

Lima, miércoles 23 de setiembre de 2009

Jurisprudencia

Año XVIII / N° 893

www.elperuano.com.pe

Pág. 6527

TRIBUNAL FISCAL

Tribunal Fiscal N° 08879-4-2009

EXPEDIENTE N° : 3127-2009
INTERESADO : FÁBRICA CHOCOLATES LA
CONTINENTAL S.R.LTDA.
ASUNTO : Queja
PROCEDENCIA : Cusco
FECHA : Lima, 8 de setiembre de 2009

VISTA la queja presentada por FÁBRICA CHOCOLATES LA CONTINENTAL S.R.LTDA. con RUC N° 20114747212, contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, por iniciarle indebidamente un procedimiento de cobranza coactiva.

CONSIDERANDO:

Que la quejosa señala que mediante Resolución de Ejecución Coactiva N° 091-006-0012886, la Administración le ha iniciado indebidamente un procedimiento de cobranza coactiva en el que le requiere el pago de la deuda contenida en las Órdenes de Pago N° 091-001-0021640 y 091-001-0021641 giradas por haber acumulado tres o más cuotas vencidas e impagas correspondientes al Sistema de Reactivación a través del Sinceramiento de las Deudas Tributarias – RESIT.

Que agrega que con fecha 10 de julio de 2007 presentó los Formularios 194 – Comunicación para la Revocación, Modificación, Sustitución, Complementación o Convalidación de Actos Administrativos, respecto de la emisión de las referidas órdenes de pago, habiendo la Administración emitido pronunciamiento recién en febrero de 2009, después de haber transcurrido más de un año y siete meses de presentados dichos formularios, sin advertir que ya se había producido el silencio administrativo positivo, que solicita se tome en cuenta al momento de resolver.

Que refiere que en ese sentido, se ha visto obligada a solicitar un nuevo fraccionamiento de su deuda tributaria y en tal medida, no procede la continuación de la cobranza coactiva iniciada, debiendo concluirse y cursarse los oficios pertinentes a las centrales de riesgo de INFOCORP, a fin de anular su registro ante dicha entidad.

Que finalmente solicita que se sancione a los funcionarios de la Administración por inconducta funcional al haber incurrido en responsabilidad, causándole perjuicio.

Que mediante Oficio N° 098-2009-SUNAT/2N0400 de 19 de marzo de 2009, de foja 57, la Administración conjuntamente con la queja materia de autos, ha remitido el Informe N° 003-2009-SUNAT/2N0300, en el que indica que se sigue a la quejosa un procedimiento de cobranza coactiva mediante Expedientes Coactivos N°s. 0910060012886 y 0910060015723, los que han sido iniciados respecto de deuda exigible coactivamente, contra la que no se ha interpuesto recurso de reclamación ni existe otro recurso pendiente; asimismo, que la quejosa no ha cumplido con pagar las cuotas del RESIT a la que estaba obligada y que no ha solicitado un nuevo fraccionamiento como alega, que si bien se ha ejecutado la medida cautelar de embargo en forma de retención únicamente ha podido recuperar la suma de S/. 333.00, y que su remisión a las centrales de riesgo se encuentra arreglada a ley al no existir vicios de nulidad o anulabilidad en el procedimiento de cobranza coactiva.

Que precisa que la quejosa presentó los Formularios 194 solicitando la revocatoria de las Órdenes de Pago N°s. 091-001-0021640 y 091-001-0021641 materia de cobranza; no obstante, dichas solicitudes han sido declaradas improcedentes mediante Comunicaciones N°s. 0910790000476 y 0910790000477.

Que asimismo, en respuesta al Proveído N° 00818-4-2009 de 13 de abril de 2009, la Administración ha remitido el Oficio N° 163-2009-SUNAT/2N0400 de 29 de abril de 2009, foja 71, adjuntando la documentación solicitada, así como el Informe N° 0081-2009-2N0302/SUNAT, foja 68, en el que señala que el Banco Continental ha cumplido con el mandato contenido en la Resolución Coactiva N° 0910070009892 mediante la entrega del Cheque de Gerencia N° 34470 hasta por el monto de S/. 333.00, el que ha sido imputado a la Orden de Pago N° 0910010026861 girada por Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2008, el 18 de marzo de 2009, conforme se aprecia de la Boleta de Pago N° 013118396 que adjunta y cuya copia ha sido entregada a la quejosa.

