lima, p.400.

<sup>7</sup> Al respecto, véase: *Ibidem*.



*efecto directo de disponer el levantamiento de las medidas cautelares que fueron adoptadas por la Administración en el procedimiento coactivo respecto del cual se declara fundada la queja, pues el hecho que se ordene el levantamiento de la medida cautelar sin la consiguiente devolución de los bienes, implicaría que la resolución del Tribunal Fiscal que declaró la irregularidad del procedimiento no tenga eficacia real<sup>8</sup>”.*

En ese orden de ideas, al ser la devolución del dinero embargado en forma de retención e imputado a las cuentas deudoras del contribuyente una consecuencia de disponer el levantamiento de las medidas cautelares adoptadas por la Administración, resulta necesario que a efecto de cumplir dicho mandato, la Administración emita en el procedimiento coactivo la resolución correspondiente mediante la cual se dé por concluido el procedimiento de ejecución coactiva indebidamente iniciado o seguido, levante las medidas cautelares trabadas<sup>9</sup>, y disponga la devolución del monto total del crédito liquidado a favor del quejoso, poniéndose a disposición de éste el dinero indebidamente embargado así como los intereses aplicables<sup>10</sup>, de conformidad con lo establecido por el numeral 8) del artículo 116° del Código Tributario<sup>11</sup>.

Ello debido a que el mandato de este Tribunal debe ser cumplido por el ejecutor coactivo en el marco de las normas que regulan el procedimiento de cobranza coactiva, que para el caso de la SUNAT se encuentran previstas por los artículos 114° a 123° del Código Tributario y el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva<sup>12</sup>, y en el caso de los gobiernos locales se encuentran previstas por los artículos 24° a 40° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, aprobado por Decreto Supremo N° 018-2008-JUS, y su Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 069-2003-EF.

Cabe anotar que de la revisión de las normas que regulan los procedimientos de cobranza coactiva seguidos por la Administración, en el caso de la SUNAT<sup>13</sup>, se aprecia que si bien

<sup>8</sup> Conforme se señala en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10499-3-2008, que constituye precedente de observancia obligatoria.

<sup>9</sup> Al respecto, el inciso b) del citado artículo 119° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, establece que ninguna autoridad ni órgano administrativo, político, ni judicial podrá suspender o concluir el Procedimiento de Cobranza Coactiva en trámite con excepción del Ejecutor Coactivo, quien deberá actuar conforme con lo dispuesto en dicho artículo. Asimismo el citado artículo regula en su inciso b) los supuestos en los que el ejecutor coactivo deberá dar por concluido el procedimiento, levantar los embargos y ordenar el archivo del procedimiento.

<sup>10</sup> Para lo cual deberá tenerse en cuenta lo regulado por los artículos 38° y 39° del Código Tributario referentes al interés que se debe aplicar para efecto de la devolución y a los medios con los que se hace efectiva dicha devolución. En ese sentido, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13075-5-2008 de 13 de noviembre de 2008 dispuso la devolución de los importes retenidos indebidamente incluidos los intereses a que se refiere el artículo 38° del Código antes citado.

<sup>11</sup> El numeral 8) del artículo 116° del Código Tributario establece que es facultad del ejecutor disponer la devolución de los bienes embargados, cuando el Tribunal Fiscal lo establezca, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 8) del artículo 101°, así como en los casos que corresponda de acuerdo a ley. Respecto del citado artículo, cabe indicar que este Tribunal en la Resolución N° 10499-3-2008 ha señalado que no se ha previsto de manera expresa todos los supuestos en los cuales corresponde que el ejecutor coactivo disponga la devolución de los bienes embargados y que el legislador ha usado una fórmula abierta al señalar que ello procederá en los casos que corresponda de acuerdo a ley, debiéndose entender que se refiere a aquellos supuestos en los que el procedimiento de cobranza coactiva se ha iniciado o seguido de manera indebida.

<sup>12</sup> Aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT, modificada por la Resolución N° 159-2008-SUNAT, publicada el 24 agosto 2008.

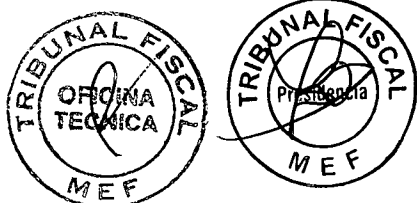
<sup>13</sup> Así, por ejemplo, el artículo 22° del Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva establece que: *“El Ejecutor suspenderá el Procedimiento cuando se presente alguna de las causales detalladas en el literal a) del Artículo 119° del Código.*

*No será necesario que el Ejecutor emita una Resolución Coactiva que suspenda el Procedimiento cuando:*

- a) *Dentro de un proceso constitucional de amparo se notifique a la SUNAT una medida cautelar que ordene la suspensión de la cobranza conforme a lo dispuesto en el Código Procesal Constitucional.*
- b) *Dentro de un Procedimiento Contencioso Administrativo se notifique a la SUNAT una resolución que conceda una solicitud de medida cautelar y ordene suspender el Procedimiento.*

*El ejecutor deberá levantar los embargos, dar por concluido el Procedimiento y ordenar el archivo de los actuados en los supuestos establecidos en el literal b) del Artículo 119° del Código.*

*Cuando la persona obligada haya sido declarada en quiebra, la conclusión del Procedimiento operará una vez emitido, de conformidad con las leyes de la materia, el certificado de incobrabilidad de la deuda.*



existen supuestos en los que se exceptúa al ejecutor coactivo de emitir una resolución coactiva que suspenda o concluya el procedimiento de cobranza, dichos supuestos no están relacionados con algún mandato del Tribunal Fiscal, sino con la notificación de una medida cautelar que ordene la suspensión de la cobranza conforme con lo dispuesto por el Código Procesal Constitucional y la resolución que concede una solicitud de medida cautelar y ordena suspender el procedimiento.

En tal sentido, en el caso bajo análisis, la resolución emitida en el procedimiento coactivo mediante la cual se dé por concluido dicho procedimiento, se ordene el levantamiento de las medidas cautelares trabadas y se disponga la devolución del dinero que fue objeto de embargo en forma de retención, constituye una resolución de cumplimiento que debe ser dictada al amparo del artículo 156° del Código Tributario, pues implica un pronunciamiento de la Administración teniendo en cuenta el mandato del Tribunal Fiscal, siendo que para tal fin, no procede el inicio de otro procedimiento independiente al coactivo.

