



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"  
"AÑO DEL DIÁLOGO Y LA RECONCILIACIÓN NACIONAL"

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2018-31

**TEMA :** DETERMINAR SI DEBE ORDENARSE LA DEVOLUCIÓN DEL DINERO QUE FUE EMBARGADO MEDIANTE UNA MEDIDA CAUTELAR PREVIA Y QUE POSTERIORMENTE FUE IMPUTADO A DEUDA MATERIA DE COBRANZA COACTIVA, CUANDO SE DETERMINE QUE EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA ES INDEBIDO Y SE DECLARE FUNDADA LA QUEJA.

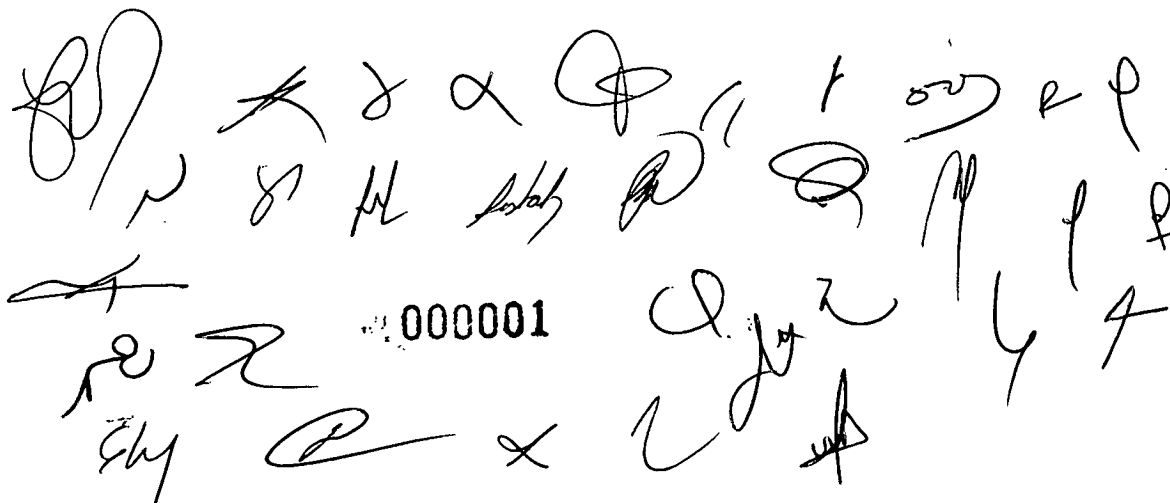
**FECHA :** 16 de agosto de 2018  
**HORA :** 12:45 p.m.  
**LUGAR :** Calle Diez Canseco N° 258, Miraflores  
Javier Prado Oeste N° 1115, San Isidro

<b>ASISTENTES :</b>	Licette Zúñiga D.	Luis Ramírez M.	Víctor Mejía N.
	Víctor Castañeda A.	Carmen Terry R.	Pedro Velásquez L.R.
	Sarita Barrera V.	Claudia Toledo S.	Ada Flores T.
	Rossana Izaguirre Ll.	Gabriela Márquez P.	Lorena Amico D.
	Marco Huamán S.	José Martel S.	Doris Muñoz G.
	Rosa Barrantes T.	Patricia Meléndez K.	Cristina Huertas L.
	Roxana Ruiz A.	Gary Falconí S.	Raúl Queuña D.
	Jorge Sarmiento D.	Úrsula Villanueva A.	Caridad Guarníz C.
	Lily Villanueva A.	Érika Jiménez S.	Sergio Ezeta C.
	Jesús Fuentes B.	Williams Vásquez R.	Zoraida Olano S.

<b>NO ASISTENTE :</b>	Mariella Casalino M.	Vacaciones a la fecha de votación.
	Rodolfo Ríos D.	Vacaciones a la fecha de votación.
	Sergio Rivadeneira B.	Vacaciones a la fecha de suscripción.
	Elizabeth Winstanley P.	Vacaciones a la fecha de suscripción.

**I. ANTECEDENTES:**

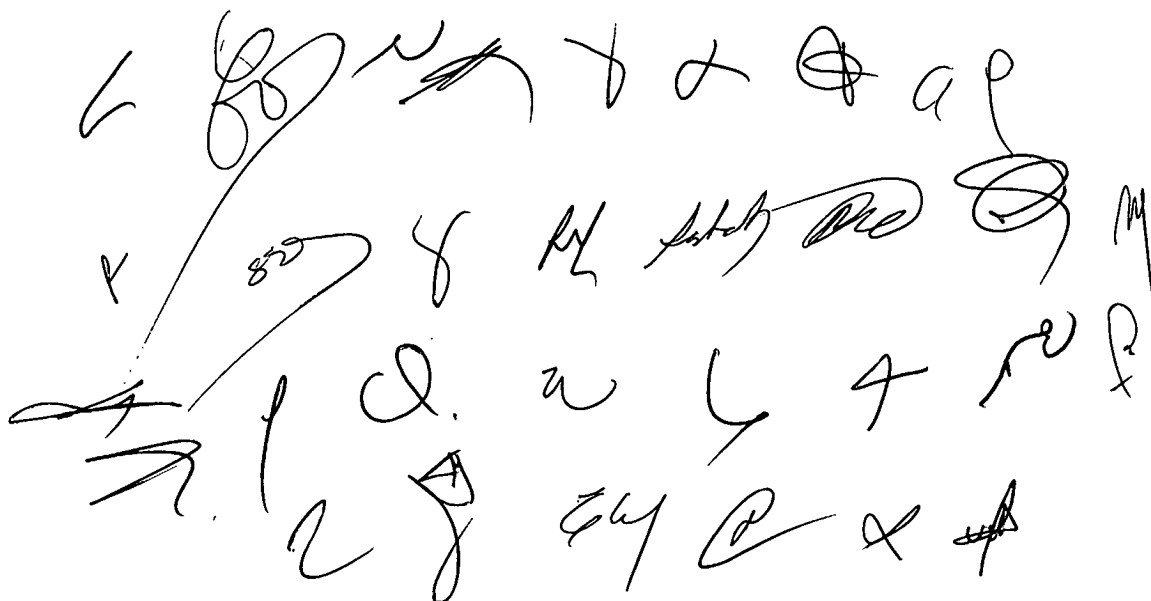
- Memorando N° 749-2018-EF/40.01, mediante el que la Presidenta del Tribunal Fiscal convoca a los vocales a sesión de Sala Plena.
- Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

  
0000001

## II. AGENDA:

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos y el acuerdo adoptado, tal como se detalla en el reporte del "Sistema de Votación vía Web" que se adjunta a continuación, así como su fundamento, siendo la decisión adoptada la siguiente:

***"No debe ordenarse la devolución del dinero embargado mediante una medida cautelar previa e imputado a la deuda materia de cobranza cuando se determine que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido si al momento de declararse fundada la queja no ha caducado la medida cautelar previa. En tal supuesto, corresponde ordenar que se deje sin efecto la imputación realizada"***

A collection of handwritten signatures and initials, likely representing the members of the Sala Plena who signed the act. The signatures are arranged in several rows, with some appearing to be crossed out or grouped together. The handwriting is cursive and varies in style, indicating multiple individuals.

## Reporte de Elecciones de Sala Plena

DETERMINAR SI DEBE ORDENARSE LA DEVOLUCIÓN DEL DINERO QUE FUE EMBARGADO MEDIANTE UNA MEDIDA CAUTELAR PREVIA Y QUE POSTERIORMENTE FUE IMPUTADO A DEUDA MATERIA DE COBRANZA COACTIVA, CUANDO SE DETERMINE QUE EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA ES INDEBIDO Y SE DECLARE FUNDADA LA QUEJA.

Emisión de reporte: 2018-08-02 18:21:16

Electores: 32 Vocales

- Amico de las Casas, Lorena Maria de los Angeles
- Barrantes Takata, Rosa
- Barrera Vasquez, Sarita Emperatriz
- Castañeda Altamirano, Victor Eduardo
- Ezeta Carpio, Sergio Pio Victor
- Falconi Sinche, Gary Roberto
- Flores Talavera, Ada Maria Tarcila
- Fuentes Borda, Jesús Edwin
- Guarniz Cabell, Caridad Del Rocio
- Huaman Sialer, Marco Antonio
- Huertas Lizarzaburu, Cristina
- Izaguirre Llampasi, Rossana
- Jimenez Suarez, Erika Isabel
- Marquez Pacheco, Gabriela Patricia
- Martel Sanchez, Jose Antonio
- Mejía Ninacondor, Víctor
- Melendez Kohatsu, Patricia Jaquelin
- Muñoz Garcia, Doris
- Olano Silva, Zoraida Alicia
- Queuña Díaz, Raul Nicolas
- Ramirez Mio, Luis
- Rivadeneira Barrientos, Sergio Fernan
- Ruiz Abarca, Roxana Zulema
- Sarmiento Diaz, Jorge Orlando
- Terry Ramos, Carmen Ines
- Toledo Sagástegui, Claudia Elizabeth
- Vásquez Rosales, Williams Alberto
- Velasquez Lopez Raygada, Pedro Enrique
- Villanueva Arias, Ursula Isabel
- Villanueva Aznaran, Lily Ana
- Winstanley Patio, Elizabeth Teresa
- Zuñiga Dulanto, Licette Isabel

Inicio de votación: 2018-08-02 09:35:11

Fin de votación: 2018-08-02 17:36:35

A collection of handwritten signatures in black ink, arranged in several rows. In the center, there is a rectangular stamp with the number '000002' printed in a bold, sans-serif font. The signatures are varied in style, some being cursive and others more blocky or stylized.

TEMA:	DETERMINAR SI DEBE ORDENARSE LA DEVOLUCIÓN DEL DINERO QUE FUE EMBARGADO MEDIANTE UNA MEDIDA CAUTELAR PREVIA Y QUE POSTERIORMENTE FUE IMPUTADO A DEUDA MATERIA DE COBRANZA COACTIVA, CUANDO SE DETERMINE QUE EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA ES INDEBIDO Y SE DECLARE FUNDADA LA QUEJA.		
	PROPUESTAS A VOTAR		
	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2	OPCIÓN DISCREPANTE A TODAS LAS PROPUESTAS
	Debe ordenarse la devolución del dinero embargado mediante una medida cautelar previa e imputado a la deuda materia de cobranza cuando se determine que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido y se declare fundada la queja.	No debe ordenarse la devolución del dinero embargado mediante una medida cautelar previa e imputado a la deuda materia de cobranza cuando se determine que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido si al momento de declararse fundada la queja no ha caducado la medida cautelar previa. En tal supuesto, corresponde ordenar que se deje sin efecto la imputación realizada.	
Vocales			
Amico de las Casas		X	
Barrantes Takata		X	
Barrera Vasquez	X		
Castañeda Altamirano		X	
Ezeta Carpio		X	
Falconi Sinche	X		
Flores Talavera	X		
Fuentes Borda		X	
Guarniz Cabell	X		
Huaman Sialer		X	
Huertas Lizarzaburu	X		
Izaguirre Llampasi	X		
Jimenez Suarez	X		
Marquez Pacheco		X	
Martel Sanchez		X	
Mejía Ninacondor		X	
Melendez Kohatsu		X	
Muñoz Garcia		X	
Olano Silva		X	

Queuña Díaz		X	
Ramirez Mio		X	
Rivadeneira Barrientos	X		
Ruiz Abarca	X		
Sarmiento Diaz	X		
Terry Ramos		X	
Toledo Sagástegui	X		
Vásquez Rosales		X	
Velasquez Lopez Raygada		X*	
Villanueva Arias		X	
Villanueva Aznaran		X	
Winstanley Patio		X	
Zuñiga Dulanto		X	
TOTAL	11	20 / 1(*)	

Voto Singular

(\*)

No existen normas en el Capítulo I del Título II del Libro Segundo del Código Tributario, referido a las medidas cautelares previas, ni en todo el Código Tributario, que contengan disposiciones aplicables a la reposición de sumas de dinero retenidas e imputadas como resultado de una medida cautelar previa que se convierte en definitiva en un procedimiento de cobranza coactiva indebidamente seguido o iniciado. No se verifica que se hubiese regulado si procede reponer suma alguna, cuando y como debe producirse, quien puede ordenarla, si esa reposición genera o no intereses y si aplica algún tipo de cambio en caso la retención se hubiera producido en una cuenta en moneda extranjera, entre otros aspectos. La razón por la que no existe norma alguna que regule todos esos aspectos en cuanto a la reposición de sumas de dinero retenidas e imputadas como resultado de una medida cautelar previa que se convierte en definitiva en un procedimiento de cobranza coactiva indebidamente seguido o iniciado, es porque esa reposición no existe como derecho de los administrados. Dicha reposición fue establecida como criterio por el Acuerdo de Sala Plena N° 2008-28, que dio lugar a la emisión de la Resolución N° 10499-3-2008, en base a una interpretación de las normas que el Tribunal Fiscal analizó en su oportunidad. En efecto, habida cuenta que la reposición de sumas de dinero retenidas e imputadas a deudas tributarias en el curso de un procedimiento de cobranza coactiva seguido irregularmente no ha sido prevista en norma alguna del ordenamiento tributario peruano, no existe norma que disponga como es que debe producirse, ni que reglas deben seguirse para ejecutarla, ni que pueda producirse dicha reposición, si la medida cautelar bajo análisis fue trabada antes del inicio de un procedimiento de cobranza coactiva. Nótese que en materia de facultades y potestades administrativas toda entidad pública rige su accionar por el principio de legalidad, que señala que cualquier autoridad solo puede hacer lo que la ley expresamente le autorice. No obstante, al haberse equiparado la citada reposición a la devolución de un pago indebido o en exceso, merced al criterio contenido en la Resolución N° 10499-3-2008, la propuesta 1 interpreta, en la misma línea, que le son aplicables las reglas expuestas en dicha resolución y en la Resolución N° 08879-4-2009, es decir, que procede no solo la "devolución", sino con intereses y en un plazo relativamente corto, cuando ello no ha sido regulado para aplicarse a la reposición de sumas de dinero retenidas e imputadas a deudas tributarias merced a una medida cautelar previa que se convierte en definitiva en un procedimiento de cobranza coactiva seguido sin cumplir con las formalidades establecidas en ley. En esa línea, la propuesta 1 no considera que disponer la devolución de las sumas que se pudieran retener merced a una medida cautelar previa luego que esta se convierte en definitiva en un procedimiento de cobranza coactiva seguido sin cumplir con las formalidades establecidas por ley, aplicándole reglas creadas para cuando los deudores tributarios soliciten la devolución de una suma de dinero pagada en exceso o indebidamente vía el procedimiento no contencioso tributario, desvirtúa la finalidad de una medida cautelar previa cuyo plazo de caducidad no ha vencido, desprotegiendo los legítimos intereses del fisco para lograr el cobro de una deuda existente, la que en casi todos los casos ya es exigible coactivamente,

deuda que por algunos problemas de índole formal no puede ser cobrada aun, pero que debe ser cumplida, abriendo la posibilidad que el Estado no logre cautelar el cobro del crédito tributario. Por lo expuesto, considero que no debe ordenarse la devolución del dinero embargado mediante una medida cautelar previa e imputado a la deuda materia de cobranza cuando se determine que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido si al momento de declararse fundada la queja no ha vencido el plazo de caducidad de la medida cautelar previa, supuesto en el que solo corresponde ordenar que se deje sin efecto la imputación realizada y se reestablezca la medida cautelar previa al estado en que este se encontraba antes que se convirtiera en definitiva.