Que el artículo 155° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, señala que la queja se presenta cuando existen actuaciones o procedimientos que afectan directamente o infringen lo establecido en dicho código.

Que de acuerdo con lo dispuesto por el inciso d) del artículo 115° del citado Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 969, se considera deuda exigible coactivamente a la que conste en una orden de pago notificada conforme a ley.

Que el artículo 117° del mismo código 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 del plazo de siete (7) días hábiles, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse su ejecución forzada, en caso que éstas ya se hubieran dictado.

Que mediante la Resolución N° 01380-1-2006, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 22 de marzo de 2006, con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, este Tribunal ha establecido que procede que en la vía de queja se pronuncie sobre la validez de la notificación de los valores y/o resoluciones emitidos por la Administración, cuando la deuda tributaria materia de queja se encuentre en cobranza coactiva.

Que el inciso a) del artículo 104° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 981, 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 de recibo deberá contener, como mínimo, apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, número de R.U.C. 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 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, recibéndolo, 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 por su parte el inciso f) del citado artículo 104°, dispone que cuando en el domicilio fiscal no hubiera persona capaz alguna o estuviera cerrado, se fijará un cedulón en dicho domicilio, que los documentos a notificarse se dejarán en sobre cerrado, bajo la puerta, en el domicilio fiscal y que el acuse de la notificación por cedulón deberá contener, como mínimo, 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, fecha en

que se realiza la notificación, dirección del domicilio fiscal donde se realiza la notificación, número de cedulación, el motivo por el cual se utiliza esta forma de notificación, así como la indicación expresa de que se ha procedido a fijar el cedulación en el domicilio fiscal, y que los documentos a notificar se han dejado en sobre cerrado, bajo la puerta.

Que de la documentación que obra en autos, se aprecia que mediante Resoluciones de Ejecución Coactiva N°s. 091-006-0012886 y 091-006-0015723 de 6 de junio de 2007 y 2 de febrero de 2009, respectivamente, se iniciaron procedimientos de cobranza coactiva a la quejosa respecto de la deuda contenida en las Ordenes de Pago N°s. 091-001-0021631, 091-001-0021632, 091-001-0021640, 091-001-0021641 y 091-001-0026861 emitidas por la omisión al pago de cuotas y acumulación de tres o más cuotas vencidas del RESIT e Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2008 fojas 33, 35, 48, 59 y 60.

Que cabe señalar que mediante Resolución Coactiva N° 0910070009846 de 20 de febrero de 2009, foja 45, los citados procedimientos de cobranza seguidos en los Expedientes Coactivos N°s. 0910060012886 y 0910060015723, fueron acumulados como uno solo bajo el Expediente Coactivo N° 0910060012886 y acumulados.

Que de las constancias de notificación de las citadas Ordenes de Pago N°s. 091-001-0021631, 091-001-0021632, 091-001-0021640 y 091-001-0021641 que obran a fojas 32, 34, 61 y 62, se aprecia que tales valores han sido notificados el 25 de junio de 2007 mediante Cedulación N° 00009526 al haberse encontrado el domicilio cerrado, dejándose los documentos en sobre cerrado bajo la puerta, de lo cual dejó constancia el notificador quien consignó sus datos, diligencia que se encuentra ajustada a lo dispuesto en el inciso f) del artículo 104° del Código Tributario, por lo que tales valores constituían deuda exigible coactivamente.

Que en cuanto a la Orden de Pago N° 091-001-0026861, se aprecia de su cargo de notificación que obra a foja 47, que dicho valor fue notificado el 23 de enero de 2009, dejándose constancia del nombre, apellido y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, lo que se encuentra acorde a lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario, por lo que constituía deuda exigible coactivamente.