Por lo tanto, la emisión de dicha resolución por la Administración está sujeta al plazo previsto por el mencionado artículo 156°, toda vez que para la ejecución del mandato del Tribunal Fiscal es necesario la emisión de una resolución de cumplimiento en el sentido antes señalado. El plazo previsto por dicha norma es uno máximo de noventa (90) días hábiles, teniendo el Tribunal Fiscal la facultad discrecional de señalar uno menor al emitir pronunciamiento en los casos sometidos a su competencia.

Ahora bien, de acuerdo con lo establecido por la Resolución N° 4187-3-2004 de 22 de junio de 2004, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, la queja constituye *“un remedio procesal que ante la afectación o posible vulneración de derechos o intereses del deudor tributario, por actuaciones indebidas de la Administración o por la sola contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria permite corregir las actuaciones y reencauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido en las normas correspondientes”*.

Debido a su carácter de remedio, el artículo 155° del Código Tributario ha previsto un plazo sumario de veinte (20) días para resolver la queja desde su presentación, por lo que teniendo en cuenta ello y lo señalado por el artículo 156° antes citado, en el sentido que el Tribunal Fiscal puede establecer un plazo menor a noventa (90) días hábiles para la emisión de las resoluciones de cumplimiento, es razonable establecer en el caso bajo análisis un plazo de diez (10) días hábiles a efecto que la Administración emita la resolución coactiva correspondiente, mediante la que se concluya el procedimiento de cobranza, levante las medidas cautelares trabadas y ponga a disposición del quejoso el dinero indebidamente retenido e imputado a las cuentas deudoras del contribuyente así como los intereses aplicables, teniendo en cuenta la naturaleza y el carácter sumario de la queja.

Cabe agregar que al ser aplicable al presente caso el artículo 156° antes mencionado, que otorga al Tribunal Fiscal la facultad de fijar un plazo menor al previsto por aquél para la expedición de resoluciones de cumplimiento por parte de la Administración, no es posible aplicar de modo supletorio los plazos previstos por el artículo 132° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, los que son aplicables ante la falta de plazo establecido por ley expresa.

---

*Cuando una ley o norma con rango de ley disponga expresamente la suspensión o conclusión del Procedimiento, ésta operará a partir de la entrada en vigencia de la referida norma o en la oportunidad que ésta lo disponga. El Deudor que, al amparo del último párrafo del literal a) del Artículo 119° del Código, solicite la sustitución de la medida cautelar por una garantía suficiente deberá considerar lo señalado en el Artículo 41°.*



## 3.2 PROPUESTA 2

### DESCRIPCIÓN

Cuando el Tribunal Fiscal ordene la devolución del dinero embargado en forma de retención e imputado a las cuentas deudoras del contribuyente en los casos en que declare fundada la queja al haberse determinado que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido, la Administración debe expedir la resolución correspondiente en el procedimiento de cobranza coactiva y poner a disposición del quejoso el monto indebidamente embargado así como los intereses aplicables dentro del plazo previsto por el numeral 3) del artículo 132° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444.

### FUNDAMENTO

Mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10499-3-2008, publicada el 14 de setiembre de 2008, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se estableció que corresponde que el Tribunal ordene la devolución de los bienes embargados cuando se determine que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido y se declare fundada la queja. Asimismo, se precisó que dicho criterio únicamente está referido a la devolución de dinero que fue objeto de embargo en forma de retención, y que luego de ejecutada dicha medida, la Administración lo imputó a las cuentas deudoras del contribuyente<sup>14</sup>.

Sobre el cumplimiento de las Resoluciones del Tribunal Fiscal, el artículo 156° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953<sup>15</sup>, establece que éstas serán cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad.

Agrega el citado artículo que en caso que se requiera expedir resolución de cumplimiento o emitir informe, se cumplirá con el trámite en el plazo máximo de noventa (90) días hábiles de notificado el expediente al deudor tributario, debiendo iniciarse la tramitación de la resolución de cumplimiento dentro de los quince (15) primeros días hábiles del referido plazo, bajo responsabilidad, salvo que el Tribunal Fiscal señale plazo distinto.

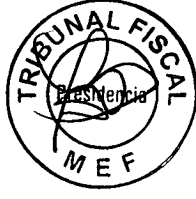
Como se advierte de la norma citada, ésta otorga a la Administración un plazo máximo de noventa (90) días hábiles para que de cumplimiento a lo dispuesto por las resoluciones del Tribunal Fiscal -el cual puede establecer un plazo menor-, solo si es necesario para ello la emisión de una resolución de cumplimiento o un informe.

En tal sentido, a efecto de establecer la aplicación del plazo previsto en el artículo 156° del Código Tributario a los casos en que el Tribunal Fiscal ordene, al amparo de la citada Resolución N° 10499-3-2008, la devolución de dinero indebidamente embargado en forma de retención e imputado a las cuentas deudoras del contribuyente, es necesario determinar si en tal supuesto la Administración debe emitir una resolución de cumplimiento, y lo que debe entenderse por esta última, concepto que no se encuentra definido en el Código Tributario, por lo que en aplicación de la Norma III del Título Preliminar del referido Código, es preciso acudir a otras fuentes del derecho tributario, como la doctrina y la jurisprudencia<sup>16</sup>.

<sup>14</sup> Mediante este acuerdo se reconsideró el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 25-99 de 21 de octubre de 1999, según el cual el Tribunal Fiscal en la queja no emitía pronunciamiento sobre la restitución de los bienes indebidamente embargados, aun cuando ello hubiere sido solicitado por el quejoso.

<sup>15</sup> Publicado el 5 de febrero de 2004.

<sup>16</sup> La Norma III del Título Preliminar del Código Tributario establece que son fuentes del Derecho Tributario: a) Las disposiciones constitucionales, b) Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República, c) Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente, d) Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales, e) Los decretos supremos y las normas reglamentarias, f) La jurisprudencia, g) Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y, h) La doctrina jurídica.



Al respecto, de acuerdo con PARADA, las órdenes son actos por los que la Administración impone a un sujeto un deber de conducta positivo o negativo de cuyo incumplimiento puede derivarse, sin perjuicio de su ejecución por la propia Administración, una sanción penal o administrativa al obligado, siendo que la orden puede presuponer una relación general de supremacía, esto es, la que se ejerce sobre todos los ciudadanos en general, o una relación de tipo especial, como la que se ejerce, por ejemplo, sobre funcionarios por estar éstos dentro de una relación jurídica especial<sup>17</sup>.

