



# El Peruano

FUNDADO EL 22 DE OCTUBRE DE 1825 POR EL LIBERTADOR SIMÓN BOLÍVAR

AÑO DEL DIÁLOGO Y LA RECONCILIACIÓN NACIONAL

Viernes 12 de octubre de 2018

## JURISPRUDENCIA

Año XXVII / N° 1092

8129

### TRIBUNAL FISCAL

#### TRIBUNAL FISCAL N° 02911-Q-2018

##### OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

EXPEDIENTES N° : 2054-2018 y 3175-2018  
 INTERESADO : XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX  
 ASUNTO : Queja  
 PROCEDENCIA : Lima  
 FECHA : Lima, 14 de setiembre de 2018

**VISTAS** las quejas presentadas por XXXXXXXXXXXXXXXX XXXXXXXXXXXXXXXX, con RUC N° XXXXXXXXXXXXXXXX, contra la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, por actuaciones que vulneran el procedimiento legal establecido.

##### CONSIDERANDO:

Que en aplicación del artículo 158° del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, procede la acumulación de los procedimientos contenidos en los Expedientes N° 2054-2018 y 3175-2018, al guardar conexión entre sí.

Que la quejosa cuestiona la medida cautelar genérica trabada mediante la Resolución Coactiva N° 0230076445666 emitida en el procedimiento de cobranza coactiva seguido con el Expediente N° 0230063218351 hasta por la suma de S/ 29 029,00 sobre el Certificado de Depósito Judicial Administrativo N° 2018001900071 y que se haya retenido e imputado tal importe a la deuda materia de cobro en dicho expediente, pues sostiene que dicha suma proviene del procedimiento de medidas cautelares previas tramitado con Expediente N° 0230090002254, el cual fue integrado al procedimiento de cobranza coactiva seguido con el Expediente N° 0230063160490, acumulado al Expediente N° 0230062982576, los que fueron dejados sin efecto en cumplimiento de la Resolución N° 04211-Q-2017, por lo que el referido procedimiento de medidas cautelares previas quedó sin efecto desde que se produjo dicha integración y, de otro lado, el Expediente N° 0230063218351 también debió ser dejado sin efecto en cumplimiento de la Resolución N° 04211-Q-2017, por encontrarse acumulado al Expediente N° 0230062982576, por lo que solicita se deje sin efecto la Resolución Coactiva N° 0230076445666 y las demás resoluciones coactivas en la parte que se encuentren vinculadas a ésta, así como la devolución del indicado monto indebidamente imputado.

Que en respuesta a lo solicitado mediante la Resolución N° 00530-Q-2018 y el Proveído N° 0925-Q-2018 (fojas 28 y 113)<sup>1</sup>, la Administración remitió los informes de fojas 86 a 92 y 254 a 258, en los que indicó que después de tomar conocimiento de la Resolución N° 20 emitida en el Expediente 17622-2016-0 por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, mediante la Resolución Coactiva N° 0230076384131 dispuso desacomular el Expediente N° 0230063160490 del Expediente

N° 0230062982576 (acumulador), y que en cumplimiento de lo ordenado por este Tribunal en la Resolución N° 04211-Q-2017 dispuso desacomular los Expedientes N° 0230063133253, 0230063218351, 0230063030735 y 0230063272184 del Expediente N° 0230062982576, convirtiéndose este último en uno de tipo independiente. Además informó que declaró la nulidad de los procedimientos coactivos indebidamente iniciados con Expedientes N° 0230063160490, 0230062982576 y 0230063030735 y dispuso levantar los embargos trabados en éstos, los que no fueron ejecutados, por lo que al no existir importes retenidos indebidamente no correspondía ordenar devolución alguna en los términos establecidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10499-3-2008 y 08879-4-2009, precisando que los únicos montos imputados a las deudas materia de cobro en el Expediente N° 0230063160490 provienen de las retenciones ordenadas mediante las Resoluciones Coactivas N° 0230074167917, 0230074400989 y 0230074231586 emitidas en el procedimiento de medidas cautelares previas iniciado con Expediente N° 0230090002254.

Que asimismo señala que en atención a la nulidad declarada mediante la aludida Resolución N° 20 se realizaron diversos actos a fin de revertir las actuaciones hasta el momento en que ocurrió la causal de nulidad, entre éstos, se declaró nula la conversión de las referidas medidas cautelares previas en definitivas y su integración al Expediente N° 0230063160490 acumulado al Expediente N° 0230062982576, y mediante las Resoluciones de Intendencia N° 0241800817120/SUNAT y 0241800817121/SUNAT se autorizó la devolución de oficio de los montos imputados a través de cheques que consignó en el Banco de la Nación hasta la fecha de caducidad de las anotadas medidas cautelares previas, emitiéndose los Certificados de Depósito Judicial Administrativo N° 2018001900071 a 2018001900078 y 2018001900081 a 2018001900092.

