



Tribunal Fiscal

Nº 00016-Q-2020

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

EXPEDIENTE N°	:	10593-2019
INTERESADO	:	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
ASUNTO	:	Queja
PROCEDENCIA	:	Ica
FECHA	:	Lima, 3 de enero de 2020

VISTA la queja presentada¹ por XXXXXX XXXXXXXXXX XXXX XXXXXXXX X XXXXXXXXXX XX XXX XX, identificada con RUC N° XXXXXXXXXX, contra la Intendencia Regional Ica de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, por actuaciones que vulneran el procedimiento legalmente establecido.

CONSIDERANDO:

Que la quejosa cuestiona que la Administración haya denegado las solicitudes de suspensión del procedimiento de cobranza coactiva iniciado con la Resolución de Ejecución Coactiva N° 101-006-0030349, pese a haberse informado que el 7 de octubre de 2016 se publicó en el diario oficial "El Peruano" su incorporación al Régimen de Apoyo Transitorio – RAT y que conforme con el artículo 96° del Decreto Legislativo N° 1280, Ley Marco de la Gestión y Prestación de los Servicios de Saneamiento, le resulta aplicable la protección patrimonial regulada en el artículo 18° de la Ley N° 27809, Ley General del Sistema Concursal, recogida a su vez en el artículo 207° del Reglamento del Decreto Legislativo N° 1280, por lo que dicho procedimiento de cobranza coactiva deviene en nulo. Precisa que se han trabajado diversas medidas cautelares de embargo en forma de retención, lo que afecta su normal funcionamiento y su sostenibilidad económica financiera, por lo que debe suspenderse el referido procedimiento coactivo, en aplicación del numeral 8 del inciso b) del artículo 119° del Código Tributario y devolverse los montos retenidos e imputados a la deuda materia de cobranza coactiva.

Que refiere que carece de sustento lo alegado por la Administración respecto a que la entidad retenedora no informó sobre alguna imposibilidad de cumplir con la retención ordenada y que los créditos de los valores que contienen la deuda tributaria materia de cobranza coactiva fueron emitidos y notificados con posterioridad al acogimiento al RAT. Al respecto, indica que las anotadas normas son de conocimiento público y de carácter obligatorio y que las deudas materia de cobranza coactiva se encuentran comprendidas en el RAT, ya que constituyen créditos adquiridos antes del inicio del mencionado régimen, esto es, del 7 de octubre de 2016.

Que la quejosa indica que la protección legal del patrimonio de las empresas prestadoras incorporadas al RAT ha sido reconocido por el Poder Judicial conforme consta en la Resolución N° 22 de 29 de mayo de 2017, emitida por el Juzgado Especializado de Trabajo de la Corte Superior de Justicia de Ica, por lo que reitera que la Administración se encuentra imposibilitada de ordenar cualquier medida cautelar que afecte su patrimonio o ejecutar las ya tratabadas. Precisa que las medidas cautelares tratabadas en el anotado procedimiento coactivo impedirán que cumpla con el pago oportuno de las contraprestaciones acordadas con sus contratistas, lo cual a su vez originará que dichos contratistas inicien el cobro de intereses legales o en su defecto, decidan resolver los respectivos contratos por falta de pago e inicien acciones legales para el cobro de la indemnización correspondiente.

Que añade que sus ingresos son obtenidos producto de la aplicación de la fórmula tarifaria aprobada mediante la Resolución de Consejo Directivo N° 071-2017-SUNASS-CD y son utilizados para financiar las inversiones con recursos internamente generados (fondo de inversiones), la reserva para la Gestión de Riesgos de Desastres y Adaptación al Cambio Climático, la reserva para la implementación de

¹ Así como los escritos presentados el 2, 7, 17 y 31 de octubre, 7 de noviembre y 6 de diciembre de 2019 (fojas 47 a 51, y 64 a 66, 68, 225, 244, 245, 250 y 251).



Tribunal Fiscal

Nº 00016-Q-2020

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

Mecanismos de Retribución por Servicios Ecosistémicos y la reserva para la elaboración del Plan de Control de Calidad (PCC) y del Programa de Adecuación Sanitaria (PAS), lo que permitirá mejorar la prestación de los servicios de saneamiento (agua potable y alcantarillado sanitario) en las localidades de Ica, Parcona, Los Aquijes y Palpa, siendo que las mencionadas medidas cautelares afectarán el cumplimiento de las metas de gestión, afectando su patrimonio, la necesidad pública e interés nacional de la gestión y prestación de los servicios de saneamiento, su funcionamiento y sostenibilidad económica financiera, toda vez que precisamente fue incorporada al RAT a fin de lograr su reflotamiento.

Que agrega que las referidas medidas originarán que se vea imposibilitada de convocar procedimientos de selección para adquirir bienes, servicios u obras necesarios para el cumplimiento de sus funciones como empresa prestadora de servicio de saneamiento, toda vez que, no contará con los recursos necesarios para tales efectos, afectando así su fondo de inversiones, la reserva para la Gestión de Riesgos de Desastres y Adaptación al Cambio Climático, y la reserva para la implementación de Mecanismos de Retribución por Servicios Ecosistémicos, los cuales han sido constituidos por mandato de la referida resolución de consejo directivo.

Que indica que la deuda materia de cobranza coactiva viene siendo cuestionada en la vía judicial a través de un proceso contencioso administrativo interpuesto contra la Resolución N° 06220-9-2019.

Que en respuesta a lo solicitado con Proveído N° 1271-Q-2019 (foja 52), la Administración remitió el Oficio N° 00200-2019-SUNAT/7K0400 (foja 223), al que adjuntó, entre otra documentación, el Informe N° 253-2019-SUNAT-7K0300 (fojas 164 a 167), en el que señala, entre otros, que mediante Expediente Coactivo N° 1010060030349 sigue a la quejosa un procedimiento de cobranza coactiva por la deuda contenida en varias resoluciones de determinación y multa, valores que fueron notificados conforme a ley e impugnados. Asimismo, refiere que la resolución que dio inicio a la cobranza coactiva también fue notificada conforme a ley y que dentro del anotado procedimiento se han tratado medidas cautelares en forma de retención, habiéndose efectuado diversas retenciones e imputaciones a la deuda materia de cobro.

Que añade que la protección patrimonial a que se refiere el artículo 96° del Decreto Legislativo N° 1280, Ley Marco de la Gestión y Prestación de los Servicios de Saneamiento, concordante con el artículo 207° del reglamento de la citada ley, aprobado mediante Decreto Supremo N° 019-2017-VIVIENDA, tiene una excepción, esto es, la referida a los créditos generados con posterioridad a la publicación de la resolución ministerial de ratificación del inicio del RAT. Al respecto, explica que en el caso de la quejosa la Resolución Ministerial N° 345-2016-VIVIENDA fue emitida el 6 de octubre de 2016 y publicada al día siguiente, por lo que el mencionado régimen no alcanza a los créditos generados a partir del 7 de octubre de 2016.

Que explica que lo señalado se ve reforzado con lo regulado en el artículo 18° de la Ley N° 27809, Ley General del Sistema Concursal, que establece que los créditos post concursales son pagados a su vencimiento, por lo que pueden ser exigidos por el acreedor, por lo que considera que no es de aplicación la protección patrimonial alegada por la quejosa.

Que invoca el punto Tercero del fallo de la Resolución N° 0405-2018-SCO-INDECOPI. En ese sentido, señala que dado que los valores materia de cobranza fueron emitidos y notificados en el año 2017 y que el aludido procedimiento coactivo fue iniciado con posterioridad al 7 de octubre de 2016, la quejosa debe cumplir con sus obligaciones, por lo que no le resulta aplicable la referida protección patrimonial ni lo dispuesto en el numeral 8 del inciso b) del artículo 119° del Código Tributario, dado que no existe una disposición que ordene concluir el anotado procedimiento coactivo cuando los créditos se generan con posterioridad al acogimiento al RAT.