Por tanto, puede definirse a la orden como una decisión de la Administración mediante la que impone concretamente a los administrados o funcionarios la obligación o prohibición de hacer algo<sup>18</sup>. La orden puede tener carácter positivo o negativo. Si la obligación es positiva, se debe cumplir una cierta acción o realizar una prestación, se trata de un acto administrativo de mando que emana del imperio del Estado, que obliga al cumplimiento de lo que preceptúa, entablando una relación jurídica entre el Estado y otro sujeto (de derecho particular o funcionario público)<sup>19</sup>.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 156° del Código Tributario, los funcionarios de la Administración están obligados a cumplir las resoluciones del Tribunal Fiscal, bajo responsabilidad, siendo que en caso que se requiera expedir una resolución de cumplimiento o emitir un informe, se debe cumplir con el trámite en el plazo máximo de noventa (90) días hábiles de notificado el expediente al deudor tributario, salvo que el Tribunal Fiscal señale un plazo distinto.

Respecto a los mandatos del Tribunal Fiscal dirigidos para ser cumplidos por la Administración de acuerdo con el citado artículo 156°, este Tribunal en la Resolución N° 1137-3-1998, de 31 de diciembre de 1998, ha señalado que *"la Resolución de Cumplimiento es emitida exclusivamente por la Administración Tributaria y ello se produce cuando el Tribunal Fiscal emite un fallo por medio del cual ordena a la Administración cumpla con emitir nuevo pronunciamiento o cuando dispone, de manera específica, algún tipo de consideración que deba tomar en cuenta dicha instancia..."*.

De acuerdo con dicho criterio jurisprudencial, la Administración deberá emitir resoluciones de cumplimiento, cuando en virtud de lo dispuesto por la resolución del Tribunal Fiscal, esté obligada a emitir un nuevo pronunciamiento tomando en cuenta lo señalado por éste.

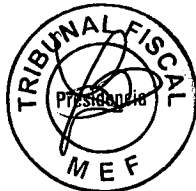
En ese sentido, emitida una resolución por el Tribunal Fiscal, corresponde a la Administración ejecutar lo ordenado, sin que pueda afirmarse que todo mandato del Tribunal Fiscal requiere de la emisión de una resolución para dar cumplimiento a lo ordenado en él, pues ésta solo será necesaria cuando el Tribunal Fiscal disponga un nuevo pronunciamiento teniendo en cuenta lo señalado en su resolución, como puede ser un nuevo análisis sobre los hechos controvertidos o la aplicación de determinadas normas, lo cual no sucede cuando se declara fundada una queja y se ordena el levantamiento de las medidas cautelares así como la devolución del dinero retenido e imputado a las cuentas deudoras del deudor tributario, al determinarse que el procedimiento coactivo es indebido.

En efecto, en el supuesto planteado, el Tribunal Fiscal al resolver la queja ya analizó los hechos controvertidos y las normas que regulan el procedimiento de cobranza coactiva y ha determinado que éste es indebido, ordenando el levantamiento de las medidas cautelares y devolución de los importes retenidos, de modo que sobre el particular, no cabe que la Administración Tributaria emita pronunciamiento alguno sobre la legalidad del citado procedimiento coactivo ni respecto a lo dispuesto por el Tribunal.

<sup>17</sup> Al respecto, véase: PARADA, Ramón, *Derecho Administrativo*, Tomo I, Marcial Pons, 2004, Madrid, p. 110.

<sup>18</sup> En este sentido, véase: DROMI, Roberto, *Derecho Administrativo*, Tomo I, Gaceta Jurídica, 2005, Lima, p.400.

<sup>19</sup> Al respecto, véase: *Ibidem*.



En consecuencia, para ejecutar lo dispuesto por el Tribunal la Administración deberá emitir en el procedimiento coactivo una resolución mediante la cual se dé por concluido el procedimiento de ejecución coactiva indebidamente iniciado o seguido, levante las medidas cautelares trabadas<sup>20</sup>, y disponga la devolución del monto total del crédito liquidado a favor del quejoso, poniéndose a disposición de éste el dinero indebidamente embargado así como los intereses aplicables<sup>21</sup>, de conformidad con lo establecido por el numeral 8) del artículo 116° del Código Tributario<sup>22</sup>, acto que no constituye una resolución de cumplimiento cuya emisión se encuentre sujeta al plazo previsto por el artículo 156° del Código Tributario o al inicio de un procedimiento independiente al coactivo.

No obstante lo expuesto, considerando el carácter sumario y de remedio procesal de la queja, la emisión de la citada resolución coactiva no puede dejar de estar sujeta a un plazo determinado que sea acorde con la naturaleza de la queja, por lo que resulta de aplicación supletoria lo dispuesto por el numeral 3) del artículo 132° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General<sup>23</sup>.

La citada norma establece que a falta de plazo establecido por ley expresa, para la emisión de dictámenes, peritajes, informes y similares, las actuaciones deben producirse dentro de siete (7) días después de solicitados, pudiendo ser prorrogados a tres (3) días más si la diligencia requiere el traslado fuera de su sede o la asistencia de terceros.

En el supuesto bajo análisis, si bien no se requiere la emisión de un dictamen, peritaje o informe, sí será necesario que el cumplimiento de lo ordenado por el Tribunal Fiscal se refleje en un acto administrativo expreso, esto es, en una resolución coactiva, por lo que cabe interpretar que ésta se encuentra dentro de los alcances del numeral 3) del artículo 132° de la Ley N° 27444 en cuanto alude a la emisión de actos similares a los mencionados por dicha norma.

En tal sentido, se concluye que la Administración deberá dar cumplimiento al mandato del Tribunal, ordenando la conclusión del procedimiento, el levantamiento de las medidas cautelares trabadas, la devolución del dinero que hubiese sido afectado por un embargo en forma de retención e imputado a las cuentas deudoras del administrado y poniendo a

<sup>20</sup> Al respecto, el inciso b) del citado artículo 119° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, establece que ninguna autoridad ni órgano administrativo, político, ni judicial podrá suspender o concluir el Procedimiento de Cobranza Coactiva en trámite con excepción del Ejecutor Coactivo, quien deberá actuar conforme con lo dispuesto en dicho artículo. Asimismo el citado artículo regula en su inciso b) los supuestos en los que el ejecutor coactivo deberá dar por concluido el procedimiento, levantar los embargos y ordenar el archivo del procedimiento.

<sup>21</sup> Para lo cual deberá tenerse en cuenta lo regulado por los artículos 38° y 39° del Código Tributario referentes al interés que se debe aplicar para efecto de la devolución y a los medios con los que se hace efectiva dicha devolución. En ese sentido, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13075-5-2008 de 13 de noviembre de 2008 dispuso la devolución de los importes retenidos indebidamente incluidos los intereses a que se refiere el artículo 38° del Código antes citado.