Que finalmente indica que mediante la Resolución Coactiva N° 0230076445666 emitida en el Expediente N° 0230063218351, el cual se inició conforme a ley según lo señalado en la Resolución N° 04211-Q-2017, se dispuso trabar una medida cautelar genérica por la suma de S/ 29 029,00 sobre el Certificado de Depósito Judicial Administrativo N° 2018001900071 emitido por S/ 34 711,00, el cual ha sido imputado a la deuda materia de cobro en dicho expediente coactivo, y mediante la Resolución Coactiva N° 0230076449060 se dispuso entregar a la quejosa el saldo del indicado certificado de depósito ascendente a S/ 5 682,00.

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

<sup>1</sup> Las fojas mencionadas en la presente resolución corresponden al Expediente N° 2054-2018.

Que según el último párrafo del artículo 156° del citado código, incorporado por el Decreto Legislativo N° 1421, en caso se requiera expedir resolución para dar cumplimiento a lo ordenado por el Tribunal Fiscal en la vía de la queja, la Administración Tributaria cumplirá lo ordenado en un plazo máximo de veinte (20) días hábiles. El plazo se cuenta a partir de la notificación del expediente a la Administración Tributaria, debiéndose iniciar la tramitación de la resolución de cumplimiento dentro de los cinco (5) primeros días hábiles del referido plazo, bajo responsabilidad.

Que el artículo 117° del mencionado código dispone que el procedimiento de cobranza coactiva es iniciado 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 su ejecución forzada, en caso que éstas ya se hubieran dictado. Asimismo, según el inciso a) de su artículo 118°, vencido dicho plazo el ejecutor coactivo podrá disponer que se traben las medidas cautelares que considere necesarias, siempre que asegure de la forma más adecuada el pago de la deuda tributaria materia de cobranza.

Que el inciso a) del artículo 104° del indicado código establece que 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 que el acuse debe contener, como mínimo, los apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda; número de documento que se notifica; nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa; y fecha en que se realiza la notificación.

Que el inciso b) del mismo artículo 104° prevé que 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; que tratándose de correo electrónico u otro medio electrónico aprobado por la SUNAT 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; y 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 el primer párrafo del artículo 106° del referido código establece que las notificaciones surtirán efectos desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según sea el caso, agregando en su último párrafo que por excepción, la notificación surtirá efectos al momento de su recepción cuando se notifiquen resoluciones que ordenan trabar medidas cautelares, requerimientos de exhibición de libros, registros y documentación sustentatoria de operaciones de adquisiciones y ventas que se deben llevar conforme a las disposiciones pertinentes y en los demás actos que se realicen en forma inmediata de acuerdo a lo establecido en dicho código.

Que la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, que aprobó las normas que regulan la notificación de actos administrativos por medio electrónico, señala en el inciso e) de su artículo 1° que por "Notificaciones SOL" debe entenderse al medio electrónico aprobado por dicha resolución, mediante el cual la SUNAT depositará copia de los documentos en los cuales constan los actos administrativos, en el buzón electrónico asignado al deudor tributario en SUNAT Operaciones en Línea, precisando en su artículo 3° que los actos administrativos que se señalan en su anexo podrán ser materia de Notificaciones SOL. Al respecto, en los puntos 14 y 43 del indicado anexo, incorporados mediante Resoluciones de Superintendencia N° 174-2013/SUNAT y 242-2017/SUNAT, se considera a las resoluciones coactivas que disponen la conclusión del procedimiento de cobranza coactiva y el levantamiento de embargos como actos administrativos susceptibles de ser notificado vía Notificaciones SOL.

Que según el numeral 4.1 del artículo 4° de la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, 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. Además, de acuerdo con los artículos 5° y 6° del mismo dispositivo, la SUNAT podrá efectuar las notificaciones a través de Notificaciones SOL siempre que los deudores tributarios cuenten con su Código de Usuario y Clave SOL, y 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 asimismo, el Decreto Legislativo N° 932 reguló la implementación del sistema de comunicación por vía electrónica para que la SUNAT notifique los embargos en forma de retención y actos vinculados a las empresas del Sistema Financiero Nacional, disponiendo en su artículo 2° que éstas deberán implementar y mantener en funcionamiento el "Sistema de embargo por medios telemáticos", mediante el cual, al amparo del inciso b) del artículo 104° del Código Tributario, la SUNAT notificará las resoluciones que dispongan embargos en forma de retención a terceros o las vinculadas a dicho embargo, en la forma, condiciones y oportunidad que ésta indique.

Que la Resolución de Superintendencia N° 201-2004/SUNAT, que aprobó las normas para implementar el Sistema de Comunicación por Vía Electrónica a fin de notificar los embargos en forma de retención y actos vinculados a las empresas del Sistema Financiero Nacional, señala en su artículo 2° que cada vez que el Sistema de Embargo por Medios Telemáticos – SEMT ponga a disposición de la Empresa del Sistema Financiero o de la SUNAT, una resolución coactiva o una comunicación, respectivamente, el SEMT emitirá una constancia de notificación, que se podrá imprimir o guardar.