#### Historial del sistema

srivadeneira - 2018-08-02 09:37:03 - 10.0.14.36 ||||| jsarmiento - 2018-08-02 09:42:05 - 10.6.1.113 ||||| lamico - 2018-08-02 09:46:16 - 10.6.1.120 ||||| vcastaneda - 2018-08-02 09:54:49 - 10.0.14.26 ||||| pmelendez - 2018-08-02 09:56:33 - 10.6.1.55 ||||| vmejia - 2018-08-02 10:03:33 - 10.0.14.103 ||||| cterry - 2018-08-02 10:10:55 - 10.0.14.72 ||||| cguarniz - 2018-08-02 10:26:34 - 10.6.1.68 ||||| ivillanueva - 2018-08-02 10:34:52 - 10.6.1.70 ||||| lramirez - 2018-08-02 10:35:21 - 10.0.14.128 ||||| mhurtas - 2018-08-02 10:36:16 - 10.0.14.31 ||||| gfalconi - 2018-08-02 10:37:39 - 10.0.14.225 ||||| lzuniga - 2018-08-02 10:40:17 - 10.0.14.6 ||||| rbarrantes - 2018-08-02 10:50:54 - 10.6.1.85 ||||| rqueuna - 2018-08-02 10:59:04 - 10.6.1.114 ||||| dmunoz - 2018-08-02 11:11:09 - 10.6.1.133 ||||| uvillanueva - 2018-08-02 11:22:16 - 10.6.1.115 ||||| gmarquez - 2018-08-02 11:23:07 - 10.6.1.24 ||||| wvasquez - 2018-08-02 11:33:04 - 10.6.1.169 ||||| sezeta - 2018-08-02 11:34:41 - 10.6.1.109 ||||| jfuentes - 2018-08-02 11:59:53 - 10.6.1.110 ||||| jmartel - 2018-08-02 14:28:44 - 10.6.1.40 ||||| mhuaman - 2018-08-02 14:31:04 - 10.6.1.17 ||||| ewinstanley - 2018-08-02 14:34:37 - 10.6.1.39 ||||| pvelasquez - 2018-08-02 14:51:28 - 10.0.14.139 ||||| sbarrera - 2018-08-02 14:56:10 - 10.0.14.200 ||||| ctoledo - 2018-08-02 14:59:25 - 10.0.14.156 ||||| ejimenez - 2018-08-02 15:04:21 - 10.6.1.21 ||||| rruiz - 2018-08-02 15:08:27 - 10.0.14.221 ||||| zolano - 2018-08-02 15:24:52 - 10.0.14.17 ||||| amflores - 2018-08-02 15:28:17 - 10.0.14.52 ||||| rizaguirre - 2018-08-02 15:30:56 - 10.0.14.223 |||||

TEMA:	DETERMINAR SI DEBE ORDENARSE LA DEVOLUCIÓN DEL DINERO QUE FUE EMBARGADO MEDIANTE UNA MEDIDA CAUTELAR PREVIA Y QUE POSTERIORMENTE FUE IMPUTADO A DEUDA MATERIA DE COBRANZA COACTIVA, CUANDO SE DETERMINE QUE EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA ES INDEBIDO Y SE DECLARE FUNDADA LA QUEJA.	
	PUBLICACIÓN EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO	
	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2
	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.	El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario.
Vocales		
Amico de las Casas	X	
Barrantes Takata	X	
Barrera Vasquez	X	
Castañeda Altamirano	X	
Ezeta Carpio	X	
Falconi Sinche	X	
Flores Talavera	X	
Fuentes Borda	X	
Guarniz Cabell	X	
Huaman Sialer	X	
Huertas Lizarzaburu	X	
Izaguirre Llampasi	X	
Jimenez Suarez	X	
Marquez Pacheco	X	
Martel Sanchez	X	
Mejía Ninacondor	X	
Melendez Kohatsu	X	
Muñoz Garcia	X	
Olano Silva	X	
Queuña Diaz	X	
Ramirez Mio	X	
Rivadeneira Barrientos	X	
Ruiz Abarca	X	

Sarmiento Diaz	X	
Terry Ramos	X	
Toledo Sagástegui	X	
Vásquez Rosales	X	
Velasquez Lopez Raygada	X	
Villanueva Arias	X	
Villanueva Aznaran	X	
Winstanley Patio	X	
Zuñiga Dulanto	X	
<b>TOTAL</b>	<b>32</b>	

**Historial del sistema**

srivadeneira - 2018-08-02 09:37:09 - 10.0.14.36 ||||| jsarmiento - 2018-08-02 09:42:11 - 10.6.1.113 ||||| lamico - 2018-08-02 09:46:20 - 10.6.1.120 ||||| vcastaneda - 2018-08-02 09:54:53 - 10.0.14.26 ||||| pmelendez - 2018-08-02 09:56:40 - 10.6.1.55 ||||| vmejia - 2018-08-02 10:03:44 - 10.0.14.103 ||||| cterry - 2018-08-02 10:11:06 - 10.0.14.72 ||||| cguarniz - 2018-08-02 10:26:36 - 10.6.1.68 ||||| lvillanueva - 2018-08-02 10:34:54 - 10.6.1.70 ||||| lramirez - 2018-08-02 10:35:29 - 10.0.14.128 ||||| mhuertas - 2018-08-02 10:36:20 - 10.0.14.31 ||||| gfalconi - 2018-08-02 10:37:47 - 10.0.14.225 ||||| lzuniga - 2018-08-02 10:40:23 - 10.0.14.6 ||||| rbarrantes - 2018-08-02 10:51:07 - 10.6.1.85 ||||| rqueuna - 2018-08-02 10:59:24 - 10.6.1.114 ||||| dmunoz - 2018-08-02 11:11:19 - 10.6.1.133 ||||| uvillanueva - 2018-08-02 11:22:24 - 10.6.1.115 ||||| gmarquez - 2018-08-02 11:23:13 - 10.6.1.24 ||||| wvasquez - 2018-08-02 11:33:18 - 10.6.1.169 ||||| sezeta - 2018-08-02 11:34:49 - 10.6.1.109 ||||| jfuentes - 2018-08-02 12:00:41 - 10.6.1.110 ||||| jmartel - 2018-08-02 14:28:50 - 10.6.1.40 ||||| mhuaman - 2018-08-02 14:31:16 - 10.6.1.17 ||||| ewinstanley - 2018-08-02 14:34:52 - 10.6.1.39 ||||| pvelasquez - 2018-08-02 14:51:32 - 10.0.14.139 ||||| sbarrera - 2018-08-02 14:56:20 - 10.0.14.200 ||||| ctoledo - 2018-08-02 14:59:33 - 10.0.14.156 ||||| ejimenez - 2018-08-02 15:04:31 - 10.6.1.21 ||||| rruiz - 2018-08-02 15:08:30 - 10.0.14.221 ||||| zolano - 2018-08-02 15:24:59 - 10.0.14.17 ||||| amflores - 2018-08-02 15:28:28 - 10.0.14.52 ||||| rizaguirre - 2018-08-02 15:31:00 - 10.0.14.223 |||||

~ k x r \* 2 4 5 6 7 8 9 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 21 22 23 24 25 26 27 28 29 30 31 32 33 34 35 36 37 38 39 40 41 42 43 44 45 46 47 48 49 50 51 52 53 54 55 56 57 58 59 60 61 62 63 64 65 66 67 68 69 70 71 72 73 74 75 76 77 78 79 80 81 82 83 84 85 86 87 88 89 90 91 92 93 94 95 96 97 98 99 100



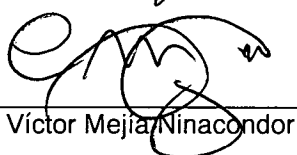
### III. DISPOSICIONES FINALES:

Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes) y que la presente acta consta de 05 folios, lo que incluye al reporte del "Sistema de Votación vía Web".

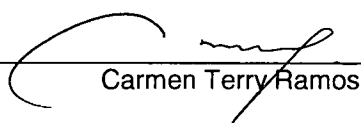
No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión iniciándose el trámite de firmas de la presente acta, en señal de conformidad.



Licette Zúñiga Duñanto



Víctor Mejía Ninacondor



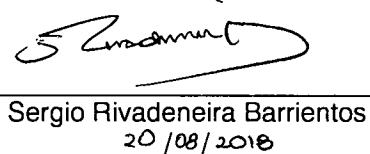
Carmen Terry Ramos



Sarita Barrera Vásquez



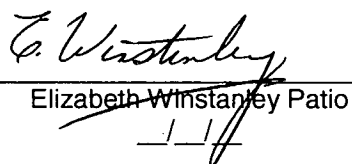
Ada Flores Talavera



Sergio Rivadeneira Barrientos  
20/08/2018



Lorena Amico de las Casas



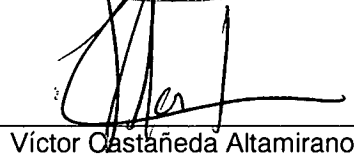
Elizabeth Winstanley Patio



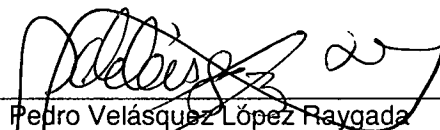
Doris Muñoz García



Luis Ramírez Mio



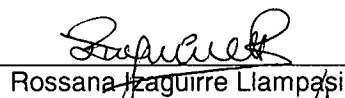
Víctor Castañeda Altamirano



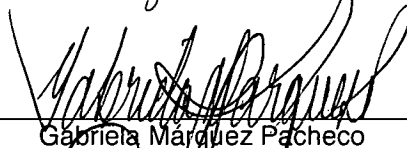
Pedro Velásquez López Raygada



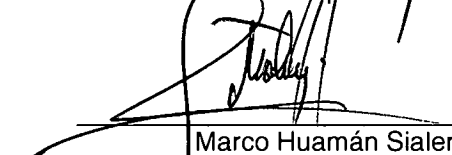
Claudia Toledo Sagástegui



Rossana Izaguirre Liampasi



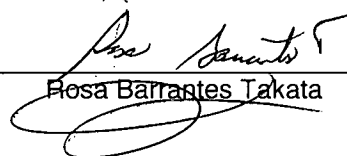
Gabriela Márquez Pacheco



Marco Huamán Sialer



José Martel Sánchez



Rosa Barrantes Takata



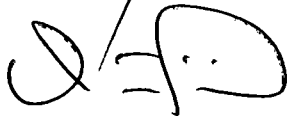
---

Patricia Meléndez Kohatsu



---

Roxana Ruiz Abarca



---

Raúl Queuña Díaz



---

Ursula Villanueva Arias



---

Lily Villanueva Aznarán



---

Sergio Ezeta Carpio



---

Williams Vasquez Rosales



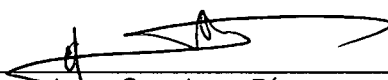
---

Cristina Huertas Lizarzaburu



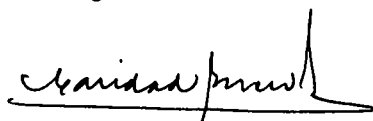
---

Gary Falconí Sinche



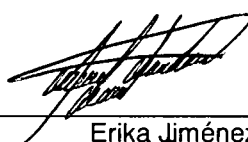
---

Jorge Sarmiento Díaz



---

Caridad Guarníz Cabell



---

Erika Jiménez Suárez



---

Jesús Fuentes Borda



---

Zoraida Olano Silva

## INFORME DE SALA PLENA

**TEMA: DETERMINAR SI DEBE ORDENARSE LA DEVOLUCIÓN DEL DINERO QUE FUE EMBARGADO MEDIANTE UNA MEDIDA CAUTELAR PREVIA Y QUE POSTERIORMENTE FUE IMPUTADO A DEUDA MATERIA DE COBRANZA COACTIVA, CUANDO 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 N° 10499-3-2008, publicada como resolución de observancia obligatoria<sup>1</sup>, 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. El criterio aprobado 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"*.

Asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N°08879-4-2009, publicada como resolución de observancia obligatoria<sup>2</sup>, se indicó que: *"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"*.

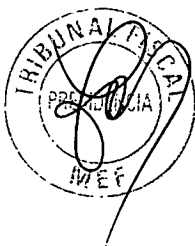
Considerando dichos criterios, debe determinarse si son aplicables cuando el dinero que fue imputado a la deuda materia de cobranza obedecía a un embargo en forma de retención que fue trabado como medida cautelar previa antes de iniciarse el procedimiento de cobranza.

Al respecto, se suscitan dos interpretaciones. Según la primera, dichos criterios son aplicables, por lo que si la cobranza coactiva no fue iniciada o seguida conforme a ley, se declarará fundada la queja y se ordenará el levantamiento de las medidas cautelares, lo que trae como consecuencia que se ordene la devolución de los montos retenidos e imputados a la deuda materia de cobranza, sin hacer distinción sobre el momento en el que se trabó dicha medida cautelar, esto es, si se trabó antes de la cobranza (como medida cautelar previa) o si se trabó después de haberse iniciado ésta.

Conforme con la segunda interpretación, los citados criterios no son aplicables, siendo que, considerando el carácter de remedio procesal de la queja, si la cobranza coactiva no fue iniciada o seguida conforme a ley, se declarará fundada la queja y se retrotraerá el estado de cosas al que existía al momento en el que se produjo la infracción al procedimiento. En tal sentido, dado que al iniciarse la cobranza coactiva existía una medida cautelar previa de embargo en la que se había retenido dinero, reponer el estado de cosas implicará mantener la situación que existía con

<sup>1</sup> Dicha resolución se publicó el 14 de setiembre de 2008 en el diario oficial "El Peruano".

<sup>2</sup> La mencionada resolución se publicó el 23 de setiembre de 2009 en el referido diario oficial.



anterioridad a tal inicio, esto es, dejar sin efecto la imputación que se hizo a la deuda materia de cobranza coactiva pero manteniendo la medida cautelar previa, esto es, la retención, siempre que dicha medida no haya caducado al resolverse la queja.

Amerita llevar el tema a Sala Plena de conformidad con el artículo 154 del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado se aprobó por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, según el cual, las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley, siendo que en este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial "El Peruano".

## II. ANTECEDENTES

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

## III. PROPUESTAS

### 3.1 MARCO NORMATIVO Y JURISPRUDENCIAL

El artículo 115 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que la deuda exigible dará lugar a las acciones de coerción para su cobranza. Asimismo, prevé la deuda que se considera exigible en cobranza coactiva. De otro lado, el artículo 116, modificado por Ley N° 30264, dispone que 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 siendo que para ello, el ejecutor coactivo tendrá, entre otras, la facultad de verificar la exigibilidad de la deuda tributaria a fin de iniciar el procedimiento de cobranza coactiva (numeral 1), ordenar, variar o sustituir a su discreción las medidas cautelares a que se refiere el artículo 118<sup>3</sup> (numeral 2) y ordenar las medidas cautelares previas al Procedimiento de Cobranza Coactiva previstas en los artículos 56 al 58 (numeral 13).

Por su parte, el artículo 117 prevé que el procedimiento de cobranza coactiva es iniciado por el ejecutor coactivo mediante la notificación al deudor tributario de la resolución de ejecución coactiva, que contiene un mandato de cancelación de las órdenes de pago o resoluciones en cobranza, dentro de siete días hábiles, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzada de las mismas, en caso que éstas ya se hubieran dictado.

Asimismo, el primer párrafo del inciso a) del artículo 118 dispone que vencido el plazo de siete días, el ejecutor coactivo podrá disponer que se traben las medidas cautelares previstas en dicho artículo, que considere necesarias. Además, dispone que podrá adoptar otras medidas no

<sup>3</sup> Se dispone además que de oficio, el ejecutor coactivo dejará sin efecto las medidas cautelares que se hubieren trabado, en la parte que superen el monto necesario para cautelar el pago de la deuda tributaria materia de cobranza, así como las costas y gastos incurridos en el procedimiento de cobranza coactiva, cuando corresponda.



contempladas en el citado artículo, siempre que asegure de la forma más adecuada el pago de la deuda tributaria materia de la cobranza.

Ahora bien, el Código Tributario prevé la posibilidad de trabar medidas cautelares antes del inicio del procedimiento de cobranza coactiva en determinados supuestos excepcionales. Así, el artículo 56 del citado código prevé que excepcionalmente, cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable o, existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, antes de iniciado el procedimiento de cobranza coactiva, la Administración a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria, y de acuerdo a las normas del anotado código, podrá trabar medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer dicha deuda, inclusive cuando ésta no sea exigible coactivamente. Asimismo, dicho artículo establece los supuestos en los que se entiende que el deudor tributario tiene un comportamiento que amerita trabar una medida cautelar previa.

Asimismo, el artículo 58 del anotado código dispone que excepcionalmente, cuando el proceso de fiscalización o verificación amerite la adopción de medidas cautelares, la Administración Tributaria, bajo responsabilidad, tramará las necesarias para garantizar la deuda tributaria, aun cuando no hubiese emitido la resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago de la deuda tributaria, para lo cual, debe presentarse cualquiera de los supuestos establecidos en el primer párrafo del artículo 56. Se precisa que adoptada la medida, la Administración Tributaria notificará los citados valores en un plazo de treinta días hábiles, prorrogables por quince días hábiles cuando se hubiera realizado la inmovilización o la incautación a que se refieren los numerales 6 y 7 del artículo 62 del citado código.

En cuanto a los plazos aplicables a las medidas cautelares previas, el primer párrafo del numeral 1 del artículo 57, señala que tratándose de deuda que todavía no es exigible coactivamente la medida cautelar se mantendrá durante un año computado desde la fecha en que fue trabada. Asimismo, si existiera resolución desestimando la reclamación del deudor tributario, dicha medida se mantendrá por dos años adicionales. La citada norma prevé que vencidos los plazos antes citados, sin necesidad de una declaración expresa, la medida cautelar caducará, estando obligada la Administración a ordenar su levantamiento<sup>4</sup>.

El segundo párrafo del citado numeral dispone que si el deudor tributario obtuviera resolución favorable antes del vencimiento de los plazos señalados en el primer párrafo, la Administración Tributaria levantará la medida cautelar, devolviendo los bienes afectados, de ser el caso.

Por su parte, el tercer párrafo indica que en el caso que la deuda tributaria se torne exigible coactivamente de acuerdo a lo señalado por el artículo 115 antes del vencimiento de los plazos máximos a que se refiere el primer párrafo, se iniciará el procedimiento de cobranza coactiva, convirtiéndose la medida cautelar a definitiva.

<sup>4</sup> A partir de la modificación prevista por el Decreto Legislativo N° 1263, publicado el 10 diciembre 2016, se prevé que: "La medida cautelar se mantendrá durante un (1) año, computado desde la fecha en que fue trabada y si existiera resolución desestimando la reclamación del deudor tributario, dicha medida se mantendrá por dos años adicionales. En los casos en que la medida cautelar se trabe en base a una resolución que desestima una reclamación, la medida cautelar tendrá el plazo de duración de un (1) año, pero se mantendrá por dos (2) años adicionales. Vencido los plazos antes citados, sin necesidad de una declaración expresa, la medida cautelar caducará, estando obligada la Administración Tributaria a ordenar su levantamiento, no pudiendo trabar nuevamente la medida cautelar, salvo que se trate de una deuda tributaria distinta".



De otro lado, el numeral 2 del citado artículo 57 señala que tratándose de deudas exigibles coactivamente, la resolución de ejecución coactiva, deberá notificarse dentro de los cuarenta y cinco días hábiles de trabadas las medidas cautelares, siendo que de mediar causa justificada, este plazo puede prorrogarse por veinte días hábiles más.