<sup>22</sup> El numeral 8) del artículo 116° del Código Tributario establece que es facultad del ejecutor disponer la devolución de los bienes embargados, cuando el Tribunal Fiscal lo establezca, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 8) del artículo 101°, así como en los casos que corresponda de acuerdo a ley. Respecto del citado artículo, cabe indicar que este Tribunal en la Resolución N° 10499-3-2008 ha señalado que no se ha previsto de manera expresa todos los supuestos en los cuales corresponde que el ejecutor coactivo disponga la devolución de los bienes embargados y que el legislador ha usado una fórmula abierta al señalar que ello procederá en los casos que corresponda de acuerdo a ley, debiéndose entender que se refiere a aquellos supuestos en los que el procedimiento de cobranza coactiva se ha iniciado o seguido de manera indebida.

<sup>23</sup> En tal sentido, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4187-3-2004, de 22 de junio de 2004, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se establece que la queja constituye "un remedio procesal que ante la afectación o posible vulneración de derechos o intereses del deudor tributario, por actuaciones indebidas de la Administración o por la sola contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria permite corregir las actuaciones y reencauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido en las normas correspondientes". En consecuencia, debido a su carácter de remedio, el artículo 155 del Código Tributario ha previsto un plazo sumario para la resolución de las quejas de veinte días, de modo que el cumplimiento de lo ordenado por el Tribunal Fiscal de ningún modo puede hacerse efectivo en un plazo mayor que el señalado con el fin de tutelar los derechos de los administrados así como el debido cumplimiento de las normas que rigen al procedimiento de cobranza coactiva.



disposición del quejoso dicho dinero y los intereses aplicables en un plazo máximo de diez (10) días hábiles.

### PROPUESTA 3

#### DESCRIPCIÓN

Cuando el Tribunal Fiscal ordene la devolución del dinero embargado en forma de retención e imputado a las cuentas deudoras del contribuyente en los casos en que declare fundada la queja al haberse determinado que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido, la Administración deberá dar cumplimiento inmediato a dicho mandato, poniendo a disposición del quejoso el monto indebidamente embargado así como los intereses aplicables, toda vez que para su ejecución no es necesaria la emisión de una resolución de cumplimiento al amparo del artículo 156° del Código Tributario, ni de dictámenes, peritajes, informes y similares de acuerdo con lo previsto por el numeral 3) del artículo 132° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, ni el inicio de un procedimiento independiente al coactivo.

#### FUNDAMENTO

Mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10499-3-2008, publicada el 14 de setiembre de 2008, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se estableció que corresponde que el Tribunal ordene la devolución de los bienes embargados cuando se determine que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido y se declare fundada la queja. Asimismo, se precisó que dicho criterio únicamente está referido a la devolución de dinero que fue objeto de embargo en forma de retención, y que luego de ejecutada dicha medida, la Administración lo imputó a las cuentas deudoras del contribuyente<sup>24</sup>.

Sobre el cumplimiento de las Resoluciones del Tribunal Fiscal, el artículo 156° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953<sup>25</sup>, establece que éstas serán cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad.

Agrega el citado artículo que en caso que se requiera expedir resolución de cumplimiento o emitir informe, se cumplirá con el trámite en el plazo máximo de noventa (90) días hábiles de notificado el expediente al deudor tributario, debiendo iniciarse la tramitación de la resolución de cumplimiento dentro de los quince (15) primeros días hábiles del referido plazo, bajo responsabilidad, salvo que el Tribunal Fiscal señale plazo distinto.

Como se advierte de la norma citada, ésta otorga a la Administración un plazo máximo de noventa (90) días hábiles para que de cumplimiento a lo dispuesto por las resoluciones del Tribunal Fiscal -el cual puede establecer un plazo menor-, solo si es necesario para ello la emisión de una resolución de cumplimiento o un informe.

En tal sentido, a efecto de establecer la aplicación del plazo previsto en el artículo 156° del Código Tributario a los casos en que el Tribunal Fiscal ordene, al amparo de la citada Resolución N° 10499-3-2008, la devolución de dinero indebidamente embargado en forma de retención e imputado a las cuentas deudoras del contribuyente, es necesario determinar si en tal supuesto la Administración debe emitir una resolución de cumplimiento, y lo que debe entenderse por esta última, concepto que no se encuentra definido en el Código Tributario, por lo que en aplicación de la Norma III del Título Preliminar del referido Código,

<sup>24</sup> Mediante este acuerdo se reconsideró el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 25-99 de 21 de octubre de 1999, según el cual el Tribunal Fiscal en la queja no emitía pronunciamiento sobre la restitución de los bienes indebidamente embargados, aun cuando ello hubiere sido solicitado por el quejoso.

<sup>25</sup> Publicado el 5 de febrero de 2004.



es preciso acudir a otras fuentes del derecho tributario, como la doctrina y la jurisprudencia<sup>26</sup>.

Al respecto, de acuerdo con PARADA, las órdenes son actos por los que la Administración impone a un sujeto un deber de conducta positivo o negativo de cuyo incumplimiento puede derivarse, sin perjuicio de su ejecución por la propia Administración, una sanción penal o administrativa al obligado, siendo que la orden puede presuponer una relación general de supremacía, esto es, la que se ejerce sobre todos los ciudadanos en general, o una relación de tipo especial, como la que se ejerce, por ejemplo, sobre funcionarios por estar éstos dentro de una relación jurídica especial<sup>27</sup>.

Por tanto, puede definirse a la orden como una decisión de la Administración mediante la que impone concretamente a los administrados o funcionarios la obligación o prohibición de hacer algo<sup>28</sup>. La orden puede tener carácter positivo o negativo. Si la obligación es positiva, se debe cumplir una cierta acción o realizar una prestación, se trata de un acto administrativo de mando que emana del imperio del Estado, que obliga al cumplimiento de lo que preceptúa, entablando una relación jurídica entre el Estado y otro sujeto (de derecho particular o funcionario público)<sup>29</sup>.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 156° del Código Tributario, los funcionarios de la Administración están obligados a cumplir las resoluciones del Tribunal Fiscal, bajo responsabilidad, siendo que en caso que se requiera expedir una resolución de cumplimiento o emitir un informe, se debe cumplir con el trámite en el plazo máximo de noventa (90) días hábiles de notificado el expediente al deudor tributario, salvo que el Tribunal Fiscal señale un plazo distinto.