Tribunal Fiscal

Nº 00016-Q-2020

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

Que según el artículo 155° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la queja se presenta cuando existen 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.

Que el artículo 117° del mencionado código, establece 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 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.

Que de acuerdo con el inciso c) del artículo 115° del anotado código, se considera deuda exigible coactivamente a 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.

Que según el inciso a) del artículo 104° del aludido código, la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, y el acuse de recibo deberá contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda; (iii) Número de documento que se notifica; (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa; y (v) Fecha en que se realiza la notificación.

Que agrega dicho inciso que la notificación con certificación de la negativa a la recepción se entiende realizada cuando el deudor tributario o tercero a quien está dirigida la notificación o cualquier persona mayor de edad y capaz que se encuentre en el domicilio fiscal del destinatario, rechace la recepción del documento que se pretende notificar o, recibiéndolo, se niegue a suscribir la constancia respectiva y/o no proporcione sus datos de identificación sin que sea relevante el motivo de rechazo alegado.

Que de acuerdo con el inciso b) del artículo 104° del referido código, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263, publicado el 10 diciembre 2016, la notificación de los actos administrativos se realizará, entre otras formas, por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía, siendo que tratándose de correo electrónico u otro medio electrónico aprobado por la SUNAT u otras Administraciones Tributarias o el Tribunal Fiscal que permita la transmisión o puesta a disposición de un mensaje de datos o documento, la notificación se considerará efectuada el día hábil siguiente a la fecha del depósito del mensaje de datos o documento. Dicho inciso agrega que la SUNAT mediante resolución de superintendencia establecerá los requisitos, formas, condiciones, el procedimiento y los sujetos obligados a seguirlo, así como las demás disposiciones necesarias para la notificación por tales medios.

Que según el inciso e) del artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT², que aprobó las normas que regulan la notificación de actos administrativos por medio electrónico, por "Notificaciones SOL" debe entenderse al medio electrónico aprobado por la presente resolución, mediante el cual la SUNAT deposita en el buzón electrónico asignado al deudor tributario en SUNAT Operaciones en Línea una copia de los documentos o un ejemplar de los documentos electrónicos en los cuales constan los actos administrativos que son materia de notificación.

² Modificado por el Artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N° 221-2015-SUNAT, publicada el 21 de agosto de 2015.



Tribunal Fiscal

Nº 00016-Q-2020

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

Que el artículo 2º de la anotada resolución de superintendencia señala que las "Notificaciones SOL" son un medio electrónico a través del cual la SUNAT podrá notificar sus actos administrativos a los deudores tributarios. Asimismo, el artículo 3º de la misma resolución prevé que los actos administrativos que se señalan en el anexo que forma parte de dicha resolución podrán ser materia de notificación a través de Notificaciones SOL, siendo que en el punto 27 del indicado anexo, incorporado mediante Resolución de Superintendencia N° 221-2015-SUNAT, se considera a la resolución de ejecución coactiva a que se refiere el artículo 117º del Código Tributario como un acto administrativo susceptible de ser notificado vía Notificaciones SOL.

Que el numeral 4.1 del artículo 4º del mencionado dispositivo, dispone que para efecto de realizar la notificación a través de Notificaciones SOL, la SUNAT deposita copia del documento o ejemplar del documento electrónico, en el cual consta el acto administrativo, en un archivo de formato de documento portátil (PDF), en el buzón electrónico asignado al deudor tributario, registrando en sus sistemas informáticos la fecha del depósito, y que la citada notificación se considerará efectuada y surtirá efectos al día hábil siguiente a la fecha del depósito del documento, de conformidad con lo establecido por el inciso b) del artículo 104º y el artículo 106º del Código Tributario.

Que adicionalmente, el artículo 6º³ del mismo dispositivo, establece que el deudor tributario deberá consultar periódicamente su buzón electrónico a efecto de tomar conocimiento de los actos administrativos notificados a través de Notificaciones SOL.

Que en la Resolución N° 01380-1-2006 este Tribunal ha establecido como precedente de observancia obligatoria, que procede que en la vía de queja se pronuncie sobre la validez de la notificación de los valores y/o resoluciones emitidas por la Administración, cuando la deuda tributaria materia de queja se encuentre en cobranza coactiva.

Que en el presente caso, se advierte que mediante la Resolución de Ejecución Coactiva N° 101-006-0030349 de 4 de setiembre de 2019 (foja 158), emitida en el Expediente N° 101-006-0030349, la Administración inició a la quejosa un procedimiento de cobranza coactiva de las deudas contenidas en las Resoluciones de Determinación N° 102-003-0013949, 102-003-0013952 a 102-003-0013956, 102-003-0013962 a 102-003-0013965, 102-003-0013970 y 102-003-0013971 y en las Resoluciones de Multa N° 102-002-0009819, 102-002-0009822 a 102-002-0009825, 102-002-0009827, 102-002-0009828, 102-002-0009833 a 102-002-0009836, 102-002-0009841 a 102-002-0009843, giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2012, y por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 177º del Código Tributario y el numeral 1 del artículo 178º de dicho código, las que consignan como fecha de infracción los días 9 de febrero, 8 de marzo, 13 de abril, 14 de mayo, 18 de junio, 11 de julio, 10 de agosto, 20 de setiembre, 22 de octubre, 20 de noviembre y 10 de diciembre de 2012, 11 de enero y 26 de marzo de 2013, y 19 de enero de 2015⁴.

Que mediante la Resolución de Intendencia N° 1050140002480/SUNAT de 13 de julio de 2018 (fojas 168 a 199), se declaró infundada la reclamación interpuesta, entre otros, contra las mencionadas resoluciones de determinación y resoluciones de multa. Asimismo, según se observa a foja 200, la citada Resolución de Intendencia N° 1050140002480/SUNAT fue notificada en el domicilio fiscal⁵ de la quejosa el 24 de julio de 2018, mediante certificación de la negativa a la recepción, en cuya constancia de

³ Sustituido por la Segunda Disposición Complementaria Modificatoria de la Resolución de Superintendencia N° 001-2009-SUNAT.

⁴ Fojas 89, 90, 92, 93, 95, 96, 98, 99, 101, 102, 104, 105, 107, 108, 110, 111, 113, 114, 116, 117, 119, 120, 122, 123, 125, 126, 128, 129, 131, 133, 135, 137, 139, 141, 143, 145, 147, 149, 151, 153, 154, 155 y 156.

⁵ Conforme con el Comprobante de Información Registrada de la quejosa (fojas 159 a 163).



Tribunal Fiscal

Nº 00016-Q-2020

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

notificación se aprecian los datos de identificación y firma del notificador, lo que se encuentra de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario⁶.

Que posteriormente, a través de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06220-9-2019 de 8 de julio de 2019 (fojas 201 a 213), este Tribunal, entre otro, confirmó la anotada Resolución de Intendencia N° 1050140002480/SUNAT en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada, entre otras, contra la Resolución de Multa N° 102-002-0009828, emitida por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Asimismo, en la Nota de Pie N° 1 de la citada Resolución N° 06220-9-2019 se precisó que si bien mediante la Resolución de Intendencia N° 1050140002480/SUNAT también se declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto contra las Resoluciones de Determinación N° 102-003-0013949, 102-003-0013952 a 102-003-0013956, 102-003-0013962 a 102-003-0013965, 102-003-0013970 y 102-003-0013971, y contra las Resoluciones de Multa N° 102-002-0009819, 102-002-0009822 a 102-002-0009825, 102-002-0009827, 102-002-0009833 a 102-002-0009836, y 102-002-0009841 a 102-002-0009843, tales extremos no fueron cuestionados por la quejosa.