En cuanto a las anotadas medidas cautelares previas, en diversas resoluciones de este tribunal se ha señalado que tienen carácter excepcional y su objetivo es asegurar al fisco el cobro de la deuda, antes de iniciado el procedimiento de cobranza coactiva, en los casos en que el comportamiento del deudor lo amerite o existan indicios para presumir que el cobro podría ser infructuoso<sup>5</sup>. Asimismo, se ha indicado que las medidas cautelares previas trabadas respecto de deudas que no son exigibles coactivamente, además de mantenerse por dos años adicionales al primer año por el que fueron originalmente trabadas (en caso de existir resolución desestimando la reclamación del deudor tributario), se convertirán en definitivas dentro de un procedimiento de cobranza coactiva iniciado conforme a ley. En tal sentido, una medida cautelar previa se convierte en definitiva con la notificación de la resolución coactiva que da inicio al procedimiento de cobranza conforme a ley<sup>6</sup>.

Ahora bien, el artículo 155 del Código Tributario dispone que la queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en dicho código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal.

Respecto a su naturaleza, en los fundamentos del Acuerdo contenido en Acta de Reunión de Sala Plena N° 2003-24 de 9 de diciembre de 2003<sup>7</sup>, se ha indicado que la queja es un remedio procesal que ante la afectación o posible vulneración de los 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, alejándose del carácter de recurso impugnativo de los actos administrativos, como son los recursos regulados por los artículos 137 y 145 del citado código, por lo que no procede cuando existan adicionalmente otros procedimientos o vías idóneas para conocer dichos casos.

Considerando dicha naturaleza, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10499-3-2008, se determinó "*...si el Tribunal Fiscal puede disponer la devolución de los bienes embargados*"<sup>8</sup> cuando

<sup>5</sup> En este sentido, véase las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06902-8-2013, 05471-2-2013, 02694-10-2013, entre otras.

<sup>6</sup> En este sentido, véanse las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06711-3-2009, 11757-1-2013, 05382-7-2011, entre otras.

<sup>7</sup> Acuerdo en el que se fundamentó la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2632-2-2005 de 27 de abril de 2005, que constituye precedente de observancia obligatoria y que fue publicada en el diario oficial El Peruano el 8 de junio de 2005.

<sup>8</sup> Cabe mencionar que de conformidad con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 25-99 del 21 de octubre de 1999, el Tribunal Fiscal era competente para pronunciarse en casos como el que es objeto de análisis, en los que procedía declarar fundada la queja, sin pronunciarse sobre la restitución de los bienes indebidamente embargados, aun cuando ello hubiere sido solicitado por el quejoso. Sin embargo, tal acuerdo ha sido objeto de reconsideración, al haberse tomado en cuenta la Sentencia de 20 de setiembre de 2006, emitida por la Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima (Expediente N° 1303-2006) que declaró fundada en parte una demanda de amparo en la que se estableció la vulneración de los derechos al debido proceso sustantivo y a la propiedad privada por no haberse emitido pronunciamiento en el que se ordene la restitución de la suma embargada indebidamente al



con anterioridad a resolver la queja formulada se ejecutan las medidas cautelares trabadas, determinándose que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido y se declara en consecuencia fundada la queja, para lo cual es necesario tomar en consideración la naturaleza y finalidad de esta última”<sup>9</sup>.

Al respecto 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. El criterio aprobado 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”.

En ese sentido, se señaló lo siguiente: “Nótese que ordenar la devolución de los bienes que fueron embargados indebidamente constituye un 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”.

Asimismo, se indicó que “...aun cuando no se ha previsto de manera expresa todos los supuestos en los cuales corresponde que el executor coactivo disponga la devolución de los bienes embargados, el legislador ha usado una fórmula abierta al señalar que ello procederá en los casos que corresponda de acuerdo a ley, debiendo entenderse que se refiere a aquellos supuestos en los que el procedimiento de cobranza coactiva se ha iniciado o seguido de manera indebida”.

Por tanto, se concluyó que conforme con la naturaleza de remedio procesal de la queja, cuando el Tribunal Fiscal determine que un procedimiento de cobranza coactiva no ha sido debidamente iniciado o seguido, ya sea porque no se acreditó la existencia de deuda exigible coactivamente o porque el procedimiento no se inició con arreglo a ley, o se establezca que la Administración infringió el procedimiento establecido para su tramitación y se verifique que se han adoptado y ejecutado las medidas cautelares trabadas, procede que el citado Tribunal disponga el levantamiento de las medidas cautelares así como la adopción de las acciones necesarias a fin de reponer las cosas al estado anterior a la vulneración del procedimiento.

Posteriormente, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08879-4-2009<sup>10</sup>, se estableció que: “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”.

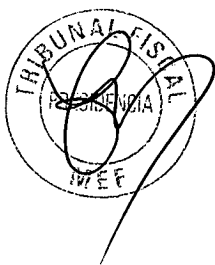
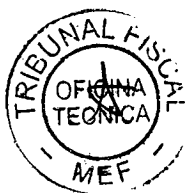
En dicha resolución se señaló que al ser la devolución del dinero embargado en forma de retención e imputado a las cuentas deudoras del contribuyente una consecuencia de disponer el

---

demandante. En el caso objeto de demanda de acción de amparo, la medida cautelar trabada consistía en un embargo en forma de retención sobre una suma de dinero del deudor tributario.

<sup>9</sup> Publicada como resolución de observancia obligatoria en diario oficial “El Peruano” el 14 de setiembre de 2008.

<sup>10</sup> Publicada como resolución de observancia obligatoria en diario oficial “El Peruano” el 23 de setiembre de 2009.



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, 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>11</sup>, de conformidad con lo establecido por el numeral 8) del artículo 116 del Código Tributario<sup>12</sup>.

En el supuesto analizado, se declara fundada la queja presentada por el administrado por no haberse iniciado o seguido un procedimiento coactivo conforme a ley, en el que se han imputado montos retenidos a la deuda materia de cobranza, siendo que dicha retención se efectuó como consecuencia de una medida cautelar previa trabada antes del inicio de la cobranza coactiva.

En tal sentido, atendiendo a los criterios jurisprudenciales citados, debe analizarse si al declararse fundada la mencionada queja, deben aplicarse dichos criterios y ordenarse la devolución de los montos que fueron imputados o si por el contrario, debe mantenerse la medida cautelar previa.

### 3.2 PROPUESTA 1

#### DESCRIPCIÓN

Debe ordenarse la devolución del dinero embargado mediante una medida cautelar previa e imputado a la deuda materia de cobranza cuando se determine que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido y se declare fundada la queja.

#### FUNDAMENTO<sup>13</sup>

De las normas citadas se aprecia que si bien la Administración Tributaria ostenta el privilegio de autotutela ejecutiva, por regla general, se faculta a la Administración a trabar medidas cautelares después de haberse iniciado el procedimiento coactivo.

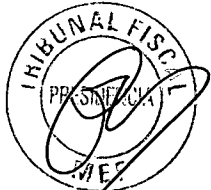
No obstante, previéndose un posible perjuicio fiscal, en determinados casos el ordenamiento le faculta a trabar dichas medidas antes de iniciar el indicado procedimiento; sin embargo, solamente podrá ejecutarlas después de iniciarlo y si se ha verificado el vencimiento del plazo previsto por el artículo 117 del Código Tributario.

En tal sentido, una medida cautelar previa es *"...un tipo de medida cautelar no ejecutable que se caracteriza por prevenir la lesión fiscal derivada de una frustración ante su eventual cobro*

<sup>11</sup> En la citada resolución se indicó que para este efecto deberá tenerse en cuenta lo regulado por los artículos 38 y 39 del Código Tributario.

<sup>12</sup> Dicha norma 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, se indicó que 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>13</sup> Forma parte del fundamento el punto 3.1 precedente "Marco Normativo y Jurisprudencial".





*coactivo, inclusive cuando el crédito no es firme". Asimismo, se ha indicado que "...están asociadas incidental pero no esencialmente con el privilegio de autotutela de la Administración Pública, o ejecución legítima del fin recaudatorio del fisco (cuya representación legal es específicamente el procedimiento de cobranza coactiva), toda vez que pueden dictarse independientemente de que exista una deuda tributaria exigible y que conste en un acto administrativo firme". A ello se agrega que las medidas cautelares previas se encuentran "enmarcadas dentro del ejercicio de la función de recaudación un nivel solamente preventivo, cuando la fiscalización ya finalizó o está por finalizar, y la deuda tributaria no necesariamente es exigible" <sup>14</sup>.*

Ahora bien, la queja es una vía a la que el administrado acude para pedir que se examine un procedimiento que considera ilegal o un determinado acto procedimental específico y en caso de encontrarse una vulneración, se deberá ordenar la subsanación del defecto detectado con disposiciones razonables y proporcionales.

Como se ha indicado, conforme con el criterio de este Tribunal, una medida cautelar previa se convierte en definitiva cuando se inicia el procedimiento coactivo, siendo que en el supuesto analizado, la Administración Tributaria ha procedido a la ejecución de la medida que adoptó antes de iniciar la cobranza, en el entendido que ésta se convirtió en definitiva.

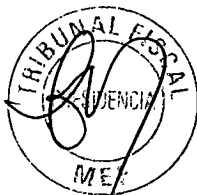
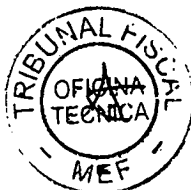
Si bien las medidas cautelares reguladas por el Código Tributario tienen por finalidad respaldar un interés de cobro del fisco, la medida cautelar previa debe ser analizada considerando además su carácter excepcional. En tal sentido, aun cuando para trabarse se haya configurado alguna causal que la sustentaba (y puede que dicha causal se mantenga luego de resolverse la queja), no debe perderse de vista que el propósito de la medida cautelar previa es brindar dicho respaldo al interés de cobro hasta que la Administración pueda iniciar la cobranza coactiva y pueda proceder a ejecutar la medida adoptada.

Ello se aprecia de las normas citadas, por ejemplo cuando se establece que en el supuesto de deuda que es exigible coactivamente, la Administración debe notificar la resolución de ejecución coactiva dentro de los cuarenta y cinco días hábiles de trabadas las medidas cautelares, siendo que de mediar causa justificada, este plazo puede prorrogarse por veinte días hábiles más.

Así, debe diferenciarse las causales que autorizan a la Administración Tributaria a trabar una medida cautelar previa de su finalidad puesto que ésta última consiste en resguardar el interés del fisco, cuidando que el patrimonio del deudor tributario no se deteriore hasta que pueda llevarse a cabo la ejecución en un procedimiento coactivo. En tal sentido, al iniciarse la cobranza coactiva, la medida cautelar previa ha cumplido su cometido y por eso se convierte en definitiva, y de no cancelarse la deuda en el plazo establecido por el citado artículo 117 del Código Tributario, procederá la ejecución.

En cuanto a los criterios contenidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10499-3-2008 y N° 08879-4-2009, si bien en los fundamentos de dichas resoluciones se hizo alusión a medidas cautelares trabadas en el procedimiento de cobranza coactiva, ello no es impedimento para aplicar los indicados criterios jurisprudenciales en el supuesto analizado puesto que al haberse iniciado la

<sup>14</sup> En este sentido, véase: "Régimen de las Medidas Cautelares Previas (Primera Parte)" en: *Análisis Tributario*, AELE, N° 279, 2011, Lima, pp. 13 y ss.



cobranza coactiva, las medidas cautelares previas cumplieron su finalidad y se convirtieron en definitivas, habiéndose procedido a su ejecución. Asimismo, debe considerarse que en la primera resolución citada se señaló que aun cuando 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, el legislador ha usado una fórmula abierta al señalar que ello procederá en los casos que corresponda de acuerdo a ley, debiendo entenderse que se refiere a aquellos supuestos en los que el procedimiento de cobranza coactiva se ha iniciado o seguido de manera indebida. Ello posibilita la aplicación de dichos criterios al supuesto analizado, siendo que en las mencionadas resoluciones no se ha indicado que el criterio sea aplicable únicamente cuando se analicen medidas cautelares trabadas después de haberse iniciado el procedimiento.

Interpretar lo contrario, no sería razonable ni acorde con el espíritu del referido criterio jurisprudencial, que atiende a la naturaleza de la queja como remedio procesal, que ante la afectación o posible vulneración de los 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, alejándose del carácter de recurso impugnativo de los actos administrativos, puesto que ante una misma infracción al trámite del procedimiento coactivo, se podría obtener distintos efectos dependiendo de si la medida se trabó antes o después de su inicio, puesto que en un caso únicamente se ordenaría su conclusión, mientras que en el otro se ordenaría la conclusión del procedimiento, el levantamiento de las medidas cautelares y la devolución de los montos retenidos e imputados, lo que atentaría contra los principios de igualdad y seguridad jurídica<sup>15</sup>.

En tal sentido, incluso cuando el embargo ejecutado en la cobranza coactiva se haya trabado antes de su inicio, se ha procedido a su ejecución en el marco de un procedimiento indebido, siendo que la Administración Tributaria tiene el deber de iniciar y proseguir dicho procedimiento conforme a ley, por lo que al ejecutarse la medida cautelar se configura una infracción a las normas y al debido procedimiento, por lo que en tal situación corresponde levantar dichas medidas y ordenar la devolución del monto que fue retenido e imputado a la deuda puesta en cobranza.

En efecto, declarar fundada la queja implica que la ejecución que hizo la Administración mediante la imputación de los importes retenidos no tiene amparo legal. Por tanto, considerando que la medida se convirtió en definitiva cuando la Administración inició la cobranza coactiva, si la deuda que se pretendía cautelar no era exigible coactivamente o no se inició su cobranza conforme a ley,

<sup>15</sup> El Tribunal Constitucional ha señalado en la Sentencia recaída en el Expediente N° 016-2002-AI-TC de 30 de abril de 2003 que: "El principio de la seguridad jurídica forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho. La predictibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad. Tal como estableciera el Tribunal Constitucional español, la seguridad jurídica supone "la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho" (STCE 36/1991, FJ 5). El principio in comento no sólo supone la absoluta pasividad de los poderes públicos, en tanto no se presenten los supuestos legales que les permitan incidir en la realidad jurídica de los ciudadanos, sino que exige de ellos la inmediata intervención ante las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas, mediante la "predecible" reacción, sea para garantizar la permanencia del statu quo, porque así el Derecho lo tenía preestablecido, o, en su caso, para dar lugar a las debidas modificaciones, si tal fue el sentido de la previsión legal".



las ejecuciones deben ser dejadas sin efecto, y por tanto, debe procederse a la devolución de los montos retenidos e imputados<sup>16</sup>.

Asimismo, en aplicación del criterio contenido en la citada Resolución N° 08879-4-2009, la Administración deberá 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 Código Tributario.

Por tanto, debe considerarse que al resolverse las quejas presentadas por los administrados y ordenar la devolución de los montos retenidos en una cobranza que no ha sido iniciada conforme ley, el Tribunal Fiscal tutela el debido procedimiento en sus expresiones formal como sustantiva<sup>17</sup>, conforme con el numeral 1.2 del artículo IV del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS<sup>18</sup>.

Ahora bien, no puede suponerse que al declararse fundada una queja y dejar sin efecto un procedimiento de cobranza coactiva, los hechos se retrotraen y las medidas cautelares trabadas antes de su inicio que no hayan caducado se mantienen vigentes, puesto que, como se ha señalado, el carácter de previo de las medidas culminó en el momento en que la Administración Tributaria inició el procedimiento de cobranza coactiva, convirtiéndose en ese momento en definitivas.

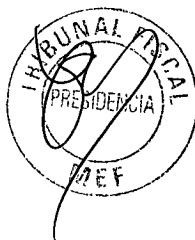
Cabe precisar que la finalidad de la queja no consiste en obtener la declaración de nulidad o la revocación de la resolución de ejecución coactiva que dio inicio a la cobranza, dado que no es un recurso impugnativo dirigido a cuestionar actos administrativos contenidos en resoluciones<sup>19</sup>. En ese sentido, no puede equipararse el efecto de un recurso impugnativo con el generado por una queja declarada fundada, la cual, por su naturaleza, supone la reparación y enmienda de los derechos del administrado que se hubieren visto afectados por determinado acto o actuación procedimental que devino en arbitrario.

<sup>16</sup> En este sentido, véanse las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04708-7-2010, 01178-11-2011.

<sup>17</sup> En la Sentencia N° 2424-2004-AA/TC del Tribunal Constitucional, se afirma lo siguiente: "El debido proceso está concebido como aquel en el que se respetan sus dos expresiones, tanto formal como sustantiva; en la de carácter formal, los principios y reglas que lo integran tienen que ver con las formalidades estatuidas, tales como las que establecen el juez natural, el procedimiento preestablecido, el derecho de defensa y la motivación; y en su expresión sustantiva, están relacionados los estándares de razonabilidad y proporcionalidad que toda decisión judicial debe suponer".

<sup>18</sup> En cuanto al debido procedimiento sustantivo en sede administrativa, GUZMÁN NAPURI señala: "El reconocimiento del debido proceso sustantivo en sede administrativa permite conjurar en forma más eficiente el riesgo de un comportamiento de la Administración que puede resultar formalmente ajustado a derecho -con lo cual podríamos encontrarnos ante el cumplimiento de preceptos propios del debido proceso formal- pero que en realidad vulnera derechos fundamentales". En este sentido, véase: GUZMÁN NAPURI, Christian, "El debido proceso en sede administrativa en la jurisprudencia y la doctrina peruana ¿Hoy en día todavía puede discutirse la pertinencia del mismo?" en: *Ius et Veritas*, N° 22, pág. 342.