Que del cargo de notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva N°s. 091-006-0012886 que dio inicio al procedimiento de cobranza coactiva respecto de las Ordenes de Pago N° 091-001-0021631, 091-001-0021632, 091-001-0021640 y 091-001-0021641, fojas 46 y 46 vuelta, se verifica que fue notificada el 25 de junio de 2007, mediante Cedulación N° 00009526 al encontrarse el domicilio fiscal del quejoso cerrado, es decir, en la misma oportunidad en que fueron notificadas las citadas órdenes de pago conforme se ha señalado precedentemente.

Que respecto a la notificación conjunta de órdenes de pago y resoluciones de ejecución coactiva, cabe señalar que en la sentencia de fecha 5 de marzo de 2007 recaída en el Expediente N° 03797-2006-PA/TC, el Tribunal Constitucional modificó su criterio con relación a la validez de la notificación conjunta de la orden de pago y de la resolución de ejecución coactiva, al señalar que "(...) Este Tribunal considera que aunque efectivamente en el presente caso se trate de una deuda exigible de acuerdo con la legislación tributaria, ello no implica que la Administración, abusando de sus facultades, notifique en un mismo acto (léase la realización en un mismo día de la notificación de la orden de pago y de la resolución que inicia el procedimiento coactivo) los dos documentos de pago, puesto que el debido procedimiento administrativo obliga a salvaguardar el interés general y, en particular, los derechos constitucionales de los administrados", en tal sentido, la referida resolución agrega que "(...) de esta última sentencia se deduce que la notificación conjunta de una orden de pago y de su resolución de ejecución coactiva implica una vulneración del debido procedimiento y del derecho de defensa en sede administrativa".

Que mediante Resolución de 5 de setiembre de 2007, recaída respecto del citado Expediente N° 03797-2006-PA/TC, que declaró improcedente la solicitud de aclaración formulada por SUNAT, el Tribunal Constitucional, luego de ratificar el criterio hasta ahora expuesto, ha señalado que "(...) debe hacerse hincapié en que la demandada por lo menos deberá esperar a que la orden de pago se haga exigible (artículos 106° y 115° del Código Tributario) para proceder a notificar la Resolución de Ejecución Coactiva".

Que de conformidad con la primera disposición final de la Ley N° 28301, Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, que señala que los Jueces y Tribunales interpretan y aplican las leyes y toda norma con rango de ley y los reglamentos respectivos, según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos, bajo responsabilidad, este Tribunal, en su calidad de Tribunal Administrativo, se encuentra vinculado por lo resuelto por el Tribunal Constitucional y obligado a observar estrictamente lo dispuesto en las resoluciones dictadas por él.

Que en tal sentido, dado que las Ordenes de Pago N°s. 091-001-0021631, 091-001-0021632, 091-001-0021640 y 091-001-0021641 fueron notificadas en forma conjunta con la Resolución de Ejecución Coactiva N° 091-006-0012886 que dio inicio a su cobranza coactiva, lo que de acuerdo con el último criterio del Tribunal Constitucional afecta los derechos del contribuyente en sede administrativa, procede declarar fundada la queja en este extremo y disponer que la Administración suspenda definitivamente el citado procedimiento de cobranza coactiva acumulado en el Expediente Coactivo N° 0910060012886 y acumulados.

Que respecto a la Resolución de Ejecución Coactiva N° 091-006-0015723 que inició el procedimiento de cobranza de la Orden

de Pago N° 091-001-0026861, se aprecia de su constancia de notificación de foja 49, que el notificador ha certificado la negativa de recepción por persona capaz; no obstante se aprecian enmendaduras en la fecha en que se habría realizado tal diligencia, lo que le resta fehaciencia, por lo que no se encuentra ajustada a lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario y en consecuencia, el citado procedimiento no fue iniciado de acuerdo a ley, correspondiendo declarar fundada la queja en tal extremo y disponer que la Administración suspenda definitivamente el citado procedimiento de cobranza coactiva acumulado en el Expediente Coactivo N° 0910060012886 y acumulados.