Que según se aprecia a foja 214, la mencionada Resolución N° 06220-9-2019, fue notificada mediante su depósito en el buzón electrónico de la quejosa efectuado el 22 de julio de 2019, lo que se encuentra arreglado a ley.

Que en tal sentido, la Resolución de Intendencia N° 1050140002480/SUNAT fue notificada conforme a ley y no se interpuso recurso de apelación contra ésta en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N° 102-003-0013949, 102-003-0013952 a 102-003-0013956, 102-003-0013962 a 102-003-0013965, 102-003-0013970 y 102-003-0013971, y las Resoluciones de Multa N° 102-002-0009819, 102-002-0009822 a 102-002-0009825, 102-002-0009827, 102-002-0009833 a 102-002-0009836, y 102-002-0009841 a 102-002-0009843. Asimismo, la Resolución N° 06220-9-2019 confirmó la citada Resolución de Intendencia N° 1050140002480/SUNAT en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra, entre otras, la Resolución de Multa N° 102-002-0009828. En tal sentido, las deudas contenidas en dichos valores eran exigible coactivamente de conformidad con el artículo 115° del Código Tributario.

Que asimismo, de la revisión de constancia de notificación de la referida Resolución de Ejecución Coactiva N° 101-006-0030349, que obra a foja 157, se aprecia que fue notificada a la quejosa vía el Sistema de Notificaciones SOL, mediante su depósito efectuado el 4 de setiembre de 2019, conforme con lo previsto por el inciso b) del artículo 104° del Código Tributario.

Que ahora bien, considerando lo expuesto, en principio la Administración se encontraría facultada a iniciar el mencionado procedimiento de cobranza coactiva respecto de las deudas contenidas en los referidos valores, sin embargo, ello es cuestionado por la quejosa.

Que al respecto, la quejosa considera que las deudas materia de cobranza⁷ se originaron antes del inicio del aludido Régimen de Apoyo Transitorio establecido en la Ley Marco de la Gestión y Prestación de Servicios de Saneamiento⁸, por lo que goza de la protección patrimonial prevista por el artículo 96° de la

⁶ Careciendo de relevancia analizar la diligencia de notificación de los mencionados valores, dado que aun cuando hubiere sido efectuada sin respetar las normas sobre la materia, con la interposición del recurso de reclamación respectivo se habría producido su notificación tácita, según lo señalado en el artículo 104° del Código Tributario.

⁷ Referidas al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2012 y resoluciones de multa que consigan como fecha de infracción los días 9 de febrero, 8 de marzo, 13 de abril, 14 de mayo, 18 de junio, 11 de julio, 10 de agosto, 20 de setiembre, 22 de octubre, 20 de noviembre y 10 de diciembre de 2012, 11 de enero y 26 de marzo de 2013, y 19 de enero de 2015.

⁸ Aprobado mediante Decreto Legislativo N° 1280, vigente a partir del 30 de diciembre de 2016. Dicha norma es aplicable a la quejosa de acuerdo con lo establecido por la Tercera Disposición Complementaria Transitoria del anotado decreto



Tribunal Fiscal

Nº 00016-Q-2020

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

citada ley y el artículo 207 de su reglamento⁹ y, en ese sentido, no se debió iniciar el procedimiento de cobranza coactiva, mientras que, por el contrario, la Administración estima que no corresponde la aplicación del indicado régimen de protección patrimonial dado que dichas deudas se originaron con posterioridad a su inicio puesto que los valores materia de cobranza fueron emitidos y notificados en el año 2017 y el aludido procedimiento coactivo fue iniciado con posterioridad al 7 de octubre de 2016. Por consiguiente, debe determinarse los créditos de origen tributario de las empresas prestadoras incorporadas al Régimen de Apoyo Transitorio respecto de los cuales dichas empresas gozan de la protección legal de su patrimonio.

Que sobre el particular se han suscitado dos interpretaciones. Según la primera: "Los créditos de origen tributario¹⁰ de las empresas prestadoras sometidas al RAT, respecto de los cuales, dichas empresas gozan de la protección legal de su patrimonio, están conformados por las obligaciones que se han originado y/o generado hasta la fecha de la publicación de la resolución ministerial con la que se da inicio al RAT, debiéndose entender por originado o generado al momento del nacimiento de la obligación tributaria o a la fecha de comisión o detección de la infracción tributaria, según corresponda". En cambio, conforme con la segunda interpretación: "Los créditos de origen tributario¹¹ de las empresas prestadoras sometidas al RAT, respecto de los cuales, dichas empresas gozan de la protección legal de su patrimonio, están conformados por las obligaciones que se han originado y/o generado hasta la fecha de la publicación de la resolución ministerial con la que se da inicio al RAT y que se encuentran recogidas en una declaración tributaria del deudor presentada hasta dicha fecha o en un acto administrativo emitido por la Administración Tributaria cuya notificación ha surtido efecto hasta dicha fecha".

Que, sometido el tema a Sala Plena, compuesta por todos los Vocales del Tribunal Fiscal, mediante Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2020-03 de 2 de enero de 2020, se aprobó la primera interpretación indicada, la que se sustenta en los siguientes fundamentos:

"De acuerdo con el punto 94.1 del artículo 94 del Decreto Legislativo N° 1280, publicado el 29 de diciembre de 2016, que aprueba la Ley Marco de la Gestión y Prestación de los Servicios de Saneamiento, el Régimen de Apoyo Transitorio (RAT) tiene por objeto mejorar la eficiencia de las empresas prestadoras y las condiciones de la prestación de los servicios de saneamiento, ejecutando acciones destinadas al reflotamiento de la empresa, en términos de sostenibilidad económica - financiera, sostenibilidad en la gestión empresarial y sostenibilidad de la prestación de los servicios, para el logro de los objetivos de la política pública del sector saneamiento¹².

legislativo, que señala que las disposiciones establecidas en el Título VII de la ley – referido al Régimen de Apoyo Transitorio- son de aplicación inmediata a las empresas prestadoras con Régimen de Apoyo Transitorio iniciados con anterioridad a la entrada en vigencia de la citada ley, como es el caso de la quejosa.

⁹ Aprobado mediante Decreto Supremo N° 019-2017-VIVIENDA.

¹⁰ Se utiliza la expresión "crédito" conforme con la terminología de las normas que regulan el Régimen de Apoyo Transitorio (Decreto Legislativo N° 1280 y su reglamento) y de la Ley General del Sistema Concursal, no obstante, debe tenerse en cuenta que se trata de "deudas" a cargo de las empresas prestadoras de servicios de saneamiento.

¹¹ Se utiliza la expresión "crédito" conforme con la terminología de las normas que regulan el Régimen de Apoyo Transitorio (Decreto Legislativo N° 1280 y su reglamento) y de la Ley General del Sistema Concursal, no obstante, debe tenerse en cuenta que se trata de "deudas" a cargo de las empresas prestadoras de servicios de saneamiento.

¹² De acuerdo con el numeral 1 del artículo 89 del Decreto Legislativo N° 1280, constituye una causal para la aplicación del RAT aquella vinculada con la situación económica y financiera, referida a determinar la posible situación de insolvencia económica de la empresa, según los criterios establecidos en el Reglamento.