<sup>19</sup> Así, GARCÍA DE ENTERRÍA señala que "los recursos administrativos son actos del administrado mediante los que éste pide a la propia Administración la revocación o reforma de un acto suyo o de una disposición de carácter general de rango inferior a la Ley en base a un título jurídico específico. La nota característica de los recursos es, por lo tanto, su finalidad impugnatoria de actos o disposiciones preexistentes que se estiman contrarias a Derecho. Y como podemos apreciar la queja no es instrumento para impugnar, sino para corregir, que es muy distinto". En este sentido, véase: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *Curso de Derecho Administrativo*, Civitas, 1997, Madrid, p. 510.



Por otro lado, se considera que de no ordenarse la devolución del dinero que fue objeto de un embargo en forma de retención dispuesto por una medida cautelar previa que no ha caducado al momento de declararse fundada la queja, limita su carácter de remedio procesal ante un supuesto en el que ha ocurrido una afectación al patrimonio del administrado por haberse ejecutado una medida cautelar indebidamente.

Por consiguiente, se concluye que debe ordenarse la devolución del dinero embargado mediante una medida cautelar previa e imputado a la deuda materia de cobranza cuando se determine que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido y se declare fundada la queja. Atendiendo a los fundamentos expuestos, los criterios establecidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10499-3-2008 y N° 08879-4-2009 son aplicables aun en los casos en los que de no haberse iniciado la cobranza coactiva, no habría caducado la medida cautelar previa.

### 3.3 PROPUESTA 2

#### DESCRIPCIÓN

No debe ordenarse la devolución del dinero embargado mediante una medida cautelar previa e imputado a la deuda materia de cobranza cuando se determine que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido si al momento de declararse fundada la queja no ha caducado la medida cautelar previa. En tal supuesto, corresponde ordenar que se deje sin efecto la imputación realizada.

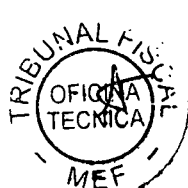
#### FUNDAMENTO<sup>20</sup>

Al respecto, de la lectura de los fundamentos de la Resolución N°10499-3-2008 se aprecia que en ésta se señaló que: *"...si bien el artículo 101° del Código Tributario no establece de manera expresa que una de las atribuciones del Tribunal Fiscal sea ordenar la devolución de bienes embargados indebidamente, ello se encuentra implícito y es consustancial a su competencia de resolver las quejas presentadas prevista por el numeral 5) del citado artículo (...) ordenar la devolución de los bienes que fueron embargados indebidamente constituye un 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".* (énfasis agregado).

De lo anotado se advierte que la resolución citada hace expresa alusión al levantamiento de medidas cautelares que fueron adoptadas en el procedimiento coactivo analizado en queja, no así a aquéllas que fueron adoptadas con anterioridad.

Ello se explica porque al tratarse de una medida cautelar trabada al interior de un procedimiento coactivo que fue iniciado o seguido de manera irregular, al declararse fundada la queja y ordenarse el levantamiento del embargo, la consecuencia es que se proceda a la devolución del importe retenido e imputado a la deuda materia de cobranza. No obstante, dicha consecuencia no puede aplicarse en los casos en que el embargo se trabó dentro de una medida cautelar previa, pues se trata de un supuesto distinto.

<sup>20</sup> Forma parte del sustento el punto 3.1 precedente "Antecedentes Normativos y Jurisprudenciales".



Al respecto, debe considerarse que según lo indicado en los fundamentos de la citada Resolución N°10499-3-2008 *"...conforme con la naturaleza de remedio procesal de la queja, cuando el Tribunal Fiscal determine que un procedimiento de cobranza coactiva no ha sido debidamente iniciado o seguido, ya sea porque no se acreditó la existencia de deuda exigible coactivamente o porque el procedimiento no se inició con arreglo a ley, o se establezca que la Administración infringió el procedimiento establecido para su tramitación y se verifique que se han adoptado y ejecutado las medidas cautelares trabadas, procede que el citado Tribunal disponga el levantamiento de las medidas cautelares así como la adopción de las acciones necesarias a fin de reponer las cosas al estado anterior a la vulneración del procedimiento"* (énfasis agregado).

En efecto, al ser la queja un remedio procesal, declararla fundada implica reponer el estado de cosas al existente antes de la vulneración al procedimiento, lo que en el supuesto analizado sucede al iniciarse o proseguirse una cobranza que no es conforme a ley. Por tal motivo, en el supuesto analizado, reponer las cosas al estado anterior a la vulneración implicaría mantener la situación del administrado antes del inicio de dicho procedimiento, siendo que en ese momento existía una medida cautelar previa (embargo en forma de retención), por lo que no debe ordenarse la devolución del importe retenido. Dicha situación difiere de los casos en los que la medida cautelar se traba dentro del procedimiento coactivo puesto que antes de iniciarse el procedimiento, la medida cautelar no existía.

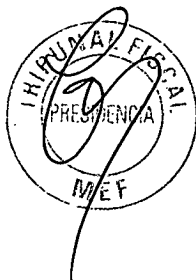
En tal sentido, corresponderá mantener la situación del administrado previa a la cobranza coactiva y en consecuencia, si bien debe dejarse sin efecto la ejecución de la medida (imputación), deberá mantenerse el importe retenido, dado que dicha retención fue consecuencia de una medida cautelar previa. No obstante, si al momento de resolverse la queja se verifica que la medida cautelar previa ha caducado, corresponderá que se ordene su levantamiento y la devolución del importe retenido.

Lo expuesto se explica porque antes del inicio de la cobranza indebida el patrimonio del administrado ya estaba afectado con una medida cautelar previa trabada conforme a ley para cautelar el cobro de la deuda contenida en determinados valores<sup>21</sup>. Por consiguiente, si se atiende al criterio de este Tribunal, según el cual, las medidas cautelares previas se convierten en definitivas cuando el procedimiento coactivo es iniciado conforme a ley con la notificación de la resolución de ejecución coactiva, dado que ello no ha sucedido (motivo por el cual se declara fundada la queja y se ordena la conclusión del procedimiento coactivo), no podría considerarse que dicha medida se ha convertido en definitiva, por lo que es correcto mantener la medida cautelar previa.

Por tanto, como se ha mencionado, retornar el estado de cosas al existente antes de la vulneración, solamente significará que se concluya la cobranza y que se mantenga la medida cautelar como previa si su plazo no ha caducado, y por tanto, que se mantenga el importe retenido dentro de ella.

De lo expuesto, no se advierte alguna vulneración a los principios de igualdad y seguridad jurídica, puesto que se trata de dos situaciones distintas. En efecto, en un caso, el embargo en forma de retención se trabó al interior de un procedimiento coactivo, en cambio, en el caso bajo análisis, el

<sup>21</sup> Ello sin perjuicio del derecho del administrado de presentar una queja, en caso considere que la medida cautelar previa no se trabó conforme a ley.



embargo en forma de retención obedeció a una medida cautelar previa y no dentro de un procedimiento coactivo, por lo que retrotraer las cosas al estado anterior al inicio del procedimiento coactivo irregular no puede implicar la misma situación para ambos casos.

De otro lado, cabe señalar que concluida la cobranza, si la deuda es exigible coactivamente, no hay impedimento para que la Administración inicie un nuevo procedimiento coactivo conforme a ley, de manera que si en ese lapso las medidas cautelares previas trabadas mantienen su vigencia, se convertirán recién en definitivas. Como se aprecia, en este supuesto, de ordenarse la devolución del dinero retenido e imputado no solo se iría más allá del propósito de la queja en tanto remedio procesal sino que ello significaría ordenar el levantamiento de una medida cautelar previa cuyo sustento no ha sido materia de cuestionamiento.

En efecto, en tanto previas, las anotadas medidas encuentran sustento en los supuestos excepcionales previstos por el Código Tributario para su adopción, en tal sentido, mientras no se determine que han sido indebidamente trabadas por carecer de sustento, deben mantener su vigencia por el plazo de ley.

Por consiguiente, se concluye que no debe ordenarse la devolución del dinero embargado mediante una medida cautelar previa e imputado a la deuda materia de cobranza cuando se determine que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido si al momento de declararse fundada la queja no ha caducado la medida cautelar previa. En tal supuesto, corresponde ordenar que se deje sin efecto la imputación realizada.

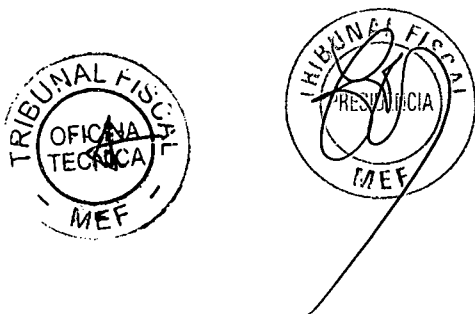
#### **IV. CRITERIOS A VOTAR**

##### **PROPUESTA 1**

Debe ordenarse la devolución del dinero embargado mediante una medida cautelar previa e imputado a la deuda materia de cobranza cuando se determine que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido y se declare fundada la queja.

##### **PROPUESTA 2**

No debe ordenarse la devolución del dinero embargado mediante una medida cautelar previa e imputado a la deuda materia de cobranza cuando se determine que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido si al momento de declararse fundada la queja no ha caducado la medida cautelar previa. En tal supuesto, corresponde ordenar que se deje sin efecto la imputación realizada.



## ANEXO I

### ANTECEDENTES NORMATIVOS

#### TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 133-2013-EF (MODIFICADO POR LEY N° 30264).

##### 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.*

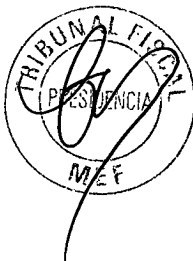
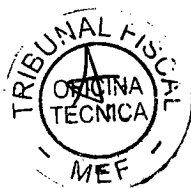
*Tratándose de las devoluciones efectuadas por la Administración Tributaria que resulten en exceso o en forma indebida, el deudor tributario deberá restituir el monto de dichas devoluciones aplicando la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33, por el período comprendido entre la fecha 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.

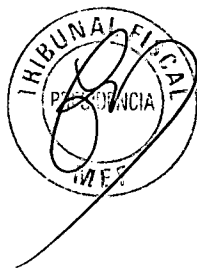
Tratándose de tributos administrados por los Gobiernos Locales las devoluciones se efectuarán mediante cheques no negociables y/o documentos valorados denominados Notas de Crédito Negociables. Será de aplicación en lo que fuere pertinente lo dispuesto en párrafos anteriores.

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 56.- MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS AL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

“Excepcionalmente, cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable o, existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, antes de iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, la Administración a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria, y de acuerdo a las normas del presente Código Tributario, podrá trabar medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer dicha deuda, inclusive cuando ésta no sea exigible coactivamente. Para estos efectos, se entenderá que el deudor tributario tiene un comportamiento que amerita trabar una medida cautelar previa, cuando incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Presentar declaraciones, comunicaciones o documentos falsos, falsificados o adulterados que reduzcan total o parcialmente la base imponible.





b) Ocultar total o parcialmente activos, bienes, ingresos, rentas, frutos o productos, pasivos, gastos o egresos; o consignar activos, bienes, pasivos, gastos o egresos, total o parcialmente falsos.

c) Realizar, ordenar o consentir la realización de actos fraudulentos en los libros o registros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por ley, reglamento o Resolución de Superintendencia, estados contables, declaraciones juradas e información contenida en soportes magnéticos o de cualquier otra naturaleza en perjuicio del fisco, tales como: alteración, raspadura o tacha de anotaciones, asientos o constancias hechas en los libros, así como la inscripción o consignación de asientos, cuentas, nombres, cantidades o datos falsos.

d) Destruir u ocultar total o parcialmente los libros o registros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las normas tributarias u otros libros o registros exigidos por ley, reglamento o Resolución de Superintendencia o los documentos o información contenida en soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información, relacionados con la tributación.

e) No exhibir y/o no presentar los libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que hayan sido requeridos en forma expresa por la Administración Tributaria, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, dentro del plazo señalado por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez.

Asimismo, no exhibir y/o no presentar, los documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, en el caso de aquellos deudores tributarios no obligados a llevar contabilidad.

Para efectos de este inciso no se considerará aquel caso en el que la no exhibición y/o presentación de los libros, registros y/o documentos antes mencionados, se deba a causas no imputables al deudor tributario;

f) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado al vencimiento del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes;

g) Obtener exoneraciones tributarias, reintegros o devoluciones de tributos de cualquier naturaleza o cualquier otro beneficio tributario simulando la existencia de hechos que permitan gozar de tales beneficios;

h) Utilizar cualquier otro artificio, engaño, astucia, ardid u otro medio fraudulento, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria;

i) Pasar a la condición de no habido;

j) Haber demostrado una conducta de constante incumplimiento de compromisos de pago;

k) Ofertar o transferir sus activos, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria;

l) No estar inscrito ante la administración tributaria.



*Las medidas señaladas serán sustentadas mediante la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa, Orden de Pago o Resolución que desestima una reclamación, según corresponda; salvo en el supuesto a que se refiere el Artículo 58.*

*Si al momento de trabar una medida cautelar previa se afecta un bien de propiedad de terceros, los mismos podrán iniciar el procedimiento a que hace referencia el Artículo 120 del presente Código Tributario.*

*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 117; siempre que se cumpla con las formalidades establecidas en el Título II del Libro Tercero de este Código.*

*Excepcionalmente, si los bienes embargados fueran perecederos y el deudor tributario, expresamente requerido por la SUNAT, no los sustituye por otros de igual valor u otorgue carta fianza bancaria o financiera en el plazo que la Administración Tributaria señale, ésta podrá rematarlos antes del inicio del Procedimiento de Cobranza Coactiva. El monto obtenido en dicho remate deberá ser depositado en una Institución Bancaria para garantizar el pago de la deuda dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva.*

*Mediante Resolución de Superintendencia la SUNAT establecerá las condiciones para el otorgamiento de la carta fianza así como las demás normas para la aplicación de lo señalado en el párrafo anterior”.*

#### **Artículo 57°.- PLAZOS APLICABLES A LAS MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS**

*“En relación a las medidas cautelares señaladas en el artículo anterior, deberá considerarse, además, lo siguiente:*

##### **1. Tratándose de deudas que no sean exigibles coactivamente:**

*La medida cautelar se mantendrá durante un (1) año, computado desde la fecha en que fue trabada. Si existiera resolución desestimando la reclamación del deudor tributario, dicha medida se mantendrá por dos (2) años adicionales. Vencido los plazos antes citados, sin necesidad de una declaración expresa, la medida cautelar caducará, estando obligada la Administración a ordenar su levantamiento.*

*Si el deudor tributario, obtuviera resolución favorable con anterioridad al vencimiento de los plazos señalados en el párrafo anterior, la Administración Tributaria levantará la medida cautelar, devolviendo los bienes afectados, de ser el caso.*

*En el caso que la deuda tributaria se torne exigible coactivamente de acuerdo a lo señalado en el Artículo 115 antes del vencimiento de los plazos máximos a que se refiere el primer párrafo del presente numeral, se iniciará el Procedimiento de Cobranza Coactiva convirtiéndose la medida cautelar a definitiva.*

*El deudor tributario podrá solicitar el levantamiento de la medida si otorga carta fianza bancaria o financiera que cubra el monto por el cual se trabó la medida, por un período de doce (12) meses,*



debiendo renovarse sucesivamente por dos períodos de doce (12) meses dentro del plazo que señale la Administración.

La carta fianza será ejecutada en el Procedimiento de Cobranza Coactiva que inicie la Administración Tributaria, o cuando el deudor tributario no cumpla con renovarla dentro del plazo señalado en el párrafo anterior. En este último caso, el producto de la ejecución será depositado en una Institución Bancaria para garantizar el pago de la deuda dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva.

Excepcionalmente, la Administración Tributaria levantará la medida si el deudor tributario presenta alguna otra garantía que, a criterio de la Administración, sea suficiente para garantizar el monto por el cual se trabó la medida.

Las condiciones para el otorgamiento de las garantías a que se refiere el presente artículo así como el procedimiento para su presentación serán establecidas por la Administración Tributaria mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.

## 2. Tratándose de deudas exigibles coactivamente:

La Resolución de Ejecución Coactiva, deberá notificarse dentro de los cuarenta y cinco (45) días hábiles de trabadas las medidas cautelares. De mediar causa justificada este término podrá prorrogarse por veinte (20) días hábiles más”.

## Artículo 92°.- DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS

“(…) Los deudores tributarios tienen derecho, entre otros, a: (…)

h) Interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el presente Código.

## Artículo 101°.- FUNCIONAMIENTO Y ATRIBUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

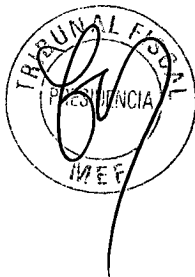
“(…) Son atribuciones del Tribunal Fiscal: (…)

5. Atender las quejas que presenten los deudores tributarios contra la Administración Tributaria, cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código; las que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como las demás que sean de competencia del Tribunal Fiscal conforme al marco normativo aplicable.