Que en el presente caso, se tiene que mediante la Resolución Coactiva N° 0230074151887 emitida el 5 de enero de 2015 en el Expediente N° 0230090002254 (foja 140), se inició a la quejosa un procedimiento de medidas cautelares previas a efectos de cautelar las deudas contenidas en las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0270622 a 024-003-0270645 y 024-003-0270674 a 024-003-0270699 y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0219197 a 024-002-0219208, 024-002-0219210 a 024-002-0219222, 024-002-0219224, 024-002-0219252 y 024-002-0219253 giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero de 2011 a diciembre de 2012, el Impuesto a la Renta de 2011 y 2012, Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero de 2011 a diciembre de 2012 y por las infracciones tipificadas en el numeral 2 del artículo 175° y el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, como resultado del procedimiento de fiscalización que se le efectuó respecto de los citados tributos y períodos (fojas 135 a 138).

Que asimismo, mediante las Resoluciones Coactivas N° 0230074167917 y 0230074400989 emitidas el 7 de enero y 11 de marzo de 2015 en el Expediente N° 0230090002254 (fojas 144 y 158), se dispuso trabar a la quejosa medidas cautelares previas de embargo en forma de retención y genérica hasta por las sumas de S/ 1 000 000,00 y S/ 4 281,60, respectivamente, sustentando su adopción en los supuestos establecidos en los incisos b) y h) del artículo 56° del Código Tributario<sup>2</sup>.

Que posteriormente, mediante la Resolución de Intendencia N° 0260140133641/SUNAT de 22 de diciembre de 2015 la Administración desestimó la reclamación interpuesta

<sup>2</sup> Cabe precisar que de acuerdo con las Resoluciones Coactivas N° 0230074231586, 0230074238193 y 0230074400989 emitidas el 22 y 26 de enero y 11 de marzo de 2015 en el Expediente N° 0230090002254 (fojas 148, 150 y 158), la medida cautelar previa de embargo en forma genérica ordenada por la Resolución Coactiva N° 0230074400989 recayó sobre los Depósitos Judiciales Administrativos N° 2015000300459 y 2015000300460 consignados en el Banco de la Nación por la suma de S/ 4 281,60, provenientes de la medida cautelar previa en forma de intervención en recaudación ordenada por la Resolución Coactiva N° 0230074231586, por lo que ésta fue levantada por la Resolución Coactiva N° 0230074400971 de 11 de marzo de 2015, notificada a la quejosa el 19 de marzo de 2015 con acuse de recibo (fojas 153 y 154).

por la quejosa contra los referidos valores, por lo que dichas medidas cautelares previas quedaron prorrogadas por dos años adicionales, de acuerdo con el numeral 1 del artículo 57° del Código Tributario.

Que de otro lado, mediante la Resolución de Ejecución Coactiva N° 0230063160490 emitida el 25 de enero de 2016 en el expediente del mismo número y notificada a la quejosa el 29 de enero de 2016 mediante acuse de recibo (foja 267), se le inició el procedimiento de cobranza coactiva de las deudas contenidas en las resoluciones de determinación y las resoluciones de multa antes mencionadas.

Que asimismo, mediante la Resolución Coactiva N° 0230070084985 emitida el 24 de febrero de 2016 en el procedimiento de cobranza coactiva seguido con el Expediente N° 0230062982576 (foja 174), se dispuso integrar el procedimiento de medidas cautelares previas iniciado con el Expediente N° 0230090002254, al Expediente N° 0230063160490, acumulado al Expediente N° 0230062982576 mediante la Resolución Coactiva N° 0230075075960.

Que además, en las Resoluciones Coactivas N° 0230075087125 y 0230075087179 emitidas el 26 de febrero de 2016 en el Expediente N° 0230062982576 (fojas 183 y 184), se indicó que se consignaron en el Banco de la Nación varios Depósitos Administrativos producto de la aplicación de las medidas cautelares previas de embargo en forma de retención y genérica dispuestas mediante las Resoluciones Coactivas N° 0230074167917 y 0230074400989 por los montos totales de S/ 104 279,69 y S/ 4 281,60, respectivamente, por lo que se dispuso autorizar el retiro y endose respectivo de los indicados depósitos, así como a notificar a dicho banco para que proceda a liquidarlos y a emitir los cheques certificados o de gerencia girados a nombre de SUNAT/BANCO DE LA NACIÓN. En ese sentido, mediante la Resolución Coactiva N° 0230075102873 emitida el 10 de marzo de 2016 en el Expediente N° 0230062982576 (foja 185), se dispuso entregar a la quejosa el detalle de los pagos realizados por un total de S/ 108 818,40, indicándose como fecha de imputación el 29 de febrero de 2016.