Al respecto, en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1280 se ha señalado que el RAT tiene por objeto mejorar la eficiencia de las empresas prestadoras y las condiciones de la prestación de servicios de saneamiento, ejecutando acciones destinadas al reflotamiento de la empresa, en términos de sostenibilidad económica - financiera, sostenibilidad en la gestión empresarial y sostenibilidad de la prestación de servicios, para el logro de los objetivos de la política pública del sector saneamiento, para lo cual, las empresas incorporadas al RAT gozan de un régimen legal especial y de la protección patrimonial establecida en la Ley N° 27809, Ley General del Sistema Concursal. Al respecto,



Tribunal Fiscal

Nº 00016-Q-2020

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

El punto 94.2 del citado artículo prevé que las empresas prestadoras incorporadas al RAT gozan de un régimen legal especial, cuyos alcances se encuentran regulados en el Título VII de la citada ley, siendo que la dirección del RAT se encuentra a cargo del Organismo Técnico de la Administración de Servicios de Saneamiento - OTASS.

Por su parte, el artículo 95 de la mencionada ley prevé que las empresas prestadoras que se encuentren dentro del RAT no podrán ser objeto de inicio del procedimiento concursal regulado en la Ley N° 27809, Ley General del Sistema Concursal.

En relación con la protección legal del patrimonio de las empresas prestadoras incorporadas al RAT, el punto 96.1 del artículo 96 de la referida ley, señala que las referidas gozan de la protección patrimonial establecida en el artículo 18 de la Ley N° 27809, Ley General del Sistema Concursal (LGSC), la cual se mantiene hasta la conclusión del RAT. Por su parte, el punto 96.2 del mismo artículo dispone que las empresas prestadoras incorporadas al RAT cumplen con sus obligaciones pendientes de pago, de acuerdo con el orden establecido en el artículo 42 de la LGSC, en lo que fuere aplicable.

Al respecto, cabe precisar que según lo prevé el punto 97.3 del artículo 97 de la citada ley, se da inicio formalmente al RAT a partir del día siguiente de la publicación de la resolución ministerial que ratifica el acuerdo del Consejo Directivo del OTASS que declara el inicio del régimen.

En concordancia con lo previsto en la ley, el artículo 207 del reglamento del Decreto Legislativo N° 1280¹³, referido a la protección legal del patrimonio de las empresas prestadoras incorporadas al RAT señala lo siguiente¹⁴:

1. *A partir de la fecha de la publicación de la Resolución Ministerial que ratifica el inicio del RAT, la autoridad que conduce los procesos judiciales, arbitrales, coactivos o de venta extrajudicial seguidos contra la empresa prestadora, no pueden ordenar, bajo responsabilidad, cualquier medida cautelar que afecte el patrimonio de la empresa prestadora, y en el caso que estén ordenadas se debe abstener de ejecutarlas¹⁵.*

En dichos casos, no se debe devengar intereses moratorios por los adeudos mencionados, de las empresas prestadoras, ni tampoco procede la capitalización de intereses.

2. *La abstención referida en el párrafo precedente no alcanza a las medidas pasibles de registro ni a cualquier otra que no signifique la desposesión de bienes de la empresa prestadora o las que por su naturaleza no afecten el funcionamiento de la empresa o su sostenibilidad económico financiera, las cuales pueden ser ordenadas y trabadas pero no pueden ser materia de ejecución forzosa¹⁶.*

se explica que existen empresas prestadoras de servicios de saneamiento que a pesar de estar dentro del RAT se les traba medidas de embargos, las que afectan su presupuesto y ponen en riesgo la calidad de la prestación de los referidos servicios. Se agrega ante dicha situación se requiere de una medida de protección en función del interés público que existe detrás, por lo que se plantea que el patrimonio de las empresas en régimen gocen de una protección similar de la que goza el patrimonio de una empresa sujeta al régimen concursal.

¹³ Aprobado por Decreto Supremo N° 019-2017-VIVIENDA, publicado el 26 de junio de 2017.

¹⁴ Dado que el Decreto Legislativo N° 1280 hace remisión al artículo 18 de la LGSC, luego de cada punto del artículo 207 se cita el numeral del anotado artículo 18 que recoge similar disposición.

¹⁵ En similar sentido, el punto 18.1 del artículo 18 de la LGSC prevé que a partir de la fecha de la publicación referida en el artículo 32, la autoridad que conoce de los procedimientos judiciales, arbitrales, coactivos o de venta extrajudicial seguidos contra el deudor, no ordenará, bajo responsabilidad, cualquier medida cautelar que afecte su patrimonio y si ya están ordenadas se abstendrá de tratarlas.

¹⁶ El punto 18.2 del citado artículo 18 de la LGSC establece que la abstención (a que hace referencia el punto 18.1) no alcanza a las medidas pasibles de registro ni a cualquier otra que no signifique la desposesión de bienes del deudor o



Tribunal Fiscal

Nº 00016-Q-2020

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

3. Si las medidas cautelares, distintas a las señaladas en el párrafo precedente, han sido tratabadas se debe ordenar su levantamiento y la devolución de los bienes involucrados en la medida cautelar a quien ejerza la administración del patrimonio de la empresa prestadora. Sin embargo, no deben ser levantadas las medidas cautelares mencionadas en el párrafo precedente, pero no podrán ser materia de ejecución forzada¹⁷.
4. En ningún caso el patrimonio de la empresa sometida al RAT puede ser objeto de ejecución forzosa, en los términos previstos en la LGSC, "con la excepción de los créditos adquiridos posteriores al inicio del régimen"¹⁸. Para tal caso, a partir de la fecha de la publicación de la resolución ministerial que ratifica el inicio del RAT, toda autoridad judicial o administrativa se encuentra impedida de tramitar, bajo responsabilidad, el inicio de cualquier procedimiento destinado exclusivamente al cobro de los créditos de la empresa prestadora. En caso que dichos procedimientos se hayan iniciado antes de la mencionada fecha, la autoridad a cargo de los mismos suspende su tramitación en la etapa en la que se encuentren, bajo responsabilidad¹⁹.
5. Ratificado el inicio del RAT, no procede la ejecución judicial o extrajudicial de los bienes de la empresa prestadora afectados por garantías, salvo que dichos bienes hubiesen sido afectados en garantía de obligaciones de terceros, en cuyo caso pueden ser materia de ejecución²⁰.

Conforme con el artículo 208 del referido reglamento²¹, las empresas prestadoras incorporadas al RAT cumplen con sus obligaciones pendientes de pago, de acuerdo con el siguiente orden de preferencia en el pago de los créditos, en lo que fuere aplicable:

1. Primero: Remuneraciones y beneficios sociales adeudados a los trabajadores, aportes impagos al Sistema Privado de Pensiones o a los regímenes previsionales administrados por la Oficina de Normalización Previsional (ONP) u otros regímenes previsionales creados por ley; deuda exigible al Seguro Social de Salud (EsSalud) que se encuentra en ejecución coactiva respecto de las cuales se haya ordenado medidas cautelares; así como los intereses y gastos que por tales conceptos pudieran originarse.
2. Segundo: Los créditos alimentarios.

las que por su naturaleza no afecten el funcionamiento del negocio, las cuales podrán ser ordenadas y tratadas pero no podrán ser materia de ejecución forzada.

¹⁷ El punto 18.3 del referido artículo 18 de la LGSC dispone que si las medidas cautelares, distintas a las señaladas en el numeral precedente, han sido tratabadas se ordenará su levantamiento y la devolución de los bienes involucrados en la medida cautelar a quien ejerza la administración del patrimonio del deudor. Sin embargo, no serán levantadas las medidas cautelares mencionadas en el punto 18.2, pero no podrán ser materia de ejecución forzada.

¹⁸ Se utiliza la expresión "crédito" conforme con la terminología de las normas que regulan el Régimen de Apoyo Transitorio (Decreto Legislativo N° 1280 y su reglamento) y de la Ley General del Sistema Concursal, no obstante, debe tenerse en cuenta que se trata de "deudas" a cargo de las empresas prestadoras de servicios de saneamiento.