La atención de las referidas quejas será efectuada por la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal (…)

## Artículo 115°.- DEUDA EXIGIBLE EN COBRANZA COACTIVA

“La deuda exigible dará lugar a las acciones de coerción para su cobranza. A este fin se considera deuda exigible:



a) La establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa o la contenida en la Resolución de pérdida del fraccionamiento notificadas por la Administración y no reclamadas en el plazo de ley. En el supuesto de la resolución de pérdida de fraccionamiento se mantendrá la condición de deuda exigible si efectuándose la reclamación dentro del plazo, no se continúa con el pago de las cuotas de fraccionamiento.

b) La establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa reclamadas fuera del plazo establecido para la interposición del recurso, siempre que no se cumpla con presentar la Carta Fianza respectiva conforme con lo dispuesto en el Artículo 137.

c) La establecida por Resolución no apelada en el plazo de ley, o apelada fuera del plazo legal, siempre que no se cumpla con presentar la Carta Fianza respectiva conforme con lo dispuesto en el Artículo 146, o la establecida por Resolución del Tribunal Fiscal.

d) La que conste en Orden de Pago notificada conforme a ley.

e) Las costas y los gastos en que la Administración hubiera incurrido en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, y en la aplicación de sanciones no pecuniarias de conformidad con las normas vigentes.

También es deuda exigible coactivamente, los gastos incurridos en las medidas cautelares previas trabadas al amparo de lo dispuesto en los Artículos 56 al 58 siempre que se hubiera iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva conforme con lo dispuesto en el primer párrafo del Artículo 117, respecto de la deuda tributaria comprendida en las mencionadas medidas.

Para el cobro de las costas se requiere que éstas se encuentren fijadas en el arancel de costas del procedimiento de cobranza coactiva que apruebe la administración tributaria; mientras que para el cobro de los gastos se requiere que éstos se encuentren sustentados con la documentación correspondiente. Cualquier pago indebido o en exceso de ambos conceptos será devuelto por la Administración Tributaria.

La SUNAT no cobrará costas ni los gastos en que incurra en el procedimiento de cobranza coactiva, en la adopción de medidas cautelares previas a dicho procedimiento o en la aplicación de las sanciones no pecuniarias a que se refieren los Artículos 182 y 184".

#### 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: (...)

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 117°.- PROCEDIMIENTO

*"El Procedimiento de Cobranza Coactiva es iniciado por el Ejecutor Coactivo mediante la notificación al deudor tributario de la Resolución de Ejecución Coactiva, que contiene un mandato de cancelación de las Ordenes de Pago o Resoluciones en cobranza, dentro de siete (7) días hábiles, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzada de las mismas, en caso que éstas ya se hubieran dictado.*

*La Resolución de Ejecución Coactiva deberá contener, bajo sanción de nulidad:*

- 1. El nombre del deudor tributario.*
- 2. El número de la Orden de Pago o Resolución objeto de la cobranza.*
- 3. La cuantía del tributo o multa, según corresponda, así como de los intereses y el monto total de la deuda.*
- 4. El tributo o multa y período a que corresponde.*

*La nulidad únicamente estará referida a la Orden de Pago o Resolución objeto de cobranza respecto de la cual se omitió alguno de los requisitos antes señalados.*

*En el procedimiento, el Ejecutor Coactivo no admitirá escritos que entorpezcan o dilaten su trámite, bajo responsabilidad.*

*Excepto en el caso de la SUNAT, el ejecutado está obligado a pagar, las costas y gastos en que la Administración Tributaria hubiera incurrido en el procedimiento de cobranza coactiva desde el momento de la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva, salvo que la cobranza se hubiese iniciado indebidamente. Los pagos que se realicen durante el citado procedimiento deberán imputarse en primer lugar a las costas y gastos antes mencionados de acuerdo a lo establecido en el arancel aprobado y siempre que los gastos hayan sido liquidados por la Administración Tributaria, la que podrá ser representada por un funcionario designado para dicha finalidad.*

*Teniendo como base el costo del proceso de cobranza que establezca la Administración y por economía procesal, no se iniciarán acciones coactivas respecto de aquellas deudas que por su monto así lo considere, quedando expedito el derecho de la Administración a iniciar el Procedimiento de Cobranza Coactiva, por acumulación de dichas deudas, cuando lo estime pertinente".*

## Artículo 118°.- MEDIDAS CAUTELARES - MEDIDA CAUTELAR GENÉRICA

*"a) Vencido el plazo de siete (7) días, el Ejecutor Coactivo podrá disponer se trabe las medidas cautelares previstas en el presente artículo, que considere necesarias. Además, podrá adoptar otras medidas no contempladas en el presente artículo, siempre que asegure de la forma más adecuada el pago de la deuda tributaria materia de la cobranza.*



*Para efecto de lo señalado en el párrafo anterior notificará las medidas cautelares, las que surtirán sus efectos desde el momento de su recepción y señalará cualesquiera de los bienes y/o derechos del deudor tributario, aun cuando se encuentren en poder de un tercero.*

*El Ejecutor Coactivo podrá ordenar, sin orden de prelación, cualquiera de las formas de embargo siguientes:*

- 1. En forma de intervención en recaudación, en información o en administración de bienes, debiendo entenderse con el representante de la empresa o negocio.*
- 2. En forma de depósito, con o sin extracción de bienes, el que se ejecutará sobre los bienes y/o derechos que se encuentren en cualquier establecimiento, inclusive los comerciales o industriales, u oficinas de profesionales independientes, aun cuando se encuentren en poder de un tercero, incluso cuando los citados bienes estuvieran siendo transportados, para lo cual el Ejecutor Coactivo o el Auxiliar Coactivo podrán designar como depositario o custodio de los bienes al deudor tributario, a un tercero o a la Administración Tributaria.*

*Cuando los bienes conformantes de la unidad de producción o comercio, aisladamente, no afecten el proceso de producción o de comercio, se podrá trabar, desde el inicio, el embargo en forma de depósito con extracción, así como cualesquiera de las medidas cautelares a que se refiere el presente artículo.*

*Respecto de los bienes que se encuentren dentro de la unidad de producción o comercio, se trabará inicialmente embargo en forma de depósito sin extracción de bienes. En este supuesto, sólo vencidos treinta (30) días de trabada la medida, el Ejecutor Coactivo podrá adoptar el embargo en forma de depósito con extracción de bienes, salvo que el deudor tributario ofrezca otros bienes o garantías que sean suficientes para cautelar el pago de la deuda tributaria. Si no se hubiera trabado el embargo en forma de depósito sin extracción de bienes por haberse frustrado la diligencia, el Ejecutor Coactivo, sólo después de transcurrido quince (15) días desde la fecha en que se frustró la diligencia, procederá a adoptar el embargo con extracción de bienes.*

*Cuando se trate de bienes inmuebles no inscritos en Registros Públicos, el Ejecutor Coactivo podrá trabar embargo en forma de depósito respecto de los citados bienes, debiendo nombrarse al deudor tributario como depositario.*

- 3. En forma de inscripción, debiendo anotarse en el Registro Público u otro registro, según corresponda. El importe de tasas registrales u otros derechos, deberá ser pagado por la Administración Tributaria con el producto del remate, luego de obtenido éste, o por el interesado con ocasión del levantamiento de la medida.*
- 4. En forma de retención, en cuyo caso recae sobre los bienes, valores y fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia y otros, así como sobre los derechos de crédito de los cuales el deudor tributario sea titular, que se encuentren en poder de terceros.*

*La medida 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. En ambos casos, el tercero se encuentra obligado a poner en conocimiento del Ejecutor Coactivo la retención o la*



imposibilidad de ésta en el plazo máximo de cinco (5) días hábiles de notificada la resolución, bajo pena de incurrir en la infracción tipificada en el numeral 5) del Artículo 177.

El tercero no podrá informar al ejecutado de la ejecución de la medida hasta que se realice la misma.

Si el tercero niega la existencia de créditos y/o bienes, aun cuando éstos existan, estará obligado a pagar el monto que omitió retener, bajo apercibimiento de declarársele responsable solidario de acuerdo a lo señalado en el inciso a) del numeral 3 del Artículo 18; sin perjuicio de la sanción correspondiente a la infracción tipificada en el numeral 6) del Artículo 177 y de la responsabilidad penal a que hubiera lugar.

Si el tercero incumple la orden de retener y paga al ejecutado o a un designado por cuenta de aquél, estará obligado a pagar a la Administración Tributaria el monto que debió retener bajo apercibimiento de declarársele responsable solidario, de acuerdo a lo señalado en el numeral 3 del Artículo 18.

La medida se mantendrá por el monto que el Ejecutor Coactivo ordenó retener al tercero y hasta su entrega a la Administración Tributaria.

El tercero que efectúe la retención deberá entregar a la Administración Tributaria los montos retenidos, bajo apercibimiento de declarársele responsable solidario según lo dispuesto en el numeral 3 del Artículo 18, sin perjuicio de aplicársele la sanción correspondiente a la infracción tipificada en el numeral 6 del Artículo 178.

En caso que el embargo no cubra la deuda, podrá comprender nuevas cuentas, depósitos, custodia u otros de propiedad del ejecutado.

b) Los Ejecutores Coactivos de la SUNAT, podrán hacer uso de medidas como el descerraje o similares, previa autorización judicial. Para tal efecto, deberán cursar solicitud motivada ante cualquier Juez Especializado en lo Civil, quien debe resolver en el término de veinticuatro (24) horas, sin correr traslado a la otra parte, bajo responsabilidad.

c) Sin perjuicio de lo señalado en los Artículos 56 al 58, las medidas cautelares trabadas al amparo del presente artículo no están sujetas a plazo de caducidad.

d) Sin perjuicio de lo dispuesto en los Decretos Legislativos Nos. 931 y 932, las medidas cautelares previstas en el presente artículo podrán ser trabadas, de ser el caso, por medio de sistemas informáticos.

Para efecto de lo dispuesto en el párrafo anterior, mediante Resolución de Superintendencia se establecerán los sujetos obligados a utilizar el sistema informático que proporcione la SUNAT así como la forma, plazo y condiciones en que se deberá cumplir el embargo".



## Artículo 102°.- JERARQUÍA DE LAS NORMAS

*"Al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía. En dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 154".*

## Artículo 154.- JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA

*"Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del Artículo 102, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano.*

*De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.*

*La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.*

*En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa".*

## Artículo 155°.- QUEJA

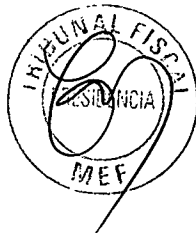
*"La queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal".*

TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN COACTIVA,  
APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 18-2008-JUS

## Artículo 28°.- MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS

*"28.1. Los Ejecutores coactivos únicamente podrán ejecutar, en calidad de medida cautelar previa, el embargo en forma de intervención en información previsto en el artículo 33°, literal a), de la presente Ley, debiendo cumplir con los requisitos previstos en el artículo 132.*

*28.2. En ningún caso los Ejecutores de los Gobiernos Locales podrán aplicar lo dispuesto por los Artículos 56, 57 y 58 del Código Tributario.*



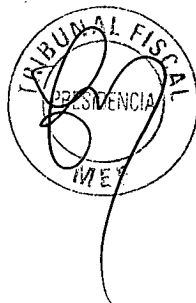


28.3. El Ejecutor levantará la medida cautelar previa si el Obligado otorga carta fianza bancaria o presenta alguna otra garantía que, a criterio de la Entidad, sea suficiente para garantizar el monto por el cual se trabó la medida”.

#### Artículo 33°.- FORMAS DE EMBARGO

“(…) Las formas de embargo que podrá trabar el Ejecutor son las siguientes: (…)

a) En forma de intervención en recaudación, en información o en administración de bienes, debiendo entenderse con el representante de la empresa o negocio”.



## ANEXO II

### ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

#### RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF)

RTF N° 10499-3-2008 (ACUERDO DE SALA PLENA N° 2008-28)

*"Que con relación al tema sometido a reconsideración, mediante acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2008-28 de 26 de agosto de 2008 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. El criterio adoptado 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."*

*Que dicho acuerdo se sustenta en los fundamentos que a continuación se reproducen:*

*"De conformidad con el numeral 5) del artículo 101° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, es atribución del Tribunal Fiscal resolver las quejas que presenten los deudores tributarios contra las actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en dicho código, así como las que se formulen de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera.*

*El artículo 155° del citado código establece que la queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en dicho código. Asimismo, el artículo 38° de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, Ley N° 26979, modificada por la Ley N° 28165, establece que el obligado podrá presentar queja ante el Tribunal Fiscal contra las actuaciones o procedimientos del executor o auxiliar coactivo que lo afecten directamente e infrinjan el procedimiento de cobranza coactiva para obligaciones tributarias con los gobiernos locales.*

*En el presente caso corresponde determinar si el Tribunal Fiscal puede disponer la devolución de los bienes embargados<sup>22</sup> cuando con anterioridad a resolver la queja formulada se ejecutan las medidas cautelares trabadas, determinándose que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido y se declara en consecuencia fundada la queja, para lo cual es necesario tomar en consideración la naturaleza y finalidad de esta última.*

<sup>22</sup> Cabe mencionar que de conformidad con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 25-99 del 21 de octubre de 1999, el Tribunal Fiscal era competente para pronunciarse en casos como el que es objeto de análisis, en los que procedía declarar fundada la queja, sin pronunciarse sobre la restitución de los bienes indebidamente embargados, aun cuando ello hubiere sido solicitado por el quejoso. Sin embargo, tal acuerdo ha sido objeto de reconsideración, al haberse tomado en cuenta la Sentencia de 20 de setiembre de 2006, emitida por la Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima (Expediente N° 1303-2006) que declaró fundada en parte una demanda de amparo en la que se estableció la vulneración de los derechos al debido proceso sustantivo y a la propiedad privada por no haberse emitido pronunciamiento en el que se ordene la restitución de la suma embargada indebidamente al demandante. En el caso objeto de demanda de acción de amparo, la medida cautelar trabada consistía en un embargo en forma de retención sobre una suma de dinero del deudor tributario.



Al respecto, mediante acuerdo contenido en Acta de Reunión de Sala Plena N° 2003-24 de 9 de diciembre de 2003<sup>23</sup>, se delimitó la competencia del Tribunal Fiscal respecto de la queja, estableciéndose que procede contra las actuaciones de la Administración que afecten indebidamente al deudor y contra las actuaciones que constituyan una infracción a cualquier norma que incida en la relación jurídica tributaria, aun cuando no esté contenida en el Código Tributario.

En el citado acuerdo se señaló que de los supuestos que habilitan la interposición de la queja, se aprecia que su naturaleza es la de un remedio procesal que ante la afectación o posible vulneración de los 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, alejándose del carácter de recurso impugnativo de los actos administrativos, como son los recursos regulados por los artículos 137° y 145° del citado código, no resultando procedente cuando existan adicionalmente otros procedimientos o vías idóneas para conocer dichos casos<sup>24</sup>.

Según lo expuesto, conforme con la naturaleza de remedio procesal de la queja, cuando el Tribunal Fiscal determine que un procedimiento de cobranza coactiva no ha sido debidamente iniciado o seguido, ya sea porque no se acreditó la existencia de deuda exigible coactivamente o porque el procedimiento no se inició con arreglo a ley, o se establezca que la Administración infringió el procedimiento establecido para su tramitación y se verifique que se han adoptado y ejecutado las medidas cautelares trabadas, procede que el citado Tribunal disponga el levantamiento de las medidas cautelares así como la adopción de las acciones necesarias a fin de reponer las cosas al estado anterior a la vulneración del procedimiento.

Sobre el particular, si bien el artículo 101° del Código Tributario no establece de manera expresa que una de las atribuciones del Tribunal Fiscal sea ordenar la devolución de bienes embargados indebidamente, ello se encuentra implícito y es consustancial a su competencia de resolver las quejas presentadas prevista por el numeral 5) del citado artículo, siendo que sostener lo contrario implicaría desconocer la naturaleza de la queja como remedio procesal ante la afectación o posible vulneración de los 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.

A mayor abundamiento, debe tenerse en cuenta que el citado numeral 5) del artículo 101° del Código Tributario no faculta expresamente al Tribunal Fiscal a ordenar el levantamiento de las medidas cautelares, no obstante, este Tribunal procede en tal sentido a fin de cautelar los

<sup>23</sup> Acuerdo en el que se fundamentó la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2632-2-2005 de 27 de abril de 2005, que constituye precedente de observancia obligatoria y que fue publicada en el diario oficial El Peruano el 8 de junio de 2005.

<sup>24</sup> En el mismo sentido, véase la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4187-3-2004 de 22 de junio de 2004, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y que fue publicada el 4 de julio de 2004 en el diario oficial El Peruano, la cual establece que de los supuestos que habilitan la presentación de la queja se aprecia que su naturaleza es la de un remedio procesal que ante la afectación o posible vulneración de los 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.



derechos e intereses de los quejosos cuando se declara fundada una queja, en estricta observancia a su naturaleza de remedio procesal. Así, por la misma razón, en el caso bajo análisis se debe proceder a ordenar la devolución de los bienes afectados por alguna medida cautelar ejecutada indebidamente.

Nótese que ordenar la devolución de los bienes que fueron embargados indebidamente constituye un 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.

Asimismo, cabe indicar que de acuerdo con lo establecido por el Título II del Libro III del Código Tributario, referido al procedimiento de cobranza coactiva, específicamente, en los artículos 115° a 118° del citado código, el ejecutor coactivo ejerce las acciones de coerción para el cobro de las deudas exigibles, estando facultado no solo para ordenar, variar o sustituir a su discreción las medidas cautelares a que se refiere el artículo 118° del mismo código, sino también para 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<sup>25</sup>, así como en los casos que corresponda de acuerdo a ley<sup>26</sup>.