Que no obstante, conforme con lo establecido por el órgano jurisdiccional<sup>3</sup>, el Expediente N° 0230063160490 no fue iniciado con arreglo a ley, por lo que mediante la Resolución Coactiva N° 0230076400071 emitida el 13 de diciembre de 2017 en el Expediente N° 0230062982576 (foja 233), notificada a la quejosa el 27 de diciembre de 2017 (foja 232), se resolvió declarar nula la Resolución Coactiva N° 0230075084985 que dispuso la integración del Expediente N° 0230090002254 al Expediente N° 0230063160490 acumulado al Expediente N° 0230062982576, así como declarar nulas las resoluciones coactivas mediante las cuales se dispuso convertir en definitivas las medidas cautelares previas ordenadas por las Resoluciones Coactivas N° 0230074167917 y 0230074400989, entre otras, y respecto de las imputaciones ordenadas en dicho expediente coactivo y que tuvieron su origen en las aludidas medidas cautelares previas dispuso los actos necesarios a fin de revertirlas al estado previo a la aludida integración.

Que de acuerdo con la citada Resolución Coactiva N° 0230076400071, mediante las Resoluciones de Intendencia N° 0241800817120/SUNAT y 0241800817121/SUNAT de 22 de diciembre de 2017 (fojas 248 y 249), la Administración autorizó varias solicitudes de devolución presentadas de oficio y la emisión de los respectivos cheques no negociables a la orden del Banco de la Nación, que en conjunto ascendieron a S/ 108 818,40, más los intereses calculados, monto obtenido de la aplicación de las medidas cautelares previas dispuestas mediante las Resoluciones Coactivas N° 0230074167917 y 0230074400989, conforme con lo indicado en el considerando precedente al anterior.

Que por otra parte, mediante la Resolución N° 04211-Q-2017 de 28 de diciembre de 2017 este Tribunal declaró fundada una anterior queja presentada por la quejosa en el extremo referido a la legalidad del procedimiento coactivo iniciado con Expediente N° 0230063160490 respecto de las deudas contenidas en las resoluciones de determinación y las resoluciones de multa antes mencionadas, debido a que conforme con lo señalado por el órgano jurisdiccional en la Resolución N° 20 antes citada tales deudas no resultaban exigibles coactivamente de conformidad con el inciso c) del artículo 115° del Código Tributario; además la declaró fundada

en el extremo referido a la legalidad de los procedimientos coactivos iniciados con Expedientes N° 023-006-3030735 y 023-006-2982576, dado que éstos no fueron válidamente iniciados; en ese sentido, ordenó a la Administración concluir dichos procedimientos, desacumularlos del procedimiento coactivo acumulador seguido con el Expediente N° 0230062982576, levantar o adecuar 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. Asimismo, declaró infundada dicha queja en el extremo referido a la legalidad del procedimiento coactivo iniciado con Expediente N° 0230063218351, entre otros, toda vez que se concluyó que éste fue iniciado conforme a ley respecto de deudas exigibles coactivamente.

Que en cumplimiento de lo señalado por el órgano jurisdiccional en la referida Resolución N° 20 y por este Tribunal en la Resolución N° 04211-Q-2017, mediante las Resoluciones Coactivas N° 0230076384131, 0230076444074 y 0230076453270 emitidas el 4 de diciembre de 2017 y 26 de enero y 6 de febrero de 2018 en el Expediente N° 0230062982576, se dispuso la separación de los Expedientes N° 0230063030735, 0230063160490 y 0230063218351, entre otros, del Expediente N° 0230062982576 (fojas 85, 235 y 237). Además, mediante la Resolución Coactiva N° 0230076384894 emitida el 5 de diciembre de 2017 en el Expediente N° 0230063160490 y notificada a la quejosa el 27 de diciembre de 2017 con acuse de recibo (fojas 230 y 231), se dispuso la conclusión del procedimiento coactivo iniciado con la Resolución de Ejecución Coactiva N° 0230063160490, y mediante las Resoluciones Coactivas N° 0230076457606 y 0230076457607 emitidas el 8 de febrero de 2018 en los Expedientes N° 0230062982576 y 0230063030735, respectivamente, y notificadas a la quejosa el 1 de marzo de 2018 igualmente con acuse de recibo, se dispuso la conclusión de los procedimientos coactivos iniciados con las Resoluciones de Ejecución Coactiva N° 0230062982576 y 0230063030735 (fojas 244 a 247).

Que asimismo, mediante las Resoluciones Coactivas N° 0230076453749, 0230076454567 y 0230076454573 emitidas el 6 de febrero de 2018 en el Expediente N° 0230062982576 y notificadas a la quejosa el 21 y 26 de febrero de 2018 y a las entidades financieras el 9 de febrero de 2018 conforme con los incisos a) y b) del artículo 104° del Código Tributario (fojas 238 a 243 y 260 a 263), se dispuso levantar los embargos en forma de retención, depósito sin extracción e intervención en información ordenados en el Expediente N° 0230062982576 mediante las Resoluciones Coactivas N° 0230074726115, 0230074877343 y 0230075076253<sup>4</sup>.