¹⁹ El punto 18.4 del citado artículo, modificado por Decreto Legislativo N° 1189, publicado el 21 de agosto de 2015 prevé que "8.4 En ningún caso el patrimonio del deudor sometido a concurso podrá ser objeto de ejecución forzosa, en los términos previstos en la Ley, con la excepción prevista en el primer y segundo párrafos del Artículo 16 [referidos a créditos post concursales]. En este sentido, a partir de la fecha de la publicación indicada en el Artículo 32, toda autoridad judicial o administrativa se encontrará impedida de tramitar, bajo responsabilidad, el inicio de cualquier procedimiento destinado exclusivamente al cobro de los créditos comprendidos en el concurso. En caso que dichos procedimientos se hayan iniciado antes de la mencionada fecha, la autoridad a cargo de los mismos suspenderá su tramitación en la etapa en la que se encuentren, bajo responsabilidad".

²⁰ El punto 18.6, del referido artículo 18, modificado por Ley N° 28709, publicada el 12 de abril de 20016, establece que declarada la situación de concurso y difundido el procedimiento no procederá la ejecución judicial o extrajudicial de los bienes del deudor afectados por garantías, salvo que dichos bienes hubiesen sido afectados en garantía de obligaciones de terceros, en cuyo caso podrán ser materia de ejecución como en los supuestos de los artículos 16.1 y 67.5.

²¹ En similar sentido, véase el artículo 42 de la LGSC.



Tribunal Fiscal

Nº 00016-Q-2020

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

3. Tercero: Los créditos garantizados con hipoteca, garantía mobiliaria, anticresis, warrants, derecho de retención o medidas cautelares que recaigan sobre bienes del deudor, siempre que la garantía correspondiente haya sido constituida o la medida cautelar correspondiente haya sido trabaada con anterioridad a la fecha de publicación de la Resolución Ministerial que ratifica el inicio del RAT.

Las citadas garantías o gravámenes, de ser el caso, deben estar inscritas en el registro antes de dicha fecha, para ser oponibles a la masa de acreedores. Estos créditos mantienen el presente orden de preferencia aun cuando los bienes que los garantizan sean vendidos o adjudicados para cancelar créditos de órdenes anteriores, pero sólo hasta el monto de realización o adjudicación del bien que garantizaba los créditos.

4. Cuarto: Los créditos de origen tributario del Estado, incluidos los del EsSalud que no se encuentren contemplados en el primer orden de preferencia; sean tributos, multas intereses, moras, costas y recargos.
5. Quinto: Los créditos no comprendidos en los órdenes precedentes; y la parte de los créditos tributarios que sean transferidos del cuarto al quinto orden; y el saldo de los créditos del tercer orden que excedieran del valor de realización o adjudicación del bien que garantizaba dichos créditos.

Asimismo, dicho artículo establece que cualquier pago efectuado por la empresa prestadora a alguno de sus acreedores, debe ser imputado, en primer lugar, a las deudas por concepto de capital luego a gastos e intereses, en ese orden.

Como se aprecia, el citado artículo 207 exceptúa de la protección al patrimonio a los créditos adquiridos "posteriores al inicio del régimen", tomándose como referencia la fecha de publicación de la resolución ministerial que ratifica el RAT, siendo que por su parte, la LGSC, de forma similar, hace referencia a créditos concursales y post concursales, para lo cual se toma como referencia a la publicación prevista por el artículo 32 de dicha ley²². En tal sentido, los incisos I) y II) del artículo 1 de la LGSC²³, prevén que el crédito concursal es el generado hasta la fecha de publicación establecida en el artículo 32 de la citada ley y que el crédito post concursal es el generado con posterioridad a la referida fecha de publicación.

En referencia a lo indicado, el artículo 15 de la LGSC prevé los créditos comprendidos en el concurso y establece que quedarán sujetas a los procedimientos concursales las obligaciones del deudor "originadas" hasta la fecha de la publicación establecida en el artículo 32, con la excepción prevista en el artículo 16.3, siendo que el citado artículo 16 regula a los créditos post concursales.

Al respecto, los numerales, 1, 2 y 3 del anotado artículo 16, señalan que:

- 16.1. Los créditos post concursales serán pagados a su vencimiento, no siendo aplicables las disposiciones contenidas en los artículos 17 y 18, con la excepción prevista en el tercer párrafo del presente artículo. Las solicitudes de reconocimiento de dichos créditos serán declaradas improcedentes.
- 16.2. Los créditos referidos en el párrafo precedente podrán ser ejecutados a su vencimiento, correspondiendo a la autoridad judicial encargada de la ejecución el respeto del rango de las garantías otorgadas; y

²² El mencionado artículo 32 señala que consentida o firme la resolución que dispone la difusión del procedimiento, la Comisión de Procedimientos Concursales del INDECOPI dispondrá la publicación semanal en el Diario Oficial El Peruano de un listado de los deudores que, en la semana precedente, hayan quedado sometidos a los procedimientos concursales.

²³ Agregados mediante el Decreto Legislativo N° 1050, publicado el 27 de junio de 2008.



Tribunal Fiscal

Nº 00016-Q-2020

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

- 16.3. En los procedimientos de disolución y liquidación serán susceptibles de reconocimiento los créditos post concursales, hasta la declaración judicial de quiebra del deudor o conclusión del procedimiento concursal.

Por su parte, el artículo 17 de la citada LGSC señala que a partir de la fecha de la publicación a que se refiere el artículo 32, se suspenderá la exigibilidad de todas las obligaciones que el deudor tuviera pendientes de pago a dicha fecha²⁴, sin que este hecho constituya una novación de tales obligaciones, aplicándose a éstas, cuando corresponda, la tasa de interés que fuese pactada por la Junta de estimarlo pertinente. En este caso, no se devengará intereses moratorios por los adeudos mencionados, ni tampoco procederá la capitalización de intereses²⁵.

En este marco corresponde determinar los créditos de origen tributario de las empresas prestadoras sometidas al RAT, respecto de los cuales, dichas empresas gozan de la protección legal de su patrimonio conforme con el artículo 96 del Decreto Legislativo N° 1280 y el artículo 18 de la LGSC.

Conforme con las normas citadas, el RAT tiene como propósito mejorar la eficiencia de las empresas prestadoras y las condiciones de la prestación de los servicios de saneamiento, ejecutando, cuando es necesario, acciones destinadas al reflotamiento de la empresa. Para tal fin se regula un régimen legal especial, mediante el que se establecen diversas medidas, como por ejemplo, de orden directivo y financiero para lograr el indicado reflotamiento. Para lograr dicho objetivo, es necesario, entre otros elementos, ordenar el pago de créditos adquiridos por las empresas prestadoras de servicios de saneamiento, razón por la que el Decreto Legislativo N° 1280 se remite a lo previsto por los artículos 18 y 42 de la LGSC.

En ese orden de ideas, debe considerarse uno de los efectos de los procedimientos concursales regulados por la LGSC, cual es, mantener intangible el patrimonio del deudor para evitar su degradación en tanto se forma el concurso (protección legal del patrimonio regulada por el citado artículo 18)²⁶. En el caso de las empresas incorporadas al RAT ello implica el pago ordenado de los adeudos²⁷ puesto que de lo contrario, esto es, si el patrimonio es ejecutado por cada acreedor en cualquier oportunidad que éste desee, se depredaría dicho patrimonio, pagándose los adeudos de una forma no eficiente y no acorde con la finalidad última de la norma²⁸, considerándose la naturaleza y fines de las empresas que prestan servicios de saneamiento.