En tal sentido, aun cuando 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, el legislador ha usado una fórmula abierta al señalar que ello procederá en los casos que corresponda de acuerdo a ley, debiendo entenderse que se refiere a aquellos supuestos en los que el procedimiento de cobranza coactiva se ha iniciado o seguido de manera indebida.

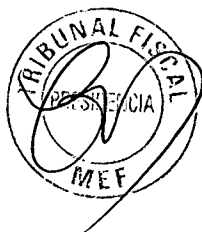
Por lo tanto, considerando la naturaleza de la queja como remedio procesal cuya finalidad es corregir las actuaciones y reencauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido en las normas correspondientes, no cabe duda que en la vía de la queja procede que el Tribunal Fiscal corrija las actuaciones del ejecutor coactivo, lo que incluye la devolución de los bienes embargados por haberse iniciado o seguido de manera indebida un procedimiento de cobranza coactiva.

De este modo, el deudor tributario no debe iniciar otro procedimiento distinto con la finalidad de obtener la devolución de sus bienes, pues, como se ha señalado, la vía idónea es la queja, cuyo objetivo es reencauzar el procedimiento y reponer las cosas al estado anterior a la vulneración del procedimiento, en el que se ha visto menoscabado su patrimonio a consecuencia de un embargo indebido, evitándose además con ello dilaciones en la cautela de los intereses y derechos de los administrados.

Por lo expuesto, el Tribunal Fiscal es competente para ordenar la devolución de los bienes embargados cuando se determine que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido y se declare fundada la queja. (...)

<sup>25</sup> Referido a la resolución en vía de apelación de las tercerías que se interpongan con motivo del procedimiento de cobranza coactiva.

<sup>26</sup> Al respecto, véase en particular los numerales 1), 2) y 8) del artículo 116° del Código Tributario.



**RESUELVE:**

1. Declarar FUNDADA la queja, debiendo la Administración Tributaria proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución.
2. Declarar que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 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:

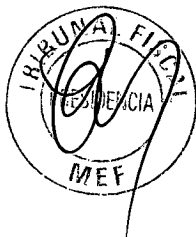
*"Corresponde que el Tribunal Fiscal ordene la devolución de los bienes embargados cuando se determine que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido y se declare fundada la queja.*

*El criterio adoptado 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".*

RTF N° 8879-4-2009 (ACUERDO DE SALA PLENA N° 2009-12)

*"Que en cuanto al plazo en el que la Administración debe dar cumplimiento al mandato de este Tribunal respecto a la devolución del dinero embargado e imputado indebidamente, y si para ello se debe emitir una resolución de cumplimiento o un informe, se han suscitado diversas interpretaciones, una primera que señala que 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; una segunda, que sostiene que en el supuesto antes indicado, 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; y una tercera, que señala que en el mismo supuesto, 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.*

*Que la primera de las interpretaciones señaladas en el considerando anterior ha sido adoptada según el Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2009-12 de 27 de agosto de 2009, según la cual "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”.

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

“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>27</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>28</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 dé 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>29</sup>.

<sup>27</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>28</sup> Publicado el 5 de febrero de 2004.

<sup>29</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



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>30</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>31</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>32</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.

---

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>30</sup> Al respecto, véase: PARADA, Ramón, Derecho Administrativo, Tomo I, Marcial Pons, 2004, Madrid, p. 110.

<sup>31</sup> En este sentido, véase: DROMI, Roberto, Derecho Administrativo, Tomo I, Gaceta Jurídica, 2005, Lima, p.400.

<sup>32</sup> Al respecto, véase: Ibidem.



*Al respecto, debe considerarse que el mandato emanado del Tribunal a fin que la Administración devuelva "los bienes que fueron embargados indebidamente constituye un 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>33</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>34</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>35</sup>, de conformidad con lo establecido por el numeral 8) del artículo 116° del Código Tributario<sup>36</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>37</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>38</sup>, se aprecia que si bien existen*

<sup>33</sup> Conforme se señala en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10499-3-2008, que constituye precedente de observancia obligatoria.

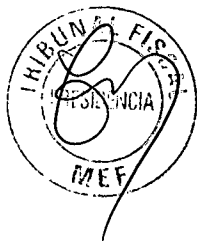
<sup>34</sup> Al respecto, el inciso b) del citado artículo 119° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, establece que ninguna autoridad ni órgano administrativo, político, ni judicial podrá suspender o concluir el Procedimiento de Cobranza Coactiva en trámite con excepción 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>35</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>36</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>37</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>38</sup> Así, por ejemplo, el artículo 22° del Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva establece que:





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

---

"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°".



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". (...)

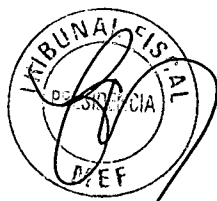
5. DECLARAR que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la presente Resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial El Peruano en cuanto establece el siguiente criterio:

"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".

RTF N° 05620-1-2006 (18-10-2006)

"Que de las normas expuestas se advierte que las medidas cautelares previas trabadas respecto de deudas que no eran exigibles coactivamente, además de mantenerse por dos (2) años adicionales al primer año por que el fueron originalmente trabadas, en caso existir resolución desestimando la reclamación del deudor tributario, se convertirán en definitivas al momento de iniciarse el procedimiento de cobranza coactiva, y será después de vencido el plazo de siete días que se refiere el artículo 117° del código, que podrán ser ejecutadas, es decir se diferencia el momento en que dicha medida cautelar previa será considerada como definitiva, esto es al inicio del procedimiento de cobranza coactiva, del momento en que esta medida cautelar podrá ser ejecutada;

(...) Que de lo expuesto por dicha norma se aprecia que el hecho en virtud al cual se convierte en definitiva una medida cautelar no es el vencimiento del plazo de siete días que se refiere el artículo 117°, sino el inicio del procedimiento de cobranza coactiva, con la notificación de la resolución coactiva correspondiente, producida el 8 de setiembre de 2006 (fs. 91), por lo que dado que esta se notificó a la ejecutada antes del vencimiento de los tres años antes citados, la medida cautelar previa trabada el 10 de setiembre de 2003 (fs. 91), se tornó en definitiva antes de vencido dicho plazo, por lo que lo argumentado por el quejoso carece de fundamento".



RTF N° 03528-1-2008 (19-03-2008)

*"Que en el presente caso, como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado a la quejosa con Requerimiento N° 0621060001546, mediante Resolución Coactiva N° 0630070096104 de 13 de febrero de 2007, de fojas 59 y 60, la Administración ordenó trabar medida cautelar previa de embargo en forma de retención, sustentándola en los incisos b) y e) del artículo 56° del Código Tributario, a fin de garantizar la deuda determinada en dicho procedimiento y que dio lugar a la emisión de las Resoluciones de Determinación N° 064-003-0005468 a 064-003-0005471 y las Resoluciones de Multa N° 064-002-0015807 a 064-002-0015811, giradas por Impuesto General a las Ventas de julio a octubre de 2006 y por las infracciones tipificadas en el numeral 1 de los artículos 177° y 178° del Código Tributario.*

*Que los referidos valores fueron notificados el 14 de febrero de 2007 en el domicilio fiscal de la quejosa, mediante acuse de recibo, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario, según se aprecia de las constancias respectivas de fojas 79 a 87, y contra ellos interpuso reclamación el 16 de marzo de 2007, conforme se observa de fojas 97 a 108, es decir en forma extemporánea.*

*Que toda vez que los referidos valores fueron notificados válidamente y no reclamados en el plazo de ley, la deuda que contienen es exigible coactivamente de acuerdo con el inciso a) del artículo 115° del citado código, por lo que su cobranza iniciada mediante Resolución de Ejecución Coactiva N° 0630060095045 se ajusta a ley.*

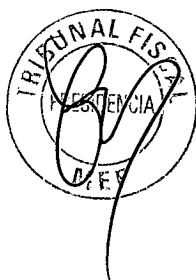
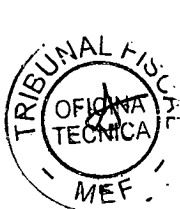
*Que la Resolución de Ejecución Coactiva N° 063-006-0095045 fue notificada a la quejosa el 29 de marzo de 2007, mediante acuse de recibo, tal como consta en el cargo de fojas 109, por lo que la medida cautelar previa ordenada por Resolución Coactiva N° 0630070096104 se tornó en definitiva antes de vencido el plazo de un año de haber sido trabada, de acuerdo con el artículo 57° del Código Tributario y conforme lo señaló expresamente la Resolución Coactiva N° 0630070111512 de 7 de junio de 2007, de fojas 44, por consiguiente, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de dicha medida cautelar previa, al haberse extinguido con anterioridad a la presentación de la queja".*

RTF N° 04708-7-2010 (04-05-2010)

*"Que según lo informado por la Administración (fojas 982 a 986), los citados expedientes se encuentran comprendidos en el Expediente N° 051-006-0009729 (acumulador) y dentro de éste se han dictado diversas medidas cautelares, tales como embargos en forma de retención bancaria, retención a terceros, embargos en forma de depósito sin extracción, en forma de inscripción, medida cautelar genérica comiso de bienes, medidas cautelares previas que a la fecha han sido convertidas en definitivas, entre otras.*

*Que asimismo, la Administración informa que ha efectuado distintas imputaciones a las deudas de la quejosa que se encuentran en procedimientos de cobranza coactiva seguidos con Expedientes N° 0530060128983, N° 0530060129255 y N° 0510060009729.*

*(...) Que conforme se aprecia del cuadro anterior, la Administración no ha remitido las constancias de notificación de las Ordenes de Pago N° 053-001-0217237, N° 053-001-0237726, la Resolución de Determinación N° 052-003-0001795 y las Resoluciones de Multa N° 052-002-0001582 y N°*



052-002-0001583, que sustentan los procedimientos de cobranza coactiva seguidos con Expedientes N° 053-006-0127986, N° 053-006-0141762 y N° 051-006-0009729 y posteriormente acumulados en el Expediente N° 051-006-0009729, a pesar de haberse requerido, por lo que no se encuentra acreditado que las deudas contenidas en los citados valores, califiquen como exigibles coactivamente y en consecuencia, procede amparar la queja en este extremo y disponer que la Administración deje sin efecto los procedimientos de cobranza coactiva seguidos con los citados expedientes en el extremo referido a los indicados valores y levante las medidas cautelares trabadas, de ser el caso, correspondientes a ese extremo.

(...) Que por otro lado, conforme se ha señalado anteriormente, en los procedimientos de cobranza coactiva materia de queja la Administración ha trabado diversas medidas cautelares de embargo en forma de retención en contra de la quejosa.

Que mediante Resolución N° 10499-3-2008, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 14 de setiembre de 2008, este Tribunal ha establecido como precedente de observancia obligatoria que le corresponde ordenar 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.

Que asimismo, mediante Resolución N° 08879-4-2009 publicada en el diario oficial "El Peruano" el 23 de setiembre de 2009, este Tribunal también ha establecido como precedente de observancia obligatoria que cuando ordene la devolución del dinero embargado en forma de retención e imputado a las cuentas deudoras del contribuyente en los casos en que se 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 Código Tributario.

Que en tal sentido, en aplicación de los criterios antes citados, corresponde ordenar a la Administración que proceda a la devolución de los montos que hubiesen sido indebidamente retenidos e imputados a las deudas de la quejosa en los procedimientos de cobranza coactiva que no fueron iniciados conforme a ley de acuerdo con el análisis efectuado en la presente resolución, y para tal efecto, en un plazo de diez (10) días hábiles de notificada la presente resolución, deberá emitir la resolución coactiva respectiva y poner a disposición de la quejosa los referidos montos embargados más los intereses correspondientes".

RTF N° 01178-11-2011 (21-01-2011)

"Que en tal sentido, la medida cautelar previa de embargo en forma de retención trabada mediante la Resolución Coactiva N° 0630070233006 es la única medida cautelar previa adoptada por la Administración que se mantiene activa y respecto de la cual la Administración ordenó al Banco de la Nación emitir el certificado de depósito administrativo por el importe de S/. 57 977,00 mediante Resolución Coactiva N° 0630070238477, por lo que corresponde establecer si procede que el ejecutor coactivo disponga el levantamiento de dicha medida.



Que conforme se ha indicado, tratándose de deudas que no son exigibles coactivamente, el artículo 57° del Código Tributario señala que la medida cautelar se mantendrá durante un (1) año, computado desde la fecha en que fue trabada y si existiera resolución desestimando la reclamación del deudor tributario, dicha medida se mantendrá por dos (2) años adicionales, y en el caso que la deuda tributaria se torne exigible coactivamente de acuerdo con lo señalado por el artículo 115° de dicho texto legal, antes del vencimiento de los plazos máximos a que se refiere el primer párrafo de dicho numeral, se iniciará el procedimiento de cobranza coactiva convirtiéndose la medida cautelar a definitiva.

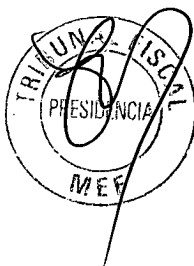
Que en el caso de autos, como consecuencia de la fiscalización realizada por la Administración se determinó la deuda tributaria por concepto del Impuesto General a las Ventas de los periodos enero a junio de 2009 y las infracciones tipificadas en el numeral 1 de los artículos 175° y 178° del Código Tributario, trabándose la medida cautelar previa de embargo en forma de retención mediante la Resolución Coactiva N° 0630070233006 por el importe de S/ 57 977,00 y emitiéndose las Resoluciones de Determinación N° 064-003-0013478 a 064-003-0013483 y las Resoluciones de Multa N° 064-002-0029278 a 064-002-0029283, las que fueron notificadas válidamente a la quejosa el 3 de setiembre de 2010<sup>39</sup>, siendo reclamadas por ésta dentro del plazo de ley, el 1 de octubre de 2010, por lo que dicha deuda no resultaba exigible coactivamente en los términos del artículo 115° del Código Tributario, sin embargo, toda vez que el 12 de octubre de 2010, la quejosa presentó desistimiento de su recurso de reclamación y que éste fue aceptado por la Administración mediante Resolución de Intendencia N° 0660140006272/SUNAT de 15 de octubre de 2010, notificada el 18 de octubre de 2010, la deuda contenida en los valores anotados se tornó en exigible coactivamente a partir del día siguiente de surtir efecto tal notificación, es decir, el 19 de octubre de 2010, por tanto, en aplicación del citado artículo 57° del Código Tributario, correspondía que el ejecutor coactivo iniciara el procedimiento de cobranza coactiva con relación a dicha deuda exigible y dispusiera que la medida cautelar previa trabada mediante la Resolución Coactiva N° 0630070233006 se convirtiera en definitiva, lo que de autos se aprecia no hizo.

Que debe tenerse en cuenta que mediante solicitud presentada el 19 de octubre de 2010, la quejosa solicitó el fraccionamiento de la deuda tributaria contenida, entre otras, en las Resoluciones de Determinación N° 064-003-0013478 a 064-003-0013481 y 064-003-0013483 y en las Resoluciones de Multa N° 064-002-0029278 a 064-002-0029283, materia de la medida cautelar previa, la cual fue aceptada por la Administración a través de la Resolución de Intendencia N° 0630170054309 (fojas 12 a 16) de la misma fecha, por la suma de S/. 59 474,00.

Que si bien la Administración Tributaria tenía la facultad de convertir la medida cautelar previa trabada en definitiva iniciando para ello un procedimiento de cobranza coactiva, en el presente caso se encuentra impedida de hacerlo, en la medida que no existe deuda exigible en los términos de lo previsto por el artículo 115° del Código Tributario, ya que la quejosa solicitó un fraccionamiento que ha sido aceptado por la Administración, el cual, de acuerdo a lo señalado en el Informe N° 5-2011-SUNAT-2K0302, se encuentra activo.

Que en tal sentido, corresponde declarar fundada la queja presentada en este extremo y ordenar que el ejecutor coactivo de la Administración proceda al levantamiento de la medida cautelar

<sup>39</sup> Según se aprecia de fojas 44 a 51, 53 y vuelta, 55 y vuelta, 57 y vuelta, 59 y vuelta, 51 y vuelta, los mencionados valores fueron notificados en el domicilio fiscal de la quejosa mediante acuse de recibo, de conformidad con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario.



previa anotada, debiendo poner a disposición de la quejosa el importe que fue materia de retención ascendente a S/. 57 977,00 y que dio lugar a la emisión del certificado de depósito administrativo a que se refiere la Resolución Coactiva N° 0630070238477".

RTF N° 03177-7-2012 (06-03-2012)

"Que mediante la Resolución de Ejecución Coactiva N° 0230060512133 (foja 181 del Expediente N° 1937-2012), se inició a la quejosa el procedimiento de cobranza coactiva, seguido con expediente coactivo del mismo número, por la deuda contenida en las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0040080 a 024-003-0040091 y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0090263 a 024-002-0090274<sup>40</sup>, valores vinculados a las medidas cautelares previas trabadas mediante Resoluciones Coactivas N° 0230070410550, 0230070412940, 0230070412992 y 0230070420460.

Que la Resolución de Ejecución Coactiva N° 0230060512133 que dio inicio a dicho procedimiento fue notificada el 23 de abril de 2008 (foja 181 del Expediente N° 1937-2012)<sup>41</sup>, por lo que se concluye que en dicha fecha se convirtieron en definitivas las medidas cautelares previas de embargo en forma de retención bancaria, a terceros, inscripción vehicular y genérica trabadas con las Resoluciones Coactivas N° 0230070410550, 0230070412940, 0230070412992 y 0230070420460, conforme al criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 05620-1-2006 y 03528-1-2008, entre otras, según el cual una medida cautelar previa se convierte en definitiva con la notificación de la resolución coactiva que da inicio al procedimiento de cobranza coactiva<sup>42</sup>.