Que al haberse dispuesto la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva en el Expediente Coactivo N° 0910060012886 y acumulados, procede que la Administración levante la medida cautelar de embargo en forma de retención trabada en el citado procedimiento mediante Resolución Coactiva N° 0910070009854 de 20 de febrero de 2009, foja 44.

Que adicionalmente cabe indicar que de acuerdo a lo informado por la Administración y como se advierte de fojas 66 a 68, a consecuencia del embargo en forma de retención trabado mediante Resolución Coactiva N° 0910070009854, el Banco Continental efectuó una retención en las cuentas de la quejosa por la suma de S/.333.00, importe por el que emitió el Cheque de Gerencia N° 34470 que fue entregado a la Administración e imputado con fecha 18 de marzo de 2009 a la deuda contenida en la Orden de Pago N° 0910010026861 por Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2008, materia de cobranza en el Expediente Coactivo N° 0910060012886 y acumulados.

Que al respecto cabe señalar que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10499-3-2008 de 2 de setiembre de 2008, publicada el 14 de setiembre de 2008, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se estableció que corresponde que el Tribunal Fiscal ordene la devolución de los bienes embargados cuando se determine que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido y se declare fundada la queja, siendo 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, hubiera sido imputado por la Administración a las cuentas deudoras del contribuyente.

Que en cuanto al plazo en el que la Administración debe dar cumplimiento al mandato de este Tribunal respecto a la devolución del dinero embargado e imputado indebidamente, y si para ello se debe emitir una resolución de cumplimiento o un informe, se han suscitado diversas interpretaciones, una primera que señala que cuando el Tribunal Fiscal ordene la devolución del dinero embargado en forma de retención e imputado a las cuentas deudoras del contribuyente en los casos en que declare fundada la queja al haberse determinado que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido, la Administración debe expedir la resolución correspondiente en el procedimiento de cobranza coactiva y poner a disposición del quejoso el monto indebidamente embargado así como los intereses aplicables, en un plazo de diez (10) días hábiles, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 156° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953; una segunda, que sostiene que en el supuesto antes indicado, la Administración debe expedir la resolución correspondiente en el procedimiento de cobranza coactiva y poner a disposición del quejoso el monto indebidamente embargado así como los intereses aplicables, toda vez que para su ejecución no es necesaria la emisión de una resolución de cumplimiento al amparo del artículo 156° del Código Tributario, ni de dictámenes, peritajes, informes y similares de acuerdo con lo previsto por el numeral 3) del artículo 132° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, ni el inicio de un procedimiento independiente al coactivo.

Que la primera de las interpretaciones señaladas en el considerando anterior ha sido adoptada según el Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2009-12 de 27 de agosto de 2009, según la cual "cuando el Tribunal Fiscal ordene la devolución del dinero embargado en forma de retención e imputado a las cuentas deudoras del contribuyente en los casos en que declare fundada la queja al haberse determinado que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido, la Administración debe expedir la resolución correspondiente en el procedimiento de cobranza coactiva y poner a disposición del quejoso el monto indebidamente embargado así como los intereses aplicables, en un plazo de diez (10) días hábiles, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 156° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953".

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

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

dicha medida, la Administración lo imputó a las cuentas deudoras del contribuyente¹.

Sobre el cumplimiento de las Resoluciones del Tribunal Fiscal, el artículo 156° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953², establece que éstas serán cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad.

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

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

En tal sentido, a efecto de establecer la aplicación del plazo previsto en el artículo 156° del Código Tributario a los casos en que el Tribunal Fiscal ordene, al amparo de la citada Resolución N° 10499-3-2008, la devolución de dinero indebidamente embargado en forma de retención e imputado a las cuentas deudoras del contribuyente, es necesario determinar si en tal supuesto la Administración debe emitir una resolución de cumplimiento, y lo que debe entenderse por esta última, concepto que no se encuentra definido en el Código Tributario, por lo que en aplicación de la Norma III del Título Preliminar del referido Código, es preciso acudir a otras fuentes del derecho tributario, como la doctrina y la jurisprudencia³.