En tal sentido, se prevé que en el caso de las empresas prestadoras de servicios de saneamiento incorporadas al RAT, a partir de la publicación de la resolución ministerial que ratifica el inicio de dicho régimen, no corresponde que la autoridad judicial o administrativa tramite el inicio de cualquier procedimiento destinado exclusivamente al cobro de los créditos de la referida empresa, previéndose

²⁴ Con relación a la suspensión, SCHMERLER VAINSTEIN afirma que: "En conclusión, la suspensión de exigibilidad de obligaciones es una de las consecuencias peculiares que genera la difusión de la situación de concurso de un agente de mercado, en razón de la que los acreedores comprendidos en el procedimiento concursal quedan inhabilitados para actuar de manera individual frente a su deudor en crisis (lo que implica que no pueden iniciar un procedimiento judicial, arbitral o administrativo de cobro, o proseguir el que previamente hubiesen instaurado)....". Al respecto, véase: SCHMERLER VAINSTEIN, Daniel, "Implicancias de la Suspensión de Exigibilidad de Obligaciones y de la Protección Patrimonial del Deudor Concursado en el Perú" en: Derecho & Sociedad, N° 34, PUCP, 2010, Lima, p. 296.

²⁵ Dicha norma prevé también que la suspensión durará hasta que la Junta apruebe el Plan de Reestructuración, el Acuerdo Global de Refinanciación o el Convenio de Liquidación en los que se establezcan condiciones diferentes, referidas a la exigibilidad de todas las obligaciones comprendidas en el procedimiento y la tasa de interés aplicable en cada caso, lo que será oponible a todos los acreedores comprendidos en el concurso.

²⁶ En este sentido, véase: DEL ÁGUILA RUIZ DE SOMOCURCIO, Paolo, Op. Cit., p. 16.

²⁷ Al respecto, véase el citado artículo 96 del Decreto Legislativo N° 1280.

²⁸ Esto es, lograr el acceso universal, el aseguramiento de la calidad y la prestación eficiente y sostenible de los servicios de saneamiento, promoviendo la protección ambiental y la inclusión social, en beneficio de la población.



Tribunal Fiscal

Nº 00016-Q-2020

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

una excepción a dicha regla, esto es, a los créditos adquiridos "con posterioridad" al inicio de tal régimen, entiéndese, por tanto, que tal protección se encuentra referida a aquéllos créditos adquiridos hasta el anotado inicio.

Al respecto, como se ha indicado, el artículo 96 del Decreto Legislativo N° 1280 establece que las empresas prestadoras incorporadas al RAT gozan de la protección patrimonial establecida en el artículo 18 de la LGSC, siendo que ésta última norma prevé que a partir de la fecha de la publicación a que se refiere el artículo 32, la autoridad que conoce de los procedimientos judiciales, arbitrales, coactivos o de venta extrajudicial seguidos contra el deudor, no ordenará, bajo responsabilidad, cualquier medida cautelar que afecte su patrimonio y si ya están ordenadas se abstendrá de tratarlas. Asimismo, el numeral 18.4 del aludido artículo establece que en ningún caso el patrimonio del deudor sometido a concurso podrá ser objeto de ejecución forzosa, en los términos previstos en la ley, con la excepción prevista en el primer y segundo párrafos del artículo 16. En este sentido, a partir de la fecha de la indicada publicación, toda autoridad judicial o administrativa se encontrará impedida de tramitar, bajo responsabilidad, el inicio de cualquier procedimiento destinado exclusivamente al cobro de los créditos comprendidos en el concurso²⁹. En caso que dichos procedimientos se hayan iniciado antes de la mencionada fecha, la autoridad a cargo de los mismos suspenderá su tramitación en la etapa en la que se encuentren, bajo responsabilidad.

De acuerdo con lo previsto en los numerales 16.1 y 16.2 del referido artículo 16 de la LGSC, los créditos post concursales³⁰ serán pagados a su vencimiento, no siendo aplicables las disposiciones contenidas en los artículos 17 y 18 de la misma ley, siendo que los referidos créditos post concursales podrán ser ejecutados a su vencimiento. Asimismo, conforme con el numeral 15.1 del artículo 15 de la anotada ley, quedarán sujetas a los procedimientos concursales las obligaciones del deudor originadas hasta la fecha de la publicación establecida en el citado artículo 32.

Por su parte, el artículo 17 de la citada ley señala que a partir de la fecha de la publicación a que se refiere el mencionado artículo 32, se suspenderá la exigibilidad de todas las obligaciones que el deudor tuviera pendientes de pago a dicha fecha, sin que este hecho constituya una novación de tales obligaciones, aplicándose a éstas, cuando corresponda, la tasa de interés que fuese pactada por la Junta de Acreedores de estimarlo pertinente, y que en este caso, no se devengarán intereses moratorios por los adeudos mencionados, ni procederá la capitalización de intereses (numeral 17.1). Agrega que la suspensión durará hasta que la Junta de Acreedores apruebe el Plan de Reestructuración, el Acuerdo Global de Refinanciación o el Convenio de Liquidación en los que se establezcan condiciones diferentes, referidas a la exigibilidad de todas las obligaciones comprendidas en el procedimiento y la tasa de interés aplicable en cada caso, lo que será oponible a todos los acreedores comprendidos en el concurso (numeral 17.2).

De las normas glosadas, se advierte que las obligaciones del deudor "originadas" hasta la fecha de publicación a que se refiere el mencionado artículo 32 quedarán sujetas al procedimiento concursal, y

²⁹ En relación a los créditos comprendidos en el procedimiento, DEL ÁGUILA RUIZ DE SOMOCURCIO, al referirse a los créditos concursales, señala que: "...Son aquéllos que forman parte de los procedimientos concursales por cuanto se originaron hasta la fecha de publicación señalada en el artículo 32 de la LGSC, esto es, la "fecha de corte" o de difusión del proceso. Conviene precisar que lo que interesa para determinar la "concursalidad" del crédito es el devengo del mismo". En este sentido, véase: DEL ÁGUILA RUIZ DE SOMOCURCIO, Paolo, "Créditos concursales vs. Créditos post-concursales. Apuntes sobre el fuero de atracción y su incidencia en la formación del concurso" en: *Ius et Veritas*, N° 28, PUCP, 2004, Lima, pp. 17 y ss.

³⁰ Según el citado autor, los créditos post- concursales, conocidos también como créditos corrientes, son los que se devengan con posterioridad a la "fecha de corte" o fecha de difusión del proceso prevista por el artículo 32 de la LGSC. Al respecto, explica que a estos créditos no se les aplica las disposiciones de los artículos 17 y 18 de la anotada LGSC, relativas a la suspensión de exigibilidad de obligaciones y marco de protección legal patrimonial del deudor. En este sentido, véase: DEL ÁGUILA RUIZ DE SOMOCURCIO, Paolo, *Op. Cit.*, p. 18.



Tribunal Fiscal

Nº 00016-Q-2020

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

por tanto, se suspenderá la exigibilidad de dichas obligaciones pendientes de pago a dicha fecha, aplicándose la protección legal del patrimonio establecida por el artículo 18 de la citada ley. En ese sentido, la Administración se encontrará impedida de iniciar un procedimiento de cobranza coactiva respecto de dicha deuda o, en caso de haberlo iniciado, deberá suspenderlo, regulación que ha sido contemplada para el caso del RAT.

En tal sentido, en el presente caso debe analizarse cuándo es que se considera que se ha originado o adquirido el crédito tributario.

Al respecto, el artículo 1 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF (y modificatorias) señala que la obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente. Asimismo, el artículo 2 de dicho código prevé que la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley como generador de dicha obligación.

De otro lado, tratándose de las infracciones tributarias, el artículo 165 referido Código Tributario establece que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, entre otras, con penas pecunarias. Asimismo, el artículo 181 del mismo código establece que las multas impagadas serán actualizadas aplicando el interés moratorio a que se refiere el artículo 33 del anotado código, y que el interés moratorio se aplicará desde la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que la Administración detectó la infracción, de lo que se aprecia que la resolución de multa que emita la Administración por la comisión o detección de una infracción tributaria no es constitutiva de la infracción, pues ésta se determina de manera objetiva, a diferencia de las infracciones administrativas a que se refiere la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444³¹, en donde se regula un procedimiento administrativo sancionador.