Que adicionalmente, a través de las Resoluciones Coactivas N° 0230076439517 y 0230076439520 emitidas el 23 de enero de 2018 en el Expediente N° 0230062982576 y notificadas a la quejosa el 29 de enero de 2018 mediante acuse de recibo (fojas 194 a 197), la Administración levantó las medidas cautelares previas dispuestas mediante las Resoluciones Coactivas N° 0230074167917 y 0230074400989; y mediante la Resolución Coactiva N° 0230076449060 emitida el 1 de febrero de 2018 en el mismo expediente y notificada a la quejosa el 2 de febrero de 2018 mediante acuse de recibo (fojas 221 y 222), la Administración dispuso proceder con la entrega de los Certificados de Depósito Judicial Administrativo N° 2018001900071 a

<sup>3</sup> Conforme se indicó en la Resolución N° 04211-Q-2017 (fojas 11 y 12), mediante la Resolución N° 20 de 17 de octubre de 2017, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera confirmó la sentencia N° 11 de 25 de abril de 2017 que declaró fundada la demanda y, en consecuencia, declaró nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06315-4-2016 y la Resolución de Intendencia N° 0260150009588/SUNAT, estableciendo que el recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 0260140133641/SUNAT fue interpuesto dentro del plazo de ley y ordenando a este Tribunal emitir nuevo pronunciamiento.

<sup>4</sup> Según lo informado por la Administración y no ha sido desvirtuado por la quejosa, éstos fueron los únicos embargos ordenados en el Expediente N° 0230062982576 (acumulador), no habiéndose realizado retenciones en los procedimientos coactivos iniciados con Expedientes N° 0230063030735, 0230063160490 y 0230062982576.

2018001900078 y 2018001900081 a 2018001900092, debidamente endosados a nombre del representante legal de la quejosa, los que fueron entregados a éste según se verifica del Acta de Entrega de Documentos de 2 de febrero de 2018 (foja 220), con excepción del Certificado de Depósito Judicial Administrativo N° 2018001900071 emitido por S/ 34 711,00 (foja 200), respecto del cual se le entregó la suma de S/ 5 682,00, dado que la diferencia fue objeto de una medida cautelar genérica.

Que en efecto, mediante la Resolución Coactiva N° 0230076445666 emitida el 26 de enero de 2018 en el procedimiento coactivo seguido a la quejosa con Expediente N° 0230063218351 (foja 64), se resolvió trabar medida cautelar genérica hasta por la suma de S/ 29 029,00, afectándose el Certificado de Depósito Judicial Administrativo N° 2018001900071 y, en consecuencia, se dispuso retener e imputar tal importe a la deuda tributaria contenida en dicho expediente. Asimismo, en ejecución de esta medida cautelar genérica, mediante la Resolución Coactiva N° 0230076446248 emitida el 29 de enero de 2018 en el mismo procedimiento coactivo (foja 62), se autorizó el retiro parcial y endoso respectivo del indicado certificado de depósito, notificándose al Banco de la Nación para que proceda a liquidarlo y a emitir un cheque certificado o de gerencia girado a nombre de SUNAT/BANCO DE LA NACIÓN. Finalmente, mediante la Resolución Coactiva N° 0230076469042 emitida el 16 de febrero de 2018 (foja 60), se indicó que habiéndose imputado el pago realizado mediante Cheque N° 01898139 por el importe de S/ 29 023,64 a la deuda tributaria materia de dicho procedimiento coactivo, se dispuso entregar a la quejosa el detalle de ese pago, indicándose como fecha de imputación el 30 de enero de 2018.

Que sin embargo, la quejosa nuevamente acude en queja a este Tribunal debido a que mediante la Resolución Coactiva N° 0230076445666 emitida en el Expediente N° 0230063218351 se dispuso trabarle una medida cautelar genérica hasta por la suma de S/ 29 029,00 sobre el Certificado de Depósito Judicial Administrativo N° 2018001900071 y retener e imputar este importe a la deuda materia de cobro en tal expediente, lo que alega resulta indebido, dado que dicho importe proviene del procedimiento de medidas cautelares previas tramitado con Expediente N° 0230090002254, el cual fue integrado al procedimiento de cobranza coactiva seguido con el Expediente N° 0230063160490, acumulado al Expediente N° 0230062982576, los que fueron dejados sin efecto en cumplimiento de la Resolución N° 04211-Q-2017, por lo que el referido procedimiento de medidas cautelares previas quedó sin efecto desde que se produjo dicha integración y, de otro lado, el Expediente N° 0230063218351 también debió ser dejado sin efecto en cumplimiento de la Resolución N° 04211-Q-2017, por encontrarse acumulado al Expediente N° 0230062982576, por lo que solicita se deje sin efecto la Resolución Coactiva N° 0230076445666 y las demás resoluciones coactivas en las partes que se encuentren vinculadas a ésta, así como la devolución del indicado monto indebidamente imputado.