Respecto a los mandatos del Tribunal Fiscal dirigidos para ser cumplidos por la Administración de acuerdo con el citado artículo 156°, este Tribunal en la Resolución N° 1137-3-1998, de 31 de diciembre de 1998, ha señalado que *"la Resolución de Cumplimiento es emitida exclusivamente por la Administración Tributaria y ello se produce cuando el Tribunal Fiscal emite un fallo por medio del cual ordena a la Administración cumpla con emitir nuevo pronunciamiento o cuando dispone, de manera específica, algún tipo de consideración que deba tomar en cuenta dicha instancia..."*.

De acuerdo con dicho criterio jurisprudencial, la Administración deberá emitir resoluciones de cumplimiento, cuando en virtud de lo dispuesto por la resolución del Tribunal Fiscal, esté obligada a emitir un nuevo pronunciamiento tomando en cuenta lo señalado por éste.

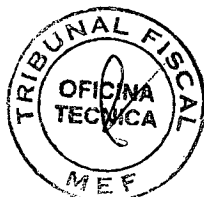
En ese sentido, emitida una resolución por el Tribunal Fiscal, corresponde a la Administración ejecutar lo ordenado, sin que pueda afirmarse que todo mandato del Tribunal Fiscal requiere de la emisión de una resolución para dar cumplimiento a lo ordenado en él, pues ésta solo será necesaria cuando el Tribunal Fiscal disponga un nuevo pronunciamiento teniendo en cuenta lo señalado en su resolución, como puede ser un nuevo análisis sobre los hechos controvertidos o la aplicación de determinadas normas, lo cual no sucede cuando se declara fundada una queja y se ordena el levantamiento de las medidas cautelares así como la devolución del dinero retenido e imputado a las cuentas deudoras del deudor tributario, al determinarse que el procedimiento coactivo es indebido.

<sup>26</sup> La Norma III del Título Preliminar del Código Tributario establece que son fuentes del Derecho Tributario: a) Las disposiciones constitucionales, b) Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República, c) Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente, d) Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales, e) Los decretos supremos y las normas reglamentarias, f) La jurisprudencia, g) Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y, h) La doctrina jurídica.

<sup>27</sup> Al respecto, véase: PARADA, Ramón, *Derecho Administrativo*, Tomo I, Marcial Pons, 2004, Madrid, p. 110.

<sup>28</sup> En este sentido, véase: DROMI, Roberto, *Derecho Administrativo*, Tomo I, Gaceta Jurídica, 2005, Lima, p.400.

<sup>29</sup> Al respecto, véase: *Ibidem*.





En efecto, en el supuesto planteado, el Tribunal Fiscal al resolver la queja ya analizó los hechos controvertidos y las normas que regulan el procedimiento de cobranza coactiva y ha determinado que éste es indebido, ordenando el levantamiento de las medidas cautelares y devolución de los importes retenidos, de modo que sobre el particular, no cabe que la Administración Tributaria emita pronunciamiento alguno sobre la legalidad del citado procedimiento coactivo ni respecto a lo dispuesto por el Tribunal.

En consecuencia, para ejecutar lo dispuesto por el Tribunal la Administración deberá emitir en el procedimiento coactivo una resolución mediante la que se dé por concluido el procedimiento de ejecución coactiva indebidamente iniciado o seguido, levante las medidas cautelares trabadas<sup>30</sup>, y disponga la devolución del monto total del crédito liquidado a favor del quejoso, poniéndose a disposición de éste el dinero indebidamente embargado así como los intereses aplicables<sup>31</sup>, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 8) del artículo 116° del Código Tributario<sup>32</sup>, acto que no constituye una resolución de cumplimiento cuya emisión se encuentre sujeta al plazo previsto por el artículo 156° del Código Tributario o al inicio de un procedimiento independiente al coactivo.

Cabe anotar que al no haberse ordenado a la Administración la emisión de un informe o dictamen, tampoco es aplicable el plazo previsto por el numeral 3) del artículo 132° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, según el cual, a falta de plazo establecido por ley expresa, para emisión de dictámenes, peritajes, informes y similares, las actuaciones deben producirse dentro de siete días después de solicitados, pudiendo ser prorrogados a tres días más si la diligencia requiere el traslado fuera de su sede o la asistencia de terceros.

En conclusión, la Administración debe dar cumplimiento inmediato al mandato del Tribunal Fiscal toda vez que para su ejecución no es necesaria la emisión de una resolución de cumplimiento al amparo del artículo 156° del Código Tributario, ni de dictámenes, peritajes, informes y similares de acuerdo con lo previsto por el numeral 3) del artículo 132° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, ni el inicio de un procedimiento independiente al coactivo.

#### IV. CRITERIOS A VOTAR

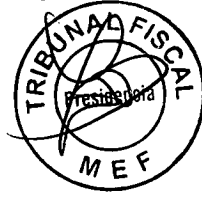
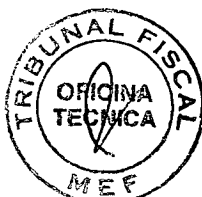
##### PROPUESTA 1

Cuando el Tribunal Fiscal ordene la devolución del dinero embargado en forma de retención e imputado a las cuentas deudoras del contribuyente en los casos en que declare fundada la queja al haberse determinado que el procedimiento de cobranza coactiva es

<sup>30</sup> Al respecto, el inciso b) del citado artículo 119° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, establece que ninguna autoridad ni órgano administrativo, político, ni judicial podrá suspender o concluir el Procedimiento de Cobranza Coactiva en trámite con excepción del Ejecutor Coactivo, quien deberá actuar conforme con lo dispuesto en dicho artículo. Asimismo el citado artículo regula en su inciso b) los supuestos en los que el ejecutor coactivo deberá dar por concluido el procedimiento, levantar los embargos y ordenar el archivo del procedimiento.

<sup>31</sup> Para lo cual deberá tenerse en cuenta lo regulado por los artículos 38° y 39° del Código Tributario referentes al interés que se debe aplicar para efecto de la devolución y a los medios con los que se hace efectiva dicha devolución. En ese sentido, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13075-5-2008 de 13 de noviembre de 2008 dispuso la devolución de los importes retenidos indebidamente incluidos los intereses a que se refiere el artículo 38° del Código antes citado.