Sobre el particular, en relación con el ámbito concursal, se ha explicado que únicamente quedan comprendidos en el concurso "los créditos por obligaciones del deudor originadas hasta la fecha de publicación del aviso que materializa la difusión del procedimiento concursal"³², siendo que en cuanto al ámbito tributario "se incluyen en el concurso las obligaciones tributarias principales –de pago del tributo– ya nacidas –es decir, en que se ha producido el hecho imponible–, aunque no hubiera vencido aún el plazo para su pago y por ello no resulten todavía exigibles, incrementadas por los intereses moratorios previstos en el Código Tributario calculados hasta la fecha de publicación del aviso que materializa la difusión del procedimiento; así como las deudas por infracciones ocurridas hasta la fecha de la citada publicación, más los intereses moratorios previstos por el referido Código calculados hasta la indicada fecha".

En igual sentido, se ha indicado que los créditos post concursales, son los que se devengan con posterioridad a la fecha de corte o fecha de difusión del procedimiento concursal conforme con el artículo 32 de la LGSC³³.

Por consiguiente, a efecto de considerar que ha nacido una obligación tributaria, basta la realización del hecho previsto por la ley para que se genere dicha obligación. Asimismo, en el caso de infracciones, basta con que se haya cometido o detectado la infracción. En ese sentido, tratándose de obligaciones tributarias, cuando el artículo 207 del reglamento del Decreto Legislativo N° 1280 alude a "créditos

³¹ Al respecto, véase el artículo 255 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, que regula el ejercicio de la potestad sancionadora mediante el procedimiento sancionador.

³² Al respecto, véase: HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis, "El procedimiento concursal ordinario y las deudas tributarias" en: *Themis*, N° 45, PUCP, 2002, Lima, p. 169.

³³ En este sentido, véase: DEL Águila Ruiz de SOMOCURCIO, Paolo, *Op. Cit.*, p. 18.



Tribunal Fiscal

Nº 00016-Q-2020

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

"adquiridos" se considera que hace referencia al momento del origen, nacimiento o devengo de la obligación.

Así, las obligaciones incluidas en el régimen son las originadas o devengadas hasta la fecha de la publicación de la resolución ministerial que da inicio al RAT y en el caso de infracciones tributarias, se encontrarán comprendidas aquellas infracciones cometidas por el deudor tributario o detectadas por la Administración hasta la indicada fecha de publicación.

Al respecto, debe considerarse la finalidad del RAT para lo cual es necesario, entre otros elementos, ordenar el pago de las deudas de las empresas prestadoras de servicios de saneamiento, evitándose la degradación de su patrimonio, lo que podría ocurrir si es ejecutado por cada acreedor en cualquier oportunidad que éste desee, esto es, sin seguir un orden determinado, lo que no es eficiente ni acorde con el propósito último de la norma. En tal sentido, a fin de resguardar el orden en el pago de adeudos y determinar cuáles se encuentran dentro del ámbito de protección patrimonial previsto por la norma, se considera que debe atenderse a la fecha de nacimiento o devengo de la obligación tributaria o a la fecha de la comisión o detección de la infracción, según corresponda, puesto que lo contrario podría implicar que un acreedor, pese a que su crédito se originó con anterioridad a la publicación que da inicio al régimen, pueda cobrar sin contemplar dicho orden por el hecho de haber emitido y notificado un acto administrativo con posterioridad a dicha publicación.

Cabe indicar que sobre el particular, considerando el ámbito concursal, este Tribunal ha interpretado³⁴ que a partir de la publicación a que hace referencia el artículo 32 de la LGSC se suspenderá la exigibilidad de todas las obligaciones que el deudor tuviera pendientes de pago a tal fecha³⁵, siendo que también ha señalado³⁶ que de una lectura conjunta de los artículos 15, 16, 17 y 18 de la citada LGSC se colige que las obligaciones generadas con posterioridad a la referida publicación serán pagadas y podrán ser ejecutadas a su vencimiento, esto es, no les resulta aplicable ni la suspensión de la exigibilidad ni el marco de protección legal al patrimonio otorgados a los "créditos concursales".

Así, por ejemplo, en la Resolución N° 06104-1-2006, de 14 de noviembre de 2006, se señaló que dado que las obligaciones tributarias por concepto de Retenciones del IGV – Proveedores y Retenciones del Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría y Quinta Categoría correspondientes a febrero de 2005 se generaron el último día del periodo febrero de 2005, estaban sujetas al procedimiento concursal, dado que el 28 de febrero de 2005 se publicó la situación de concurso, por lo que procedía la suspensión de la exigibilidad de dichas obligaciones y la protección del patrimonio establecida por el artículo 18 de la citada ley.

En similar sentido, en la Resolución N° 00085-1-2009, de 7 de enero de 2009, se señaló que dado que las obligaciones tributarias por concepto del IGV de noviembre de 2005, entre otros, se generaron el último día de noviembre, esto es, con posterioridad a la publicación efectuada 28 de noviembre de 2005, no suspendió su exigibilidad regulada por el artículo 17 de la LGSC y no se gozaba de la protección del patrimonio establecida en el citado artículo 18³⁷.

Por tanto, conforme con la normativa y los criterios jurisprudenciales anotados, se concluye que las obligaciones del deudor originadas o devengadas hasta la fecha de publicación a que se refiere el mencionado artículo 32 quedarán sujetas al concurso y por tanto, se suspenderá su exigibilidad y se

³⁴ A efecto de suspender o concluir un procedimiento de cobranza coactiva respecto de un deudor tributario que está sujeto a un procedimiento concursal.

³⁵ De acuerdo con el criterio recogido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 13886-10-2010 y N° 03572-3-2012.

³⁶ Véanse las Resoluciones N° 19463-3-2011 y N° 03572-3-2012.

³⁷ En similar sentido, véanse las Resoluciones N° 04184-2-2005 y 07805-2-2005.



Tribunal Fiscal

Nº 00016-Q-2020

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

gozará de la protección legal del patrimonio establecido por el artículo 18 de la citada LGSC³⁸. En consecuencia, la Administración se encontrará impedida de iniciar un procedimiento de cobranza coactiva respecto de dichas deudas o, en caso de haberlo iniciado, deberá suspenderlo.

Siguiendo la misma lógica, y conforme con el artículo 96 del Decreto Legislativo N° 1280 que hace remisión al artículo 18 de la LGSC (y considerando que el artículo 207 del reglamento del citado decreto legislativo desarrolla un tratamiento similar al previsto por el anotado artículo 18), la protección legal del patrimonio se restringe a aquéllas obligaciones tributarias adquiridas, originadas o devengadas³⁹ hasta la fecha de la publicación regulada por cada norma, los que en un caso se conocen como créditos concursales y en el otro, como créditos adquiridos hasta el inicio del RAT, lo que es acorde con lo interpretado por este Tribunal en las resoluciones antes mencionadas, referidas a casos de suspensión de exigibilidad de obligaciones y protección legal del patrimonio de las empresas sometidas a un procedimiento concursal.

Sobre el particular, cabe precisar que para establecer los créditos de origen tributario respecto de los que se goza de la protección patrimonial, es indistinto que la Administración haya iniciado o se encuentre en curso un procedimiento de fiscalización, en tanto lo determinante para aplicar el marco de protección establecido es que el nacimiento de la obligación tributaria o la fecha de comisión o detección de la infracción tributaria se produzcan hasta la publicación sobre el inicio del RAT.