Que sobre el particular, en primer lugar cabe precisar que según lo informado por la Administración y se verifica de las Resoluciones Coactivas N° 0230075087125, 0230075087179 y 0230075102873 (fojas 183 a 185, 256 y 257), los montos que se imputaron a las deudas contenidas en las resoluciones de determinación y las resoluciones de multa materia de cobro en el Expediente N° 0230063160490, que fue dejado sin efecto conforme con lo señalado en la Resolución N° 20 y la Resolución N° 04211-Q-2017 antes mencionadas, provienen de los importes obtenidos y consignados en el Banco de la Nación como consecuencia de las medidas cautelares previas ordenadas mediante las Resoluciones Coactivas N° 0230074167917 y 0230074400989.

Que en tal sentido, a fin de establecer si en cumplimiento de la Resolución N° 04211-Q-2017 procedía ordenar la devolución de los importes retenidos e imputados a las deudas contenidas en el Expediente N° 0230063160490, se requiere en primer término 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.

Que al respecto, se han suscitado dos interpretaciones. Según la primera, 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. En cambio, conforme a la segunda, 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, correspondiendo ordenar en este supuesto que se deje sin efecto la imputación realizada.

Que sometido el tema a la Sala Plena compuesta por todos los Vocales del Tribunal Fiscal, mediante acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2018-31 de 16 de agosto de 2018 se aprobó la segunda interpretación, estableciéndose 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”*.

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

*“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° (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 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,*

<sup>5</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.

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, trabaré 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>6</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.

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>7</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>8</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>9</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>10</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>11</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 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".

<sup>6</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 trabase 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".

<sup>7</sup> En este sentido, véase las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06902-8-2013, 05471-2-2013, 02694-10-2013, entre otras.

<sup>8</sup> En este sentido, véanse las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06711-3-2009, 11757-1-2013, 05382-7-2011, entre otras.

<sup>9</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>10</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.

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>12</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 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>13</sup>, de conformidad con lo establecido por el numeral 8) del artículo 116 del Código Tributario<sup>14</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.

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.

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. 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,

<sup>11</sup> Publicada como resolución de observancia obligatoria en diario oficial "El Peruano" el 14 de setiembre de 2008.

<sup>12</sup> Publicada como resolución de observancia obligatoria en diario oficial "El Peruano" el 23 de setiembre de 2009.

<sup>13</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>14</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.

*el 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.*

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 el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2014-25 de 11 de diciembre de 2014.

Que asimismo, conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2018-31 de 16 de agosto de 2018, 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 Tributario<sup>15</sup>, modificado por Ley N° 30264<sup>16</sup>.

Que en el presente caso, cabe señalar en primer lugar que en la Resolución N° 06390-3-2009 este Tribunal ha interpretado que el plazo máximo de caducidad de tres años de una medida cautelar previa se computa a partir de la fecha en que es trabada, conforme con lo establecido en el artículo 57° del Código Tributario, y en caso de existir resolución desestimando la reclamación del deudor tributario se mantiene por dos años adicionales al primer año por el que fue originalmente trabada. Asimismo, en la Resolución N° 21068-8-2011 este Tribunal ha establecido que no es necesario que la Administración comunique la prórroga de dos años de la medida cautelar para que ésta se configure, bastando que exista una resolución desestimando la reclamación interpuesta contra los valores que contienen la deuda materia de cautela.

Que de acuerdo con estos criterios y teniendo en cuenta los hechos anteriormente expuestos, las medidas cautelares previas de embargo en forma de retención y genérica trabadas mediante las Resoluciones Coactivas N° 0230074167917 y 0230074400989 de 7 de enero y 11 de marzo de 2015 antes mencionadas, caducaron en el plazo de tres años computado a partir de la fecha en que fueron trabadas, esto es, caducaron el 7 de enero y 11 de marzo de 2018, respectivamente.

Que por consiguiente, dado que las medidas cautelares previas dispuestas mediante las Resoluciones Coactivas N° 0230074167917 y 0230074400989 aún no habían caducado al 28 de diciembre de 2017, fecha de emisión de la Resolución N° 04211-Q-2017, que declaró fundada la queja contra el procedimiento de cobranza coactiva seguido con el Expediente N° 0230063160490, en aplicación del criterio establecido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2018-31 se concluye que la Administración procedió conforme a ley al dejar sin efecto las imputaciones efectuadas a las deudas materia de cobro en dicho expediente, así como al mantener en consignación las sumas retenidas producto de tales medidas, dado que correspondía mantenerlas hasta el vencimiento de su plazo de caducidad.