Al respecto, de acuerdo con PARADA, las órdenes son actos por los que la Administración impone a un sujeto un deber de conducta positivo o negativo de cuyo incumplimiento puede derivarse, sin perjuicio de su ejecución por la propia Administración, una sanción penal o administrativa al obligado, siendo que la orden puede presuponer una relación general de supremacía, esto es, la que se ejerce sobre todos los ciudadanos en general, o una relación de tipo especial, como la que se ejerce, por ejemplo, sobre funcionarios por estar éstos dentro de una relación jurídica especial⁴.

Por tanto, puede definirse a la orden como una decisión de la Administración mediante la que impone concretamente a los administrados o funcionarios la obligación o prohibición de hacer algo⁵. La orden puede tener carácter positivo o negativo. Si la obligación es positiva, se debe cumplir una cierta acción o realizar una prestación, se trata de un acto administrativo de mando que emana del imperio del Estado, que obliga al cumplimiento de lo que preceptúa, entablando una relación jurídica entre el Estado y otro sujeto (de derecho particular o funcionario público)⁶.

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

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

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

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

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

En ese orden de ideas, al ser la devolución del dinero embargado en forma de retención e imputado a las cuentas deudoras del contribuyente una consecuencia de disponer el levantamiento de las medidas cautelares adoptadas por la Administración, resulta

necesario que a efecto de cumplir dicho mandato, la Administración emita en el procedimiento coactivo la resolución correspondiente mediante la cual se dé por concluido el procedimiento de ejecución coactiva indebidamente iniciado o seguido, levante las medidas cautelares trabadas⁷, 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 aplicables⁸, de conformidad con lo establecido por el numeral 8) del artículo 116° del Código Tributario¹⁰.

Ello debido a que el mandato de este Tribunal debe ser cumplido por el ejecutor coactivo en el marco de las normas que regulan el procedimiento de cobranza coactiva, que para el caso de la SUNAT se encuentran previstas por los artículos 114° a 123° del Código Tributario y el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva¹¹, y en el caso de los gobiernos locales se encuentran previstas por los artículos 24° a 40° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, aprobado por Decreto Supremo N° 018-2008-JUS, y su Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 069-2003-EF.

Cabe anotar que de la revisión de las normas que regulan los procedimientos de cobranza coactiva seguidos por la Administración, en el caso de la SUNAT¹², se aprecia que si bien existen supuestos en los que se exceptúa al ejecutor coactivo de emitir una resolución coactiva que suspenda o concluya el procedimiento de cobranza, dichos supuestos no están relacionados con algún mandato del Tribunal Fiscal, sino con la notificación de una medida cautelar que

¹ Mediante este acuerdo se reconsideró el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 25-99 de 21 de octubre de 1999, según el cual el Tribunal Fiscal en la queja no emitía pronunciamiento sobre la restitución de los bienes indebidamente embargados, aun cuando ello hubiere sido solicitado por el quejoso.

² Publicado el 5 de febrero de 2004.

³ La Norma III del Título Preliminar del Código Tributario establece que son fuentes del Derecho Tributario: a) Las disposiciones constitucionales, b) Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República, c) Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente, d) Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales, e) Los decretos supremos y las normas reglamentarias, f) La jurisprudencia, g) Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y, h) La doctrina jurídica.

⁴ Al respecto, véase: PARADA, Ramón, *Derecho Administrativo*, Tomo I, Marcial Pons, 2004, Madrid, p. 110.

⁵ En este sentido, véase: DROMI, Roberto, *Derecho Administrativo*, Tomo I, Gaceta Jurídica, 2005, Lima, p. 400.

⁶ Al respecto, véase: *Ibidem*.

⁷ Conforme se señala en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10499-3-2008, que constituye precedente de observancia obligatoria.