<sup>32</sup> El numeral 8) del artículo 116° del Código Tributario establece que es facultad del ejecutor disponer la devolución de los bienes embargados, cuando el Tribunal Fiscal lo establezca, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 8) del artículo 101°, así como en los casos que corresponda de acuerdo a ley. Respecto del citado artículo, cabe indicar que este Tribunal en la Resolución N° 10499-3-2008 ha señalado que no se ha previsto de manera expresa todos los supuestos en los cuales corresponde que el ejecutor coactivo disponga la devolución de los bienes embargados y que el legislador ha usado una fórmula abierta al señalar que ello procederá en los casos que corresponda de acuerdo a ley, debiéndose entender que se refiere a aquellos supuestos en los que el procedimiento de cobranza coactiva se ha iniciado o seguido de manera indebida.



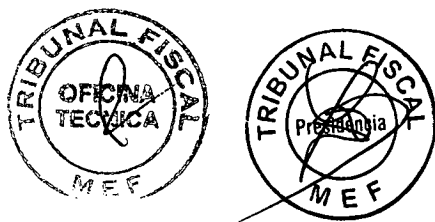
indebido, la Administración debe expedir la resolución correspondiente en el procedimiento de cobranza coactiva y poner a disposición del quejoso el monto indebidamente embargado así como los intereses aplicables, en un plazo de diez (10) días hábiles, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 156° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953.

## PROPUESTA 2

Cuando el Tribunal Fiscal ordene la devolución del dinero embargado en forma de retención e imputado a las cuentas deudoras del contribuyente en los casos en que declare fundada la queja al haberse determinado que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido, la Administración debe expedir la resolución correspondiente en el procedimiento de cobranza coactiva y poner a disposición del quejoso el monto indebidamente embargado así como los intereses aplicables dentro del plazo previsto por el numeral 3) del artículo 132° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444.

## PROPUESTA 3

Cuando el Tribunal Fiscal ordene la devolución del dinero embargado en forma de retención e imputado a las cuentas deudoras del contribuyente en los casos en que declare fundada la queja al haberse determinado que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido, la Administración deberá dar cumplimiento inmediato a dicho mandato, poniendo a disposición del quejoso el monto indebidamente embargado así como los intereses aplicables, toda vez que para su ejecución no es necesaria la emisión de una resolución de cumplimiento al amparo del artículo 156° del Código Tributario, ni de dictámenes, peritajes, informes y similares de acuerdo con lo previsto por el numeral 3) del artículo 132° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, ni el inicio de un procedimiento independiente al coactivo.



## ANEXO I

### ANTECEDENTES NORMATIVOS

**Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificatorias**

#### **Artículo 38°.- Devoluciones de pagos indebidos o en exceso**

*"Las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, en el período comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva, de conformidad con lo siguiente:*

- a) *Tratándose de pago indebido o en exceso que resulte como consecuencia de cualquier documento emitido por la Administración Tributaria, a través del cual se exija el pago de una deuda tributaria, se aplicará la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el Artículo 33°.*
- b) *Tratándose de pago indebido o en exceso que no se encuentre comprendido en el supuesto señalado en el literal a), la tasa de interés no podrá ser inferior a la tasa pasiva de mercado promedio para operaciones en moneda nacional (TIPMN), publicada por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones el último día hábil del año anterior, multiplicada por un factor de 1,20.*

*Los intereses se calcularán aplicando el procedimiento establecido en el Artículo 33°.*

*Tratándose de las devoluciones efectuadas por la Administración Tributaria que resulten en exceso o en forma indebida, el deudor tributario deberá restituir el monto de dichas devoluciones aplicando la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el Artículo 33°, por el período comprendido entre la fecha de la devolución y la fecha en que se produzca la restitución. Tratándose de aquellas devoluciones que se tornen en indebidas, se aplicará el interés a que se refiere el literal b) del primer párrafo".*

#### **Artículo 39°.- Devoluciones de Tributos administrados por la SUNAT**

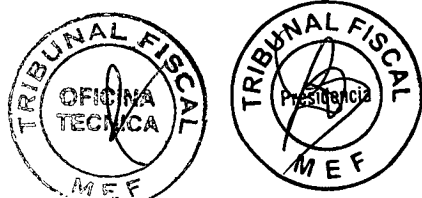
*"Tratándose de tributos administrados por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT:*

- a) *Las devoluciones se efectuarán mediante cheques no negociables, documentos valorados denominados Notas de Crédito Negociables, giros, órdenes de pago del sistema financiero y/o abono en cuenta corriente o de ahorros.*

*La devolución mediante cheques no negociables, la emisión, utilización y transferencia a terceros de las Notas de Crédito Negociables, así como los giros, órdenes de pago del sistema financiero y el abono en cuenta corriente o de ahorros se sujetarán a las normas que se establezca por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, previa opinión de la SUNAT.*

*Mediante Decreto Supremo, refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá autorizar que las devoluciones se realicen por mecanismos distintos a los señalados en los párrafos precedentes."*

- b) *Mediante Resolución de Superintendencia se fijará un monto mínimo para la presentación de solicitudes de devolución. Tratándose de montos menores al fijado, la*



SUNAT, podrá compensarlos de oficio o a solicitud de parte de acuerdo a lo establecido en el Artículo 40°.

- c) En los casos en que la SUNAT determine reparos como consecuencia de la verificación o fiscalización efectuada a partir de la solicitud mencionada en el inciso precedente, deberá proceder a la determinación del monto a devolver considerando los resultados de dicha verificación o fiscalización.

Adicionalmente, si producto de la verificación o fiscalización antes mencionada, se encontraran omisiones en otros tributos o infracciones, la deuda tributaria que se genere por dichos conceptos podrá ser compensada con el pago en exceso, indebido, saldo a favor u otro concepto similar cuya devolución se solicita. De existir un saldo pendiente sujeto a devolución, se procederá a la emisión de las Notas de Crédito Negociables, cheques no negociables y/o al abono en cuenta corriente o de ahorros. Las Notas de Crédito Negociables y los cheques no negociables podrán ser aplicadas al pago de las deudas tributarias exigibles, de ser el caso. Para este efecto, los cheques no negociables se girarán a la orden del órgano de la Administración Tributaria.

Tratándose de tributos administrados por los Gobiernos Locales las devoluciones se efectuarán mediante cheques no negociables y/o documentos valorados denominados Notas de Crédito Negociables. Será de aplicación en lo que fuere pertinente lo dispuesto en párrafos anteriores.

Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se establecerán las normas que regularán entre otros, la devolución de los tributos que administran los Gobiernos Locales mediante cheques no negociables, así como la emisión, utilización y transferencia a terceros de las Notas de Crédito Negociables”.

#### **Artículo 156°.- Resoluciones de Cumplimiento**

“Las resoluciones del Tribunal Fiscal serán cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad.