Que en tal sentido, contrariamente a lo alegado por la

quejosa, no correspondía que con anterioridad a la caducidad de las citadas medidas cautelares previas la Administración procediera a devolverle los montos embargados producto de dichas medidas e imputados a las deudas materia de cobro en el Expediente N° 0230063160490 indebidamente iniciado, toda vez que al momento en que la Resolución N° 04211-Q-2017 declaró fundada la queja contra éste aún no habían caducado tales medidas, por lo que únicamente correspondía dejar sin efecto la imputación realizada y mantener en consignación las sumas retenidas, como lo hizo la Administración<sup>17</sup>.

Que ahora bien, dado que la medida cautelar previa ordenada por la Resolución Coactiva N° 0230074167917 caducó el 7 de enero de 2018, la Administración estaba obligada a ordenar su levantamiento, como lo hizo con la Resolución Coactiva N° 0230076439517 emitida el 23 de enero de 2018 y notificada a la quejosa el 29 de enero de 2018 mediante acuse de recibo (fojas 194 y 195)<sup>18</sup>.

Que asimismo, conforme se ha indicado, mediante la Resolución Coactiva N° 0230076449060 (foja 222), notificada a la quejosa el 2 de febrero de 2018 mediante acuse de recibo (foja 221), la Administración resolvió entregarle los Certificados de Depósito Judicial Administrativo N° 2018001900071 a 2018001900078 y 2018001900081 a 2018001900092 por el monto total de S/ 109 125,99, entrega que efectuó en la misma fecha mediante la respectiva Acta de Entrega de Documentos (foja 220).

Que ahora bien, como se ha expuesto precedentemente, en el caso del Certificado de Depósito Judicial Administrativo N° 2018001900071 emitido por S/ 34 711,00, la Resolución Coactiva N° 0230076449060 dispuso entregar a la quejosa únicamente la suma de S/ 5 682,00, esto es, un importe parcial, dado que la diferencia (S/ 29 029,00), fue objeto de la medida cautelar genérica dispuesta mediante la Resolución Coactiva N° 0230076445666 emitida el 26 de enero de 2018 en el procedimiento de cobranza coactiva seguido con Expediente N° 0230063218351 (foja 64), que ordenó retener e imputar tal importe a la deuda materia de cobro en dicho expediente, lo cual es cuestionado por la quejosa fundándose

<sup>15</sup> 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.

<sup>16</sup> 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 154° 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".

<sup>17</sup> En efecto, conforme se ha indicado en los considerandos previos, dado que el Expediente N° 0230063160490 no fue iniciado con arreglo a ley, la Resolución Coactiva N° 0230076400071 declaró nula la Resolución Coactiva N° 0230075084985 que dispuso la integración del procedimiento de medidas cautelares previas iniciado con Expediente N° 0230090002254 al citado Expediente N° 0230063160490, acumulado al Expediente N° 0230062982576, así como nulas las resoluciones coactivas mediante las cuales se dispuso convertir en definitivas las medidas cautelares previas trabadas, y dispuso revertir las imputaciones relacionadas con tales medidas al estado previo a la referida integración, por lo que mediante las Resoluciones de Intendencia N° 0241800817120/SUNAT y 0241800817121/SUNAT la Administración autorizó varias solicitudes de devolución presentadas de oficio y la emisión de los respectivos cheques no negociables por el monto obtenido de la aplicación de las medidas cautelares previas ordenadas por las Resoluciones Coactivas N° 0230074167917 y 0230074400989, a fin de mantenerlos en consignación en el Banco de la Nación.

<sup>18</sup> Cabe precisar que si bien la caducidad de la medida cautelar previa ordenada por la Resolución Coactiva N° 0230074400989 por la suma de S/ 4 281,60 se produjo con posterioridad a la entrega de los referidos certificados, ello no resulta relevante a efectos de resolver el presente caso, en el cual la quejosa ha solicitado la devolución de un monto imputado ascendente a S/ 29 029,00, es decir, un importe mayor al que fue materia de la citada medida cautelar y que, por ende, resulta válido considerar que proviene de las retenciones efectuadas en aplicación de la medida cautelar previa ordenada por la Resolución Coactiva N° 0230074167917 cuya caducidad se produjo el 7 de enero de 2018.

en que el Expediente N° 0230063218351 debió ser dejado sin efecto por encontrarse acumulado al Expediente N° 0230062982576, cuya conclusión fue ordenada por la Resolución N° 04211-Q-2017.

Que sin embargo, de acuerdo con lo señalado en los considerandos anteriores, en la Resolución N° 04211-Q-2017 este Tribunal declaró infundada la anterior queja presentada por la quejosa en el extremo referido a la legalidad del procedimiento de cobranza coactiva iniciado con el Expediente N° 0230063218351, entre otros, al haberse verificado que fue iniciado conforme a ley, por lo que carece de sustento lo alegado por la quejosa respecto a que dicho procedimiento debió ser dejado sin efecto por encontrarse acumulado al Expediente N° 0230062982576.