⁸ Al respecto, el inciso b) del citado artículo 119° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, establece que ninguna autoridad ni órgano administrativo, político, ni judicial podrá suspender o concluir el Procedimiento de Cobranza Coactiva en trámite con excepción del Ejecutor Coactivo, quien deberá actuar conforme con lo dispuesto en dicho artículo. Asimismo el citado artículo regula en su inciso b) los supuestos en los que el ejecutor coactivo deberá dar por concluido el procedimiento, levantar los embargos y ordenar el archivo del procedimiento.

⁹ Para lo cual deberá tenerse en cuenta lo regulado por los artículos 38° y 39° del Código Tributario referentes al interés que se debe aplicar para efecto de la devolución y a los medios con los que se hace efectiva dicha devolución. En ese sentido, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13075-5-2008 de 13 de noviembre de 2008 dispuso la devolución de los importes retenidos indebidamente incluidos los intereses a que se refiere el artículo 38° del Código antes citado.

¹⁰ El numeral 8) del artículo 116° del Código Tributario establece que es facultad del ejecutor disponer la devolución de los bienes embargados, cuando el Tribunal Fiscal lo establezca, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 8) del artículo 101°, así como en los casos que corresponda de acuerdo a ley. Respecto del citado artículo, cabe indicar que este Tribunal en la Resolución N° 10499-3-2008 ha señalado que no se ha previsto de manera expresa todos los supuestos en los cuales corresponde que el ejecutor coactivo disponga la devolución de los bienes embargados y que el legislador ha usado una fórmula abierta al señalar que ello procederá en los casos que corresponda de acuerdo a ley, debiéndose entender que se refiere a aquellos supuestos en los que el procedimiento de cobranza coactiva se ha iniciado o seguido de manera indebida.

¹¹ Aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT, modificada por la Resolución N° 159-2008-SUNAT, publicada el 24 agosto 2008.

¹² Así, por ejemplo, el artículo 22° del Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva establece que:

"El Ejecutor suspenderá el Procedimiento cuando se presente alguna de las causales detalladas en el literal a) del Artículo 119° del Código. No será necesario que el Ejecutor emita una Resolución Coactiva que suspenda el Procedimiento cuando:

a) Dentro de un proceso constitucional de amparo se notifique a la SUNAT una medida cautelar que ordene la suspensión de la cobranza conforme a lo dispuesto en el Código Procesal Constitucional.

b) Dentro de un Procedimiento Contencioso Administrativo se notifique a la SUNAT una resolución que conceda una solicitud de medida cautelar y ordene suspender el Procedimiento.

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

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

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

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

ordene la suspensión de la cobranza conforme con lo dispuesto por el Código Procesal Constitucional y la resolución que concede una solicitud de medida cautelar y ordena suspender el procedimiento.

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

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

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

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

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

Que es preciso indicar que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido por el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 del 17 de setiembre de 2002, en base a la cual se emite la presente resolución.

Que asimismo, siendo que a la fecha existe dualidad de criterio al respecto según lo establecido en las Resoluciones de este Tribunal N°s. 00044-2-2009, 08514-3-2008 y 01217-7-2009, procede que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria y que se disponga su publicación en el diario oficial El Peruano, en aplicación del artículo 154° del Código Tributario, que establece que de presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que debe prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria, en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.

Que de acuerdo al criterio antes expuesto, corresponde que la Administración proceda a la devolución del monto indebidamente retenido e imputado por la suma de S/. 333.00, expidiendo la resolución correspondiente en el procedimiento de cobranza coactiva y poniendo a disposición de la quejosa el monto indebidamente embargado así como los intereses aplicables, en un plazo de diez (10) días hábiles de notificada la presente resolución.

Que con relación a lo alegado por la quejosa respecto a que sea excluida de las centrales de riesgo a las que fue reportada por la deuda en cobranza, cabe señalar que mediante Resolución N° 09151-1-2008, publicada el 14 de agosto de 2008 en el diario oficial El Peruano con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha establecido que la Administración se encuentra facultada a registrar en las centrales de riesgo la deuda tributaria exigible coactivamente, no obstante que aún no se haya iniciado el procedimiento de cobranza coactiva o éste haya sido suspendido o dejado sin efecto por razones distintas a la no exigibilidad de la deuda en cobranza.