En caso que se requiera expedir resolución de cumplimiento o emitir informe, se cumplirá con el trámite en el plazo máximo de noventa (90) días hábiles de notificado el expediente al deudor tributario, debiendo iniciarse la tramitación de la resolución de cumplimiento dentro de los quince (15) primeros días hábiles del referido plazo, bajo responsabilidad, salvo que el Tribunal Fiscal señale plazo distinto”.

#### **Artículo 116°.- Facultades del Ejecutor Coactivo**

“La Administración Tributaria, a través del Ejecutor Coactivo, ejerce las acciones de coerción para el cobro de las deudas exigibles a que se refiere el artículo anterior. Para ello, el Ejecutor Coactivo tendrá, entre otras, las siguientes facultades: (...)

5. Suspender o concluir el Procedimiento de Cobranza Coactiva conforme a lo dispuesto en el Artículo 119°. (...)
8. Disponer la devolución de los bienes embargados, cuando el Tribunal Fiscal lo establezca, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 8) del Artículo 101°, así como en los casos que corresponda de acuerdo a ley (...).

#### **Artículo 119°.- Suspensión y conclusión del Procedimiento de Cobranza Coactiva**

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



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

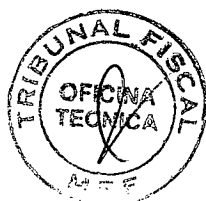
1. *Cuando en un proceso constitucional de amparo se hubiera dictado una medida cautelar que ordene la suspensión de la cobranza conforme a lo dispuesto en el Código Procesal Constitucional.*
2. *Cuando una ley o norma con rango de ley lo disponga expresamente.*
3. *Excepcionalmente, tratándose de Órdenes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

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

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

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

1. *Se hubiera presentado oportunamente reclamación o apelación contra la Resolución de Determinación o Resolución de Multa que contenga la deuda tributaria puesta en cobranza, o Resolución que declara la pérdida de fraccionamiento, siempre que se continúe pagando las cuotas de fraccionamiento.*
2. *La deuda haya quedado extinguida por cualquiera de los medios señalados en el Artículo 27°.*
3. *Se declare la prescripción de la deuda puesta en cobranza.*
4. *La acción se siga contra persona distinta a la obligada al pago.*
5. *Exista resolución concediendo aplazamiento y/o fraccionamiento de pago.*
6. *Las Órdenes de Pago o resoluciones que son materia de cobranza hayan sido declaradas nulas, revocadas o sustituidas después de la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva.*
7. *Cuando la persona obligada haya sido declarada en quiebra.*
8. *Cuando una ley o norma con rango de ley lo disponga expresamente.*
9. *Cuando el deudor tributario hubiera presentado reclamación o apelación vencidos los plazos establecidos para la interposición de dichos recursos, cumpliendo con presentar la Carta Fianza respectiva conforme con lo dispuesto en los Artículos 137° o 146°.*



- c) *Tratándose de deudores tributarios sujetos a un Procedimiento Concursal, el Ejecutor Coactivo suspenderá o concluirá el Procedimiento de Cobranza Coactiva, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de la materia.*

*En cualquier caso que se interponga reclamación fuera del plazo de ley, la calidad de deuda exigible se mantendrá aún cuando el deudor tributario apele la resolución que declare inadmisibile dicho recurso”.*

#### **Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva aprobado por Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT**

##### **Artículo 22°.- Suspensión y conclusión del procedimiento**

*“El Ejecutor suspenderá el Procedimiento cuando se presente alguna de las causales detalladas en el literal a) del Artículo 119° del Código.*

*No será necesario que el Ejecutor emita una Resolución Coactiva que suspenda el Procedimiento cuando:*

- a) *Dentro de un proceso constitucional de amparo se notifique a la SUNAT una medida cautelar que ordene la suspensión de la cobranza conforme a lo dispuesto en el Código Procesal Constitucional.”*
- b) *Dentro de un Procedimiento Contencioso Administrativo se notifique a la SUNAT una resolución que concede una solicitud de medida cautelar y ordene suspender el Procedimiento.*

*El Ejecutor deberá levantar los embargos, dar por concluido el Procedimiento y ordenar el archivo de los actuados en los supuestos establecidos en el literal b) del Artículo 119° del Código.*

*Cuando la persona obligada haya sido declarada en quiebra, la conclusión del Procedimiento operará una vez emitido, de conformidad con las leyes de la materia, el certificado de incobrabilidad de la deuda.*

*Cuando una ley o norma con rango de ley disponga expresamente la suspensión o conclusión del Procedimiento, ésta operará a partir de la entrada en vigencia de la referida norma o en la oportunidad que ésta lo disponga.*

*El Deudor que, al amparo del último párrafo del literal a) del Artículo 119° del Código, solicite la sustitución de la medida cautelar por una garantía suficiente deberá considerar lo señalado en el Artículo 41°.*

*Cuando una ley o norma con rango de ley disponga expresamente la suspensión o conclusión del Procedimiento, ésta operará a partir de la entrada en vigencia de la referida norma o en la oportunidad que ésta lo disponga.*

*El Deudor que, al amparo del último párrafo del literal a) del Artículo 119° del Código, solicite la sustitución de la medida cautelar por una garantía suficiente deberá considerar lo señalado en el Artículo 41°.*

##### **Artículo 34°.- Apelación y queja**

*“Notificada la Resolución Coactiva que pone fin al Procedimiento, el Deudor podrá interponer, dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes, recurso de apelación ante la Sala correspondiente de la Corte Superior, conforme lo establece el Artículo 122° del Código. Se entiende concluido el Procedimiento cuando no exista deuda exigible, de conformidad con el Artículo 115° del Código y/o se notifique al Deudor la resolución con este efecto.*



*Si el Procedimiento no hubiera concluido, el Deudor podrá presentar el Recurso de Queja a que se refiere el Artículo 155° del Código cuando considere que no se ha seguido el Procedimiento de acuerdo a lo señalado en el Código y en el presente Reglamento. El Ejecutor deberá cumplir con lo ordenado por el Tribunal Fiscal, bajo responsabilidad”.*

**Texto Único Ordenado de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva aprobado por Decreto Supremo N° 018-2008-JUS**

**Artículo 16°.- Suspensión del Procedimiento**

*“16.1 Ninguna autoridad administrativa o política podrá suspender el Procedimiento, con excepción del ejecutor que deberá hacerlo, bajo responsabilidad, cuando: (...)*