Que en tal sentido, teniendo en cuenta que el Expediente N° 0230063218351 fue iniciado con arreglo a ley, la Administración se encontraba facultada a trabar las medidas cautelares que resultaran necesarias a fin de garantizar el cobro de la deuda contenida en dicho expediente coactivo, de conformidad con el artículo 118° del Código Tributario.

Que no obstante, teniendo en cuenta que el monto consignado en el Certificado de Depósito Judicial Administrativo N° 2018001900071 proviene de la aplicación de la medida cautelar previa en forma de retención dispuesta mediante la Resolución Coactiva N° 0230074167917, la cual caducó el 7 de enero de 2018, correspondía que la Administración, a través de una resolución debidamente notificada, ordenara el levantamiento de dicha medida y procediera a liberar el aludido certificado y ponerlo a disposición de la quejosa<sup>19</sup>, antes de realizar cualquier acto de disposición de una parte o de la totalidad del importe consignado en tal documento, como su afectación con la medida cautelar genérica dispuesta mediante la Resolución Coactiva N° 0230076445666 trabada dentro del procedimiento de ejecución coactiva iniciado conforme a ley con el Expediente N° 0230063218351.

Que por consiguiente, dado que la Resolución Coactiva N° 0230076439517 que resolvió levantar la referida medida cautelar previa fue notificada a la quejosa el 29 de enero de 2018 (fojas 194) y, por ende, surtió efectos el 30 de enero de 2018 en virtud de lo establecido por el artículo 106° del Código Tributario, se concluye que carecía de eficacia jurídica en la fecha en que se emitió la Resolución Coactiva N° 0230076445666 que trabó la citada medida cautelar genérica (26 de enero de 2018), por lo que no puede considerarse que ésta fue trabada conforme a ley, máxime cuando no está acreditado en autos que mediante resolución debidamente notificada a la quejosa se hubiere cumplido con liberar el aludido certificado de depósito y con poner a su disposición el importe total consignado en éste.

Que en tal sentido, habiéndose establecido que dicha medida cautelar genérica no se encuentra arreglada a ley, tampoco resulta válido que en ejecución de ésta la Administración haya emitido y notificado a la quejosa las Resoluciones Coactivas N° 0230076446248 y 0230076469042 a través de las cuales autorizó el retiro parcial y endoso respectivo del indicado

certificado de depósito, notificándose al Banco de la Nación para que proceda a liquidarlo y a emitir un cheque certificado o de gerencia girado a nombre de SUNAT/BANCO DE LA NACIÓN, y haya dispuesto entregar a la quejosa el detalle del referido pago realizado mediante Cheque N° 01898139 por el importe de S/ 29 023,64, imputado el 30 de enero de 2018 a la deuda tributaria materia del procedimiento de cobranza coactiva seguido con el Expediente N° 0230063218351.

Que por los fundamentos expuestos, corresponde declarar fundadas las quejas presentadas, debiendo la Administración dejar sin efecto la Resolución Coactiva N° 0230076445666 y los actos de ejecución de ésta, así como emitir y notificar a la quejosa la respectiva resolución coactiva a través de la cual proceda a poner a su disposición el aludido importe indebidamente retenido e imputado, previamente a su afectación con alguna medida cautelar.

Con el Resolutor - Secretario Flores Pinto.

#### RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los procedimientos tramitados con los Expedientes N° 2054-2018 y 3175-2018.

2. Declarar **FUNDADAS** las quejas presentadas, debiendo la Administración proceder conforme con lo señalado en la presente resolución.

3. Declarar que de acuerdo con el artículo 154° 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:

"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".

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

FLORES PINTO  
Resolutor - Secretario  
Oficina de Atención de Quejas

<sup>19</sup> De acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 08340-7-2009, es válido que dentro de un procedimiento coactivo iniciado conforme a ley la Administración trabe una medida cautelar genérica sobre un certificado de depósito judicial liberado como consecuencia de la caducidad de la medida cautelar previa que originó su emisión.

J-1700971-1

DIARIO OFICIAL DEL BICENTENARIO

  
**El Peruano**

### REQUISITO PARA PUBLICACIÓN DE NORMAS LEGALES Y SENTENCIAS

Se comunica a las entidades que conforman el Poder Legislativo, Poder Ejecutivo, Poder Judicial, Organismos constitucionales autónomos, Organismos Públicos, Gobiernos Regionales y Gobiernos Locales, que para efectos de la publicación de sus disposiciones en general (normas legales, reglamentos jurídicos o administrativos, resoluciones administrativas, actos de administración, actos administrativos, etc) con o sin anexos, que contengan más de una página, se adjuntará un CD o USB en formato Word con su contenido o éste podrá ser remitido al correo electrónico [normaslegales@editoraperu.com.pe](mailto:normaslegales@editoraperu.com.pe).

GERENCIA DE PUBLICACIONES OFICIALES