Que en tal sentido no era necesario que adicionalmente se emitieran y notificaran resoluciones coactivas disponiendo la conversión de las medidas cautelares previas en definitivas, por lo que lo alegado por la quejosa carece de sustento, correspondiendo declarar infundada la queja en este extremo.

(...) Que en relación a lo sostenido por la quejosa respecto de que la Administración no se encontraba facultada a solicitar el retiro y el endose de los Certificados de Depósito Administrativo N° 2008000300680 y 20088000301073, por los montos de S/. 232 933,00 y S/. 4 847,00, cabe señalar que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 56° del Código Tributario, 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 117° del anotado código.

Que mediante las Resoluciones Coactivas N° 0230070439502 y 0230070439504 (fojas 168 y 169 del Expediente N° 1937-2012 y fojas 31 y 32 del Expediente N° 1938-2012), emitidas en el Expediente Coactivo N° 0230060512133, la Administración requirió al Banco de la Nación la emisión de dos cheques por los montos de S/. 232 933,00 y S/. 4 847,00, correspondientes a la medida cautelar previa de embargo en forma de retención bancaria trabada con la Resolución

<sup>40</sup> Notificadas a la quejosa el 24 de marzo de 2008, de acuerdo con lo señalado por la Administración en el Informe N° 0237-2012-SUNAT/210203.

<sup>41</sup> Mediante acuse de recibo, consignándose el nombre y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario.

<sup>42</sup> Sin perjuicio que la ejecución de las medidas se efectúe luego de transcurrido el plazo de 7 días hábiles concedido por la resolución que da inicio al procedimiento coactivo.



Coactiva Nº 0230070410550, al haberse convertido en definitiva dicha medida cautelar<sup>43</sup>, siendo que en respuesta la mencionada entidad bancaria giró los Cheques Nº 00940882-4 y 00940881-6<sup>44</sup>, por los importes de S/. 233 516,85 y S/. 4 845,39<sup>45</sup>.

(...) Que en ese sentido, dado que con el inicio del procedimiento de cobranza coactiva seguido con el Expediente Coactivo Nº 0230060512133, se convirtió en definitiva la medida cautelar previa de embargo en forma de retención bancaria trabada con la Resolución Coactiva Nº 0230070410550, y no habiendo la quejosa acreditado en autos que la deuda materia de cobranza en dicho expediente coactivo haya sido cancelada dentro del plazo de siete (7) días hábiles establecido en la Resolución de Ejecución Coactiva Nº 023-006-0512133 (foja 181 del Expediente Nº 1937-2012), se colige que la Administración se encontraba facultada a ejecutar la referida medida cautelar, como ocurrió en el presente caso, por lo que al no existir actuación alguna que vulnere las disposiciones del Código Tributario, corresponde declarar infundada la queja en este extremo”.

RTF Nº 00739-Q-2014 (03-02-2014)

“Que al respecto, a través de las Resoluciones Coactivas Nº 0830070227447 y 0830070227448 de 26 de octubre de 2011 (fojas 99, 100, 102 y 103), emitidas en el Expediente de Medidas Cautelares Previas Nº 0830090000235, la Administración trabó medidas cautelares previas de embargo en forma de retención bancaria y de retención a terceros, contra la quejosa, a fin de asegurar el cobro de la deuda tributaria que le determinaron en el procedimiento de verificación que se le practicó con la Carta de Presentación Nº 110083244820-01-SUNAT y el Requerimiento Nº 0821110000214, ascendente a S/.301,014.00, al amparo del artículo 56º del Código Tributario, las cuales se sustentan, en el Informe Nº 001364-2011/2M0200.

(...) Que conforme a lo expuesto, dado que en el procedimiento de verificación que se realizó a la quejosa, la Administración constató que ésta no cumplió con exhibir ni presentar la documentación que se le solicitó y que existían indicios para presumir que la cobranza de la deuda determinada en el mismo podría devenir en infructuosa, se encuentra acreditado los supuestos contemplados en el artículo 56º del Código Tributario para sustentar la adopción de medidas cautelares previas, deviniendo en infundada la queja en este extremo.

(...) Que de lo expuesto se advierte, que dado que la deuda tributaria contenida en la Resolución de Intendencia Nº 086-014-0006899 no era exigible coactivamente al momento que se inició su cobranza mediante Resolución de Ejecución Coactiva Nº 083-006-0212473, las medidas cautelares previas trabadas con las Resoluciones Coactivas Nº 0830070227447 y 0830070227448

<sup>43</sup> Según se advierte de las citadas resoluciones coactivas, el 20 de febrero y 17 de marzo de 2008, esto es, con anterioridad al inicio del procedimiento de cobranza coactiva, la Administración dispuso el depósito en consignación de dos cheques por los importes de S/. 232 933,00 y S/. 4 847,00, respectivamente, emitiéndose los Certificados de Depósito Administrativo Nº 2008000300680 y 2008000301073, lo que se encuentra arreglado a ley, toda vez que conforme con el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 05276-3-2005, que constituye precedente de observancia obligatoria, la entrega en consignación de los fondos retenidos no constituye la ejecución de la medida.

<sup>44</sup> Producto del retiro de los Depósitos en Consignación Nº 2008000300680 y 2008000301073 solicitado por la Administración con el Oficio Nº 468-2008-SUNAT/210203 (foja 41 del Expediente Nº 1938-2012).

<sup>45</sup> Según se advierte de las copias de los Voucher Nº 9987750-Q-1 y 9987751-Q-1 (fojas 37 y 39 del Expediente Nº 1938-2012).



materia de queja no podían convertirse en definitivas<sup>46</sup>, por lo que la Administración no se encontraba habilitada a ejecutarlas<sup>47</sup>, correspondiendo declarar fundada la queja presentada en este extremo, y aplicar los criterios establecidos por este Tribunal en las Resoluciones N° 10499-3-2008 y 08879-4-2009<sup>48</sup>, de ser el caso”.

RTF N° 03986-Q-2015 (02-11-2015)

*“Que de acuerdo al criterio expuesto en la Resolución N° 04541-3-2010, la naturaleza de la queja es la de un remedio procesal, por lo que cuando el Tribunal Fiscal determine que una actuación o procedimiento de la Administración no ha sido debidamente iniciado o seguido o se vulneren los derechos del contribuyente, corresponde que se disponga la adopción de las acciones necesarias a fin de reponer las cosas al estado anterior a la vulneración del procedimiento, cuando no existe otra vía idónea para ello.*

*Que de acuerdo a lo expuesto, si bien la Administración mediante Resoluciones Coactivas N° 0230074703654, 0230074730459 a 0230074730462, dispuso dejar sin efecto y levantar las medidas cautelares previas trabadas mediante las Resoluciones Coactivas N° 0230074565559, 0230074565560, 0230074565562, 0230074565564 y 0230074565567, y ordenó poner a disposición de la quejosa los Depósitos Administrativos N° 2015000202508 a 2015000202510, 2010000202512 y 2010000202513, que contenía los montos provenientes de las devoluciones autorizadas mediante las Resoluciones de Intendencia N° 0241800506743/SUNAT a 0241800506747/SUNAT, dichas resoluciones produjeron sus efectos el 22 de setiembre de 2015; sin embargo, la Resolución Coactiva N° 0230074773496, que ordenó trabar una nueva medida cautelar previa de embargo genérica sobre los mismos depósitos judiciales, según lo señalado anteriormente, ya había surtido efectos el 18 de setiembre del mismo año.*

*Que en ese sentido, siendo que al momento en que la Administración dispuso que se pusiera a disposición de la quejosa los aludidos depósitos administrativos, éstos habían sido materia de un nuevo embargo trabado por la Administración, no puede considerarse que los mismos hayan sido puestos a disposición de la quejosa, y por ende que se haya repuesto la situación al estado anterior a la vulneración del procedimiento en estricta observancia a su naturaleza de remedio procesal que tiene la queja.*

<sup>46</sup> De acuerdo a las Resoluciones N°05620-1-2006 y 03528-1-2008, entre otras, una medida cautelar previa se convierte en definitiva con la notificación de la resolución coactiva que da inicio al procedimiento de cobranza conforme a ley.

<sup>47</sup> A foja 122, la Administración informa que producto de las medidas cautelares trabadas en el Expediente N° 0830060212473, se han efectuado algunas imputaciones, toda vez que no se ha detallado si el dinero retenido e imputado correspondería a la ejecución de las medidas cautelares previas que indebidamente se tornaron en definitivas, corresponde que de ser el caso se aplique los criterios establecidos por este Tribunal en las Resoluciones N° 10499-3-2008 y 08879-4-2009.

<sup>48</sup> En las Resoluciones N° 10499-3-2008 y 08879-4-2009, publicadas en el Diario Oficial “El Peruano” el 14 de setiembre de 2008 y 23 de setiembre de 2009, respectivamente, este Tribunal ha establecido como precedentes de observancia obligatoria, que corresponde que se ordene la devolución de los bienes embargados cuando se determine que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido y se declare fundada la queja, y que el criterio adoptado 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, siendo que la Administración deberá expedir la resolución correspondiente en el procedimiento de ejecución coactiva y poner a disposición de la quejosa el monto indebidamente embargado, así como los intereses aplicables, en un plazo de diez (10) días hábiles, de acuerdo con el artículo 156° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953.





Que en consecuencia, procede declarar fundada la queja presentada, debiendo la Administración, en atención a lo antes expuesto, realizar las acciones pertinentes a efectos de dar cabal cumplimiento a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03083-Q-2015; asimismo, se dispone oficiar al Procurador Público encargado de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas para que inicie las acciones legales correspondientes contra los funcionarios que resulten responsables del referido incumplimiento”.

RTF N° 01985-Q-2017 (20-06-2017)

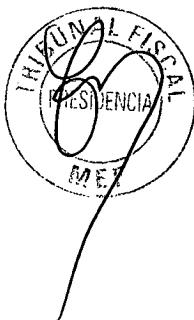
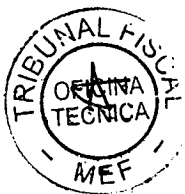
“Que en el caso de autos se tiene que mediante Resolución de Ejecución Coactiva N° 063-006-0515383, emitida en el expediente del mismo número, a foja 23, se inició a la quejosa el procedimiento de cobranza coactiva de la deuda contenida en las Resoluciones de Determinación N° 064-003-0027246 a 064-003-0027254, giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a setiembre de 2014 y en las Resoluciones de Multa N° 064-002-0052458 a 064-002-0052463, 064-002-0052465 y 064-002-0052466, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, de fojas 25, 27, 29, 31, 33, 35, 39, 41, 43, 45, 47, 49, 51, 53, 55, 57 y 59 a 64.

Que mediante Resolución Coactiva N° 0630070834245 de 13 de junio 2017, a foja 155, la Administración dispuso concluir el procedimiento de cobranza coactiva seguido con Expediente N° 0630060515383, al verificarse que la deuda materia de cobranza no era exigible coactivamente por cuanto la resolución que resolvió el recurso de reclamación interpuesto contra los valores que la contienen no fue notificado en el domicilio procesal de la quejosa.

Que dicha resolución fue notificada 15 de junio 2017, en el domicilio fiscal de la quejosa, mediante certificación de la negativa a la recepción, efectuada por el notificador de la Administración, quien consignó sus datos de identificación y firma, según se observa de la copia que obra a foja 155, lo que se encuentra arreglado a ley.

Que en tal sentido, dado que el procedimiento de cobranza seguido con Expediente Coactivo N° 0630060515383 ha sido concluido con posterioridad a la presentación de la queja, efectuada el 31 de mayo de 2017, han desaparecido los hechos que la motivaron, por lo que carece de objeto emitir pronunciamiento sobre la misma.

Que por otro lado, cabe indicar que en las Resoluciones N° 10499-3-2008 y 08879-4-2009, publicadas en el Diario Oficial "El Peruano" el 14 de setiembre de 2008 y 23 de setiembre de 2009, respectivamente, este Tribunal ha señalado como precedentes de observancia obligatoria, que corresponde que se ordene la devolución de los bienes embargados cuando se determine que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido y se declare fundada la queja, y que el criterio adoptado 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, siendo que la Administración deberá expedir la resolución correspondiente en el procedimiento de ejecución 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 el artículo 156° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953.



Que mediante Resolución Coactiva N° 0630070834238 de 13 de junio de 2017, a foja 152, notificado a la quejosa el 15 de junio de 2017, mediante certificación de la negativa a la recepción efectuada por el notificador de la Administración, se dispuso dejar sin efecto las imputaciones efectuadas con Boletas de Pago 1662 N° 6913940 a 6913943 a la deuda contenida en las Resoluciones de Determinación N° 064-003-0027246 y 064-003-0027247 y Resoluciones de Multa N° 064-002-0052458 y 064-002-0052459, y emitir un cheque a nombre de SUNAT/BANCO DE LA NACION a fin de solicitar, posteriormente, al Banco de La Nación la emisión de un Depósito Administrativo con el objetivo que la Administración Tributaria lo custodie hasta que la deuda tributaria contenida en los Valores N° 0640020052458 a 0640020052463, 0640020052465, 0640020052466, 0640030027246 a 0640030027254 se tornen exigibles<sup>49</sup>.

Que si bien la Administración señala que mediante Resolución Coactiva N° 0630070834238 ha dispuesto dejar sin efecto las imputaciones efectuadas, en aplicación de los criterios contenidos en las Resoluciones N° 10499-3-2008 y 08879-4-2009, lo que corresponde es que se proceda a la devolución efectiva del monto que fue retenido e imputado indebidamente, lo que no se verifica que se haya efectuado, por lo que procede declarar fundada la queja presentada en este extremo y por consiguiente la Administración deberá proceder a la correspondiente devolución”.

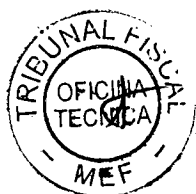
RTF N° 00146-Q-2018 (16-01-2018)

“Que como antecedente al presente caso, se tiene que mediante la Resolución N° 01010-Q-2016 de 17 de marzo de 2016 (fojas 237 a 239), este Tribunal declaró infundada una queja anterior presentada por la quejosa, en la que cuestionaba el procedimiento de cobranza coactiva iniciado mediante la Resolución de Ejecución Coactiva N° 023-006-3160497 respecto de la deuda contenida en las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0270598 a 024-003-0270613, 024-003-0270615 a 024-003-0270621, 024-003-0270700 a 024-003-0270723, y Resoluciones de Multa N° 024-002-0219174 a 024-002-0219196, 024-002-0219254, 024-002-0219259 y 024-002-0219260.

Que en dicha resolución se señaló que mediante la Resolución de Intendencia N° 0260140133652/SUNAT, la Administración declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto por la quejosa contra los referidos valores materia de cobranza, siendo que de su cargo de notificación se apreciaba que el notificador de la Administración dejó constancia que dicha diligencia se realizó en el domicilio procesal de la quejosa, el 23 de diciembre de 2015, de conformidad con el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario<sup>50</sup>; y que del Reporte de Recepción del Recurso de Apelación interpuesto por ésta contra la Resolución de Intendencia N° 0260140133652/SUNAT se apreciaba que el mencionado recurso fue presentado el 19 de enero de 2016, esto es, fuera del plazo legal previsto en el artículo 146° del Código Tributario, por lo que

<sup>49</sup> Cabe indicar que la Administración inició un procedimiento de medidas cautelares previas a efecto de garantizar la deuda contenida en los valores antes mencionados, en el cual se trabaron diversos embargos, producto del cual se emitieron Depósitos Administrativos N° 2016074117308 y 2016321214375, siendo que una vez iniciado el procedimiento coactivo materia de autos, se integró a este último el citado procedimiento de medida cautelar previa, se convirtieron en definitivas las medidas cautelares previas y se procedió a imputar los depósitos administrativos a la deuda materia de cobranza.

<sup>50</sup> Cabe precisar que en dicha resolución este Tribunal indicó que mediante Acta de Presencia de 23 de diciembre de 2015 el Notario Público Rubén Soldevilla Gala certificó que en dicha fecha se realizó la notificación de la Resolución de Intendencia N° 0260140133652/SUNAT en el domicilio procesal de la quejosa.



las deudas contenidas en los valores materia de cobranza resultaban exigibles coactivamente en los términos previstos en el inciso c) del artículo 115° del Código Tributario.

Que asimismo, se aprecia que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06316-4-2016 de 5 de julio de 2016 (fojas 840 a 842), se confirmó la Resolución de Intendencia N° 0260150009586/SUNAT que declaró inadmisile la apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° 0260140133652/SUNAT en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las aludidas resoluciones de determinación y multa, al verificarse que la citada apelación fue interpuesta fuera del plazo legal sin que se haya cumplido con presentar copia simple del comprobante de pago de la totalidad de la deuda tributaria apelada extemporáneamente o carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada.

Que en el presente caso, la quejosa cuestiona el procedimiento coactivo seguido con el Expediente N° 023-006-3160497, señalando que interpuso oportunamente recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 0260140133652/SUNAT, que declaró infundado el recurso de reclamación formulado contra la deuda materia de cobranza, conforme lo ha señalado el Poder Judicial.