Por tanto, los créditos de origen tributario de las empresas prestadoras sometidas al RAT, respecto de los cuales, dichas empresas gozan de la protección legal de su patrimonio, están conformados por las obligaciones del deudor que se han originado o generado hasta la fecha de la publicación de la resolución ministerial con la que se da inicio al RAT, debiéndose entender por originado o generado al momento del nacimiento de la obligación tributaria o la fecha de comisión o detección de la infracción tributaria, según corresponda".

Que el citado Acuerdo tiene carácter vinculante, según lo establecido por los acuerdos recogidos en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002 y N° 2014-25 de 11 de diciembre de 2014.

Que asimismo, conforme con el referido Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2020-03 de 2 de enero de 2020, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano", de conformidad con el artículo 154° del Código Tributario⁴⁰, modificado por Ley N° 30264⁴¹.

³⁸ Adviértase que en el mismo sentido este Tribunal en la Resolución N° 06502-5-2002, señaló que los tributos por concepto de aportaciones al régimen de pensiones y de Impuesto Extraordinario de Solidaridad del periodo enero de 2002, al ser tributos de periodicidad mensual, a la fecha de la publicación, aún no se habían devengado, esto es, no habían nacido u originado y, por consiguiente, no eran obligaciones que se encontraban sujetas a los procedimientos de reestructuración patrimonial. En tal sentido, se identificó al origen con el devengo de la obligación. Cabe precisar que dicha resolución estuvo referida a la regulación establecida en el Decreto Legislativo N° 845, siendo que conforme con lo señalado en la Resolución N° 04091-1-2006 existe similitud entre la regulación establecida en el Decreto Legislativo N° 845 y la Ley N° 27809. En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 02187-3-2003.

³⁹ En el caso de infracciones, se hace referencia a las cometidas o detectadas hasta la fecha de la anotada publicación.

⁴⁰ 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° del mismo código, 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, debiéndose señalar en la resolución correspondiente dicho carácter y disponerse la publicación de su texto en el diario oficial.



Tribunal Fiscal

Nº 00016-Q-2020

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

Que ahora bien, en el caso de la quejosa, se advierte que mediante la Resolución Ministerial N° 345-2016-VIVIENDA, publicada el 7 de octubre de 2016 en el Diario Oficial "El Peruano" (foja 21), se ratificó el Primer Acuerdo adoptado por el Consejo Directivo del Organismo Técnico de la Administración de los Servicios de Saneamiento – OTASS, en la Sesión N° 019-2016 de fecha 6 de setiembre de 2016, que declaró el inicio del Régimen de Apoyo Transitorio – RAT de la xxxxxxx xxxxxxxxxxxxx xx xxxx xxxxxxxx x xxxxxxxxxxxxxxxxx xx xxx xxxxxxxxx xxxxxxxx x XXXXXXXX XX.

Que como se ha mencionado en los considerandos precedentes, la deuda materia de cobranza se encuentra contenida en resoluciones de determinación por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2012, y resoluciones de multa por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 177º del Código Tributario y el numeral 1 del artículo 178º de dicho código, que consignan como fecha de infracción los días 9 de febrero, 8 de marzo, 13 de abril, 14 de mayo, 18 de junio, 11 de julio, 10 de agosto, 20 de setiembre, 22 de octubre, 20 de noviembre, 10 de diciembre de 2012, 11 de enero y 26 de marzo de 2013, y 19 de enero de 2015.

Que conforme con las normas citadas, el criterio adoptado en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2020-03 de 2 de enero de 2020 y considerando que las referidas deudas fueron originadas o generadas con anterioridad al 7 de octubre de 2016, la Administración se encontraba impedida de iniciar un procedimiento de cobranza coactiva por dichas deudas. No obstante, lo hizo mediante la citada Resolución de Ejecución Coactiva N° 101-006-0030349 de 4 de setiembre de 2019 (foja 158).

Que en consecuencia, procede declarar fundada la queja presentada, debiendo la Administración concluir el referido procedimiento de cobranza coactiva, levantar los embargos trabados en el mismo y aplicar los criterios establecidos en las Resoluciones N° 10499-3-2008 y 08879-4-2009⁴².

Que en cuanto a lo alegado por la Administración en el sentido que no procede la conclusión del procedimiento de cobranza coactiva al no existir normal legal que ordene ello, dado que dicho procedimiento se sigue por deudas generadas con posterioridad al acogimiento de la quejosa al RAT, cabe indicar que contrariamente a lo alegado y conforme con los fundamentos que sustentan el Acuerdo contenido en el Acta de Sala Plena N° 2020-03, las deudas materia de cobranza coactiva fueron originadas o generadas con anterioridad a la fecha de la publicación de la resolución ministerial con la que se inició el RAT, por lo que están comprendidas dentro del régimen de protección patrimonial regulado por las citadas normas. Por lo tanto, no procedía que respecto de éstas se inicie un procedimiento de cobranza coactiva ni que se trabe algún embargo dentro del mismo, por lo que lo alegado por la Administración carece de sustento.

Que en relación al criterio establecido en el punto tercero del fallo de la Resolución N° 0405-2018-SCO-INDECOPI, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 13 de diciembre de 2018, alegado por la

⁴¹ En concordancia con el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2014-25 de 11 de diciembre de 2014, que señala que una vez establecido por acuerdo del Pleno que el tema que se sometió a votación se encuentra dentro de los alcances del artículo 154º del Código Tributario, el Resolutor – Secretario que tenga asignado el expediente que motivó la presentación del tema debe emitir una resolución que recoja el criterio aprobado, constituyendo precedente de observancia obligatoria, la que conforme con la citada norma, será publicada en el diario oficial "El Peruano".

⁴² En las Resoluciones del Tribunal Fiscal 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 ejecución 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.



Tribunal Fiscal

Nº 00016-Q-2020

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

Administración, cabe indicar que de la revisión de dicha resolución se observa que en ésta se establece un precedente de observancia obligatoria sobre los alcances de los artículos 16.1, 17.1 y 17.2 de la Ley General del Sistema Concursal, referido a que una vez adoptado el acuerdo de disolución y liquidación del deudor se suspende la exigibilidad de los créditos inicialmente post-concursales e incorporados al concurso por efecto del feroe de atracción concursal previsto en el artículo 74.6 de dicha ley, situación distinta al caso de autos. A ello cabe agregar que el caso analizado en la citada resolución se encuentra referido a deudas de naturaleza distinta a la tributaria, por lo que, contrariamente a lo alegado por la Administración, no resulta aplicable al caso de autos.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás cuestionamientos planteados por la quejosa contra el anotado procedimiento de cobranza coactiva.

Con el Resolutor – Secretario Cerdeña Stromsdorfer.

RESUELVE:

1. Declarar **FUNDADA** la queja presentada, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución.
2. Declarar que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

"Los créditos de origen tributario⁴³ de las empresas prestadoras sometidas al RAT, respecto de los cuales, dichas empresas gozan de la protección legal de su patrimonio, están conformados por las obligaciones que se han originado y/o generado hasta la fecha de la publicación de la resolución ministerial con la que se da inicio al RAT, debiéndose entender por originado o generado al momento del nacimiento de la obligación tributaria o a la fecha de comisión o detección de la infracción tributaria, según corresponda".

Regístrate, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

CERDEÑA STROMSDORFER
Resolutor – Secretario
Oficina de Atención de Quejas
CS/MV/schl.

⁴³ Se utiliza la expresión "crédito" conforme con la terminología de las normas que regulan el Régimen de Apoyo Transitorio (Decreto Legislativo N° 1280 y su reglamento) y de la Ley General del Sistema Concursal, no obstante, debe tenerse en cuenta que se trata de "deudas" a cargo de las empresas prestadoras de servicios de saneamiento.