*16.2 Adicionalmente, el procedimiento de ejecución coactiva deberá suspenderse, bajo responsabilidad, cuando exista mandato emitido por el Poder Judicial en el curso de un proceso de amparo o contencioso administrativo, o cuando se dicte medida cautelar dentro o fuera del proceso contencioso administrativo. En tales casos, la suspensión del procedimiento deberá producirse dentro del día hábil siguiente a la notificación del mandato judicial y/o medida cautelar o de la puesta en conocimiento de la misma por el ejecutado o por tercero encargado de la retención, en este último caso, mediante escrito adjuntando copia del mandato o medida cautelar y sin perjuicio de lo establecido en el artículo 23° de la presente Ley en lo referido a la demanda de revisión judicial”.*

**Artículo 23°.- Revisión judicial del procedimiento.**

*“El procedimiento de ejecución coactiva puede ser sometido a un proceso que tenga por objeto exclusivamente la revisión judicial de la legalidad y cumplimiento de las normas previstas para su iniciación y trámite para efectos de lo cual resultan de aplicación las disposiciones que se detallan a continuación: (...)*

*23.3 La sola presentación de la demanda de revisión judicial suspenderá automáticamente la tramitación del procedimiento de ejecución coactiva hasta la emisión del correspondiente pronunciamiento de la Corte Superior, siendo de aplicación lo previsto en el artículo 16°, numeral 16.5 de la presente Ley.*

*El Obligado o el administrado al cual se imputa responsabilidad solidaria sujeto a ejecución coactiva, entregará a los terceros copia simple del cargo de presentación de la demanda de revisión judicial, la misma que constituirá elemento suficiente para que se abstengan de efectuar retenciones y/o proceder a la entrega de los bienes sobre los que hubiere recaído medida cautelar de embargo, así como efectuar nuevas retenciones, bajo responsabilidad, mientras dure la suspensión del procedimiento”.*



**ANEXO II  
ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES**

**RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF) QUE ESTABLECE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 156° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.**

**RTF N° 00044-2-2009 (6 DE ENERO DE 2009):**

*“Que la recurrente solicita la aclaración de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13116-2-2008, en el extremo referido al plazo con que cuenta la Administración para hacer efectiva la devolución ordenada al haberse declarado fundada la queja que presentó contra un embargo trabado por la SUNAT (...)*

*Que de lo expuesto se tiene que en el presente caso no se presenta “punto dudoso” que requiera ser aclarado por este Tribunal toda vez que la citada resolución ordena expresamente la devolución de los montos retenidos; siendo que tal disposición tiene que ejecutarse, en el plazo que señala el artículo 156° del Código Tributario”.*

**RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF) QUE ESTABLECEN QUE NO ES APLICABLE EL ARTÍCULO 156° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**

**RTF N° 08514-3-2008 (11 DE JULIO DE 2008)**

*“Que asimismo, refiere que se le debe informar qué plazo tiene la Administración para cumplir con la devolución ordenada por la Resolución N° 08032-3-2008 (...)*

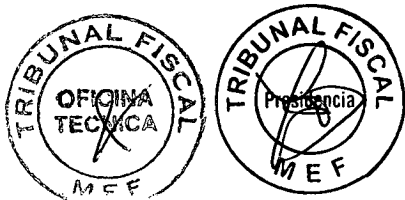
*Que con relación a la solicitud del recurrente de que se aclare el plazo con que cuenta la Administración para efectuar la devolución de los montos retenidos indebidamente, es preciso indicar que la Resolución N° 08032-3-2008 declaró fundada la queja al considerar que el procedimiento de ejecución coactiva de la Orden de Pago N° 023-001-0352647 no había sido iniciado con arreglo a ley, disponiendo que se de por concluido tal procedimiento y se restituyan los montos embargados, no correspondiendo que se indicara, en tal caso, el plazo con el que contaba la Administración para cumplir con dicho mandato, por lo que tampoco resulta procedente la solicitud presentada en este extremo.*

*Que sin perjuicio de lo expuesto es del caso indicar que conforme con lo dispuesto por el artículo 156° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, las resoluciones del Tribunal Fiscal serán cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad, precisándose que en caso que se requiera expedir resolución de cumplimiento o emitir informe, se cumplirá con el trámite en el plazo máximo de 90 días hábiles de notificado el expediente al deudor tributario, debiendo iniciarse la tramitación de la resolución de cumplimiento dentro de los quince (15) primeros días hábiles del referido plazo, bajo responsabilidad, salvo que el Tribunal Fiscal señale un plazo distinto.*

*Que dado que en el caso de autos para dar cumplimiento al mandato de este Tribunal no es necesario la emisión de una resolución de cumplimiento sobre el fondo del asunto, no es aplicable el plazo previsto por el citado artículo 156°; asimismo, teniendo en cuenta que no se ha ordenado a la Administración la emisión de un informe o dictamen, tampoco es de aplicación el plazo previsto por el numeral 3 del artículo 132° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, debiéndose por tanto dar cumplimiento inmediato al mandato de este Tribunal”.*

**RTF N° 1217-7-2009 (10 DE FEBRERO DE 2009)**

*“(…) Que conforme con lo dispuesto por el artículo 156° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, las resoluciones del Tribunal Fiscal serán cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad, precisándose que en caso que se requiera expedir resolución de cumplimiento o emitir informe, se cumplirá con el*





trámite en el plazo máximo de 90 días hábiles de notificado el expediente al deudor tributario, debiendo iniciarse la tramitación de la resolución de cumplimiento dentro de los quince (15) primeros días hábiles del referido plazo, bajo responsabilidad, salvo que el Tribunal Fiscal señale un plazo distinto.

Que mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 13094-7-2008 se ordenó a la Administración que diese por concluidos los procedimientos de cobranza coactiva seguidos mediante los Expedientes Coactivos N° 073-006-0049301, N° 073-006-0061062 y N° 073-006-0057140 y N° 073-006-0064679, que levantara la medida cautelar trabada, en cuanto a la citada deuda, y que procediera a la devolución de los montos embargados que fueron imputados a la Resolución de Determinación N° 74-003-0004381 y a la Resolución de Multa N° 074-002-0011355, emitidos por Impuesto General a las Ventas del mes de enero de 2003 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario en dicho período.

Que la quejosa cuestiona el hecho que la Administración no ha dado cumplimiento a lo resuelto por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 13094-7-2008 en el extremo referido a la devolución del monto indebidamente embargado. (...)

Que dado que en el caso de autos para dar cumplimiento al mandato de este Tribunal no es necesario la emisión de una resolución de cumplimiento sobre el fondo del asunto, no es aplicable el plazo previsto por el citado artículo 156°, criterio que ha sido expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 08514-3-2008”.