Que según se advierte de autos, mediante la Resolución N° 18 de 18 de octubre de 2017 (fojas 15 a 30), la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera, entre otro extremo, se confirmó la Resolución N° 10 de 25 de mayo de 2017, que declaró fundada la demanda, y en consecuencia, declaró nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06316-4-2016, ordenando al Tribunal Fiscal emitir nuevo pronunciamiento, al considerar como fecha de notificación de la Resolución de Intendencia N° 0260140133652/SUNAT el 28 de diciembre de 2015, estableciendo que el recurso de apelación interpuesto contra ésta se encuentra dentro del plazo de ley.

Que a través de la Resolución Número Veintiuno de 4 de diciembre de 2017 (foja 32), el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, señaló el inicio del estado de ejecución y por devuelto el expediente principal y expediente administrativo, y en consecuencia dispuso cumplir lo ejecutoriado.

Que ahora bien, dado que la presente queja se basa en nuevos hechos, esto es, en lo dispuesto por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera en la sentencia de 18 de octubre de 2017, que consideró que la apelación formulada contra la Resolución de Intendencia N° 0260140133652/SUNAT se presentó dentro del plazo de ley, procede que este Tribunal emita nuevo pronunciamiento respecto del procedimiento coactivo seguido con el Expediente N° 023-006-3160497.

Que en este sentido, toda vez que la apelación presentada contra la Resolución de Intendencia N° 0260140133652/SUNAT, que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto por la quejosa contra las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0270598 a 024-003-0270613, 024-003-0270615 a 024-003-0270621, 024-003-0270700 a 024-003-0270723, y Resoluciones de Multa N° 024-002-0219174 a 024-002-0219196, 024-002-0219254, 024-002-0219259 y 024-002-0219260, fue interpuesta dentro del plazo establecido por ley, las deudas contenidas en dichos valores no resultaban exigibles coactivamente de conformidad con el inciso c) del artículo 115° del Código Tributario; por lo que la Administración no se encontraba facultada a iniciar su cobranza.



*En consecuencia, corresponde amparar la queja presentada en este extremo, debiendo la Administración concluir dicho procedimiento coactivo en cuanto a los referidos valores, levantar las medidas cautelares trabadas al respecto y aplicar los criterios establecidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10499-3-2008 y 08879-4-2009, de ser el caso.*

*Que de otra parte, se advierte que al dar respuesta al Proveído N° 1574-Q-2017, la Administración ha solicitado que este Tribunal tenga en cuenta que al haberse dejado sin efecto la conversión de las medidas cautelares previas en definitivas, éstas volvieron a tener la condición de medidas cautelares previas, por lo que al encontrarse vigentes, no correspondería que se realice la devolución de los importes imputados a la deuda materia de cobranza.*

*Que al respecto, cabe señalar que toda vez que las medidas cautelares previas tramitadas en el Expediente N° 0230090002255 fueron integradas al Expediente Coactivo N° 0230063160497<sup>51</sup>, el que, conforme a lo señalado anteriormente, no fue iniciado con arreglo a ley, se tiene que la conversión de dichas medidas cautelares en definitivas no surtió efecto<sup>52</sup>, y por ende no correspondía efectuar la ejecución de tales medidas al no verificarse el inicio de un procedimiento de cobranza coactiva válido, deviniendo en indebidas las imputaciones efectuadas a las deudas materia de cobranza coactiva, por lo que contrariamente a lo señalado por la Administración, corresponde la aplicación de los criterios establecidos por este Tribunal en las Resoluciones N° 10499-3-2008 y 08879-4-2009 en cuanto a la devolución de montos indebidamente retenidos e imputados<sup>53</sup>.*

*Que asimismo, respecto a lo señalado por la Administración en el sentido que la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera no emitió mandato que ordene la devolución de los montos indebidamente retenidos e imputados, cabe precisar que si bien en el presente caso no existe dicho mandato judicial, ello no impide que en base al análisis efectuado por dicho ente jurisdiccional en su resolución<sup>54</sup>, lo que constituye un nuevo hecho, este Tribunal efectúe la verificación de la legalidad de los actos y actuaciones realizadas por la Administración en el marco de un debido procedimiento, y en virtud de tal verificación emita el correspondiente fallo, debiéndose precisar que tampoco existe un mandato judicial en contrario.*

*Que sin perjuicio de lo expuesto y a título ilustrativo, cabe señalar que el numeral 1 del artículo 57° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, publicado el 10 diciembre 2016, dispone que con relación a las medidas cautelares previas, tratándose de deudas que no sean exigibles coactivamente, la medida cautelar se mantendrá durante un (1) año, computado desde la fecha en que fue trabada y si existiera resolución desestimando la reclamación del deudor tributario, dicha medida se mantendrá por dos años adicionales”.*

<sup>51</sup> Nótese que obra a foja 355, copia de la Resolución Coactiva N° 0230075085905, emitida en el Expediente N° 0230063160497, en el cual refiere que dicho procedimiento de medidas cautelares previas se convierten en definitivas y se integran al Expediente N° 0230063160497.

<sup>52</sup> Cabe anotar que de acuerdo a las Resoluciones N° 05620-1-2006 y 03528-1-2008, entre otras, una medida cautelar previa se convierte en definitiva con la notificación de la resolución coactiva que da inicio al procedimiento de cobranza conforme a ley.

<sup>53</sup> Cabe tener en cuenta lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 00739-Q-2014, 04708-7-2010 y 16570-10-2011.

<sup>54</sup> La cual se encuentra consentida y ejecutoriada, conforme a lo señalado precedentemente.



*"Que como antecedente se tiene que mediante Resolución N° 01025-Q-2016 de 18 de marzo de 2016, se declaró infundada la queja presentada por la quejosa contra el procedimiento de cobranza coactiva iniciado con Resolución de Ejecución Coactiva N° 023-006-3165264, emitida en el expediente del mismo número, respecto de la deuda contenida en las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0271353 a 024-003-0271365, 024-003-0271415 a 024-003-0271426, 024-003-0274661 a 024-003-0274672 y 024-003-0274699 a 024-003-0274710 y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0219688, 024-002-0219702 a 024-002-0219715, 024-002-0220750 y 024-002-0220754 a 024-002-0220766.*

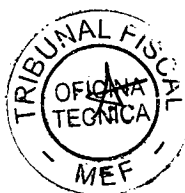
*Que en dicha resolución se señaló que mediante Resolución de Intendencia N° 0260140133646/SUNAT, la Administración declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto por la quejosa contra los referidos valores, observándose de su cargo de notificación, que el notificador de la Administración dejó constancia que dicha diligencia se realizó en el domicilio procesal de la quejosa el 23 de diciembre de 2015, de conformidad con el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario<sup>55</sup>; y que del Reporte de Recepción del Recurso de Apelación interpuesto contra la Resolución de Intendencia N° 0260140133646/SUNAT se apreciaba que dicho recurso fue presentado el 19 de enero de 2016, esto es, fuera del plazo legal previsto en el artículo 146° del Código Tributario, por lo que la deuda contenida en los citados valores resultaba exigibles coactivamente en los términos previstos en el inciso c) del artículo 115° del Código Tributario.*

*Que por otro lado, mediante Resolución N° 08258-2-2016 de 31 de agosto de 2016, de fojas 164 a 166, se confirmó la Resolución de Intendencia N° 0260150009577/SUNAT, que declaró inadmisibles la apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° 0260140133646/SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra los valores antes mencionados, al verificarse que la citada apelación fue interpuesta fuera del plazo legal sin que se haya cumplido con presentar copia simple del comprobante de pago de la totalidad de la deuda tributaria apelada extemporáneamente o carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada.*

*Que en el presente caso, la quejosa cuestiona el procedimiento coactivo seguido con Expediente N° 0230063165264, al señalar que, según lo establecido por el Poder Judicial, el recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 0260140133646/SUNAT, se presentó dentro del plazo de ley.*

*Que según se advierte de autos, mediante Resolución N° 23 de 19 de octubre de 2017, de fojas 18 a 32, la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, entre otros extremos, se confirmó la Resolución N° 10 de 31 de marzo de 2017, que declaró fundada la demanda, y en consecuencia, declaró nula la Resolución N° 08258-2-2016, ordenando al Tribunal Fiscal emitir nuevo pronunciamiento, al señalar que la Resolución de Intendencia N° 0260140133646/SUNAT*

<sup>55</sup> Cabe precisar que en dicha resolución este Tribunal indicó que mediante Acta de Presencia de 23 de diciembre de 2015 el Notario Público Rubén Soldevilla Gala certificó que en dicha fecha se realizó la notificación de la Resolución de Intendencia N° 0260140133646/SUNAT en el domicilio procesal de la quejosa.



fue notificada el 28 de diciembre de 2015, por lo que el recurso de apelación interpuesto contra ésta se encontraba dentro del plazo de ley.

Que mediante Resolución N° Veinticinco de 11 de diciembre de 2017, a foja 34, el Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, se dispuso el cumplimiento de lo ejecutoriado.

Que ahora bien, dado que la presente queja se sustenta en nuevos hechos, esto es, en lo dispuesto por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera en la Resolución N° 23 de 19 de octubre de 2017, respecto a que la apelación formulada contra la Resolución de Intendencia N° 0260140133646/SUNAT se presentó dentro del plazo de ley, procede que este Tribunal emita nuevo pronunciamiento sobre el procedimiento coactivo seguido con Expediente N° 0230063165264.

Que en este sentido, toda vez que la apelación presentada contra la Resolución de Intendencia N° 0260140133646/SUNAT, que declaró infundado el recurso de reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0271353 a 024-003-0271365, 024-003-0271415 a 024-003-0271426, 024-003-0274661 a 024-003-0274672 y 024-003-0274699 a 024-003-0274710 y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0219688, 024-002-0219702 a 024-002-0219715, 024-002-0220750 y 024-002-0220754 a 024-002-0220766, fue interpuesta dentro del plazo establecido por ley, la deuda contenida en dichos valores no resultaba exigible coactivamente de conformidad con el inciso c) del artículo 115° del Código Tributario por lo que la Administración no se encontraba facultada a iniciar su cobranza. En consecuencia, corresponde amparar la queja presentada en este extremo, debiendo la Administración concluir dicho procedimiento coactivo en cuanto a los referidos valores, levantar los embargos trabados al respecto y aplicar los criterios establecidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10499-3-2008 y 08879-4-2009, de ser el caso.

Que de otra parte, se advierte que al dar respuesta al Proveído N° 0020-Q-2018, la Administración ha solicitado que este Tribunal tenga en cuenta que al haberse dejado sin efecto la conversión de las medidas cautelares previas en definitivas, éstas volvieron a tener la condición de medidas cautelares previas, por lo que al encontrarse vigentes, no correspondería que se realizara la devolución de los importes imputados a la deuda materia de cobranza.

Que al respecto, cabe señalar que toda vez que las medidas cautelares previas tramitadas en el Expediente N° 0230090002287 fueron integradas al Expediente Coactivo N° 0230063165264<sup>56</sup>, el que, conforme a lo señalado anteriormente, no fue iniciado con arreglo a ley, se tiene que la conversión de dichas medidas cautelares en definitivas no surtió efecto<sup>57</sup>, y por ende, no correspondía efectuar la ejecución de tales medidas al no haberse iniciado un procedimiento de cobranza coactiva válido, deviniendo en indebidas las imputaciones efectuadas a las deudas materia de cobranza coactiva, por lo que, contrariamente a lo señalado por la Administración, corresponde la aplicación de los criterios establecidos por este Tribunal en las Resoluciones N°

<sup>56</sup> Mediante Resolución Coactiva N° 0230075085295, a foja 1058.

<sup>57</sup> De acuerdo a las Resoluciones N° 05620-1-2006 y 03528-1-2008, entre otras, una medida cautelar previa se convierte en definitiva con la notificación de la resolución coactiva que da inicio al procedimiento de cobranza conforme a ley.



10499-3-2008 y 08879-4-2009 en cuanto a la devolución de montos indebidamente retenidos e imputados<sup>58</sup>.

*Que asimismo, respecto a lo señalado por la Administración en el sentido que la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera no emitió mandato que ordene la devolución de los montos indebidamente retenidos e imputados, cabe precisar que si bien, en el presente caso, no existe dicho mandato judicial, ello no impide que en base al análisis efectuado por dicho ente jurisdiccional en su resolución<sup>59</sup>, lo que constituye un nuevo hecho, este Tribunal efectúe la verificación de la legalidad de los actos y actuaciones realizadas por la Administración en el marco de un debido procedimiento, y en virtud de tal verificación emita el correspondiente fallo, debiéndose precisar que tampoco existe un mandato judicial en contrario.*

*Que sin perjuicio de lo expuesto y a título ilustrativo, cabe señalar que el numeral 1 del artículo 57° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, publicado el 10 diciembre 2016, dispone que con relación a las medidas cautelares previas, tratándose de deudas que no sean exigibles coactivamente, la medida cautelar se mantendrá durante un (1) año, computado desde la fecha en que fue trabada y si existiera resolución desestimando la reclamación del deudor tributario, dicha medida se mantendrá por dos años adicionales”.*

### **RESOLUCIÓN DEL PODER JUDICIAL**

Sentencia emitida por la Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima en el Expediente N° 1303-2006 (20-09-2006)

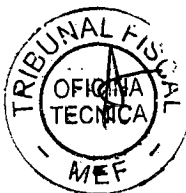
*“Que, en primer lugar, la empresa accionante aduce la vulneración de su derecho constitucional a un debido proceso por parte del Tribunal Fiscal al haber emitido la Resolución N° 01608-5-2005 de fecha once de marzo de dos mil cinco, corriente en copia en estos autos de fojas nueve a once, declarando fundada su queja y ordenando la conclusión del procedimiento de cobranza coactiva iniciado en su contra, el levantamiento de los embargo y el archivo de los actuados, pero sin pronunciarse respecto a la restitución de los bienes afectados con embargo – en el presente caso, la retención de los Setecientos Mil y 00/100 Nuevos Soles – invocando para ello, lo establecido por Acta de Sala Plena N° 25-99 de fecha veintiuno de octubre de mil novecientos noventa y nueve, (...)*

*(...) no puede afirmarse que en el mismo, existió vulneración del derecho al debido proceso procesal del demandante, pues que en todo caso, el no pronunciamiento respecto de la devolución de los bienes – pretensión que del texto de la resolución, se deduce, fue solicitada por la empresa demandante – fue debidamente fundamentada y se basó en el criterio jurisprudencial recogido en el Acta de Sala Plena N° 25-99, acuerdo que encontraba sustento en la interpretación que se acogió, de la norma contenido en el artículo 101 del Código Tributario en cuanto a las atribuciones del Tribunal Fiscal.*

*Que, sin embargo, y pese a que no existe, con el no pronunciamiento respecto de la restitución de los bienes por parte del Tribunal Fiscal, vulneración del derecho a un debido proceso procesal, tal*

<sup>58</sup> Cabe tener en cuenta lo señalado por este Tribunal en la Resolución N° 00739-Q-2014.

<sup>59</sup> La cual se encuentra consentida y ejecutoriada, conforme a lo señalado precedentemente.



*cual ha sido desarrollado, sí resulta atendible señalar que la interpretación acogida por dicho Tribunal sobre este tema, no resulta ajustada ni a lo que finalmente se resuelve, ni a los principios constitucionales básicos recogidos en la Constitución Peruana, carta derechos a la que todos, incluyendo la Administración, se encuentran sujetos, (...).*

*Que en efecto, la interpretación dada por el Tribunal Fiscal, resulta contraria a lo resuelto y a los derechos fundamentales, toda vez que, si por un lado resuelve que el proceso coactivo iniciado por la autoridad administrativa estuvo viciado, pues las resoluciones de determinación que pretendían ser cobradas, no eran exigibles, y por tanto ordenó la conclusión de dicho procedimiento de cobranza y el levantamiento de los embargos, al haberse evidenciado la existencia de irregularidades en su actuación, lo lógico y ajustado a derecho, era retrotraer los hechos al momento previo a la transgresión, ya que, lo contrario, implicaría que la injusticia de la medida dictada – al haber sido dispuesta sin fundamento legal – permanezca en los hechos, vulnerando el derecho constitucional a la propiedad privada de la empresa demandante, al que el Estado, conforme al artículo 2, inciso 16 y artículo 70 de la Constitución, se encuentra obligado a respetar y proteger; por lo que, si bien, no se ha lesionado el debido proceso procesal del demandante, sí se trasgredió el “Debido Proceso sustantivo”, el mismo que, conforme lo señaló el Tribunal Constitucional en el Fundamento 2 de la STC Nº 2424-AA/TC, está relacionado con los estándares de razonabilidad y proporcionalidad que toda decisión judicial debe suponer; (...)*

*Que, con lo expuesto se concluye también que en el presente caso, existe también vulneración al derecho a la propiedad de la empresa demandante, pues el dinero injustamente retenido, forma parte del patrimonio de la misma, no existiendo causa de interés general ni de utilidad pública para retener el mismo; (...)*

*EXHORTARON al codemandado TRIBUNAL FISCAL a efectos de que MODIFIQUE el acuerdo contenido en el Acta de Sala Plena Nº 25-99 de fecha veintiuno de octubre de mil novecientos noventa y nueve en cuanto a la no procedencia de pronunciamiento sobre la restitución de bienes en los casos en los que se declare fundada la queja contra los Ejecutores Coactivos respecto de los procedimientos de cobranza en los casos en los que la medida de embargo se tornó en definitiva y se ejecutó, al ser violatoria a los derechos fundamentales contenidos en la Carta Magna Peruana;”*