Que de acuerdo a lo expuesto en los considerandos precedentes, la deuda materia de cobranza en el Expediente Coactivo N° 09100600012886 y acumulados, constituye deuda exigible coactivamente, siendo que la suspensión del procedimiento dispuesta por este Tribunal se debe a la indebida notificación de las resoluciones que dan inicio al procedimiento y no a razones vinculadas a la exigibilidad de la referida deuda, en tal sentido, la Administración se encontraba facultada a reportar dicha deuda a las centrales de riesgo, como lo hizo, según se desprende de fojas

51 y 52 vuelta, por lo que corresponde declarar infundada la queja en tal extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la quejosa respecto a que la Administración ha resuelto los Formularios 194 - Comunicación para la Revocación, Modificación, Sustitución, Complementación o Convalidación de Actos Administrativos presentados respecto de las Ordenes de Pago N°s. 091-001-0021640 y 091-001-0021641 mediante Comunicaciones N°s. 0910790000477 y 0910790000476, de fojas 29 y 31, sin tomar en consideración que se había producido el silencio administrativo positivo, cabe señalar que de autos se observa que la quejosa pretende cuestionar las citadas comunicaciones¹³, por lo que, en aplicación del artículo 213° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, que dispone que el error en la calificación del recurso por parte de la recurrente no será obstáculo para su tramitación siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter, corresponde se otorgue a este extremo de la queja el trámite de apelación contra las Comunicaciones N°s. 0910790000477 y 0910790000476, previa verificación de los requisitos de admisibilidad, considerándose como fecha de ingreso la de su presentación en la mesa de partes de la Administración, es decir, el 5 de marzo de 2009, y en caso que exista una en trámite, los actuados le sean acumulados.

Que finalmente, en cuanto a lo solicitado por la quejosa en el sentido que se sancione a los funcionarios que le han causado perjuicio a consecuencia del procedimiento de cobranza coactiva materia de queja, corresponde señalar que ello debe ser dilucidado por el superior jerárquico de la entidad quejada, conforme con lo señalado por el artículo 158° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, por lo que al no ser competencia de este Tribunal emitir pronunciamiento al respecto, se deben remitir los actuados a la Administración a fin de que le otorgue al escrito presentado en este extremo el trámite correspondiente, conforme con lo dispuesto por el artículo 82° de dicha ley.

Con los vocales Flores Talavera, Márquez Pacheco y Guarníz Cabell, e interviniendo como ponente la vocal Guarníz Cabell.

RESUELVE:

1. **DECLARAR FUNDADA** la queja presentada en el extremo referido al procedimiento de cobranza coactiva seguido con Expediente Coactivo N° 0910060012886 y acumulados, y disponer que la Administración suspenda definitivamente dicho procedimiento, levante las medidas cautelares trabadas y proceda a la devolución de los importes embargados e indebidamente imputados de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución.

2. **DECLARAR INFUNDADA** la queja en el extremo referido a la exclusión de la quejosa de las centrales de riesgo.

3. **DAR TRÁMITE** de recurso de apelación al extremo de la queja referido al cuestionamiento de las Comunicaciones N°s. 0910790000477 y 0910790000476 y disponer que la Administración proceda conforme con lo dispuesto en la presente resolución.

4. **INHIBIRSE** del conocimiento de la queja presentada en el extremo referido a que se sancione a los funcionarios de la Administración, y **REMITIR** lo actuado a fin que otorgue a la queja presentada, en ese extremo, el trámite correspondiente.

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

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

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

FLORES TALAVERA
Vocal Presidente

MÁRQUEZ PACHECO
Vocal

GUARNÍZ CABELL
Vocal

Castañeda Altamirano
Secretario Relator
GC/SG/mgp

¹³ De la revisión de éstas se aprecia que contienen los requisitos de una resolución.