

# La queja como medio para cuestionar las actuaciones de la administración tributaria

Lourdes Chau Quispe\*  
Oswaldo Lozano Byrne\*\*

Como se sabe nuestro ordenamiento jurídico, en el ámbito tributario, otorga a los administrados, diversos medios a fin de exigir a la Administración que sus actos se ajusten a derecho, entre ellos, tratándose del procedimiento en sede administrativa, existen los llamados recursos impugnativos y la queja.

En los últimos tiempos se advierte que la queja es uno de los medios más comunes empleados por los contribuyentes, para cuestionar las actuaciones de las Administraciones Tributarias, siendo probablemente, la razón de ello, el que cada vez más las infracciones cometidas por éstas sean mayores (en especial tratándose de los gobiernos locales) o a la percepción de los interesados de que es el medio más efectivo y práctico para lograr sus fines, lo cual no necesariamente es cierto.

Debido a ello, resulta de interés revisar los criterios que fluyen de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal que permitan ilustrar los alcances de la queja que es competencia de este órgano y de esta manera, los interesados puedan determinar los casos en que interponerla resulta el instrumento idóneo.

## NATURALEZA DE LA QUEJA.-

De acuerdo con la definición esbozada por Eduardo García de Enterría<sup>1</sup> los recursos

administrativos “son actos del administrado mediante los que éste pide a la propia Administración la revocación o reforma de un acto suyo o de una disposición de carácter general de rango inferior a la Ley en base a un título jurídico específico. La nota característica de los recursos es, por lo tanto, su finalidad impugnatoria de actos o disposiciones preexistentes que se estiman contrarias a Derecho...”

Nuestro Código Tributario<sup>2</sup> regula la queja en su artículo 155° y le da el calificativo de recurso, señalando que se presenta cuando existen actuaciones o procedimientos que afectan directamente (entiéndase al interesado) o infrinjan lo establecido en él, pudiendo interponerse ante el Tribunal Fiscal cuando se trate de cuestionamientos a las actuaciones de la Administración Tributaria o ante el Ministro de Economía y Finanzas cuando se trate de cuestionar la actuación del Tribunal Fiscal<sup>3</sup>. Esta idea es reiterada en el numeral 5 del artículo 101° del mismo cuerpo legal cuando señala que son atribuciones del Tribunal Fiscal el resolver los recursos de queja que presenten los deudores tributarios<sup>4</sup>, contra las actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en él.

En el ámbito tributario municipal, la Ley N° 26979, Ley del Procedimiento de Ejecución

(\*) Abogada, profesora de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

(\*\*) Abogado egresado de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

(1) García de Enterría, Eduardo. Curso de Derecho Administrativo. Séptima edición. Madrid: Civitas Ediciones S.L. 1997. Pág. 510. (28)

(2) Según el Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF.

(3) En el caso de la queja contra el Tribunal Fiscal, el recurso de queja procede si es que este órgano sin causa justificada no resuelve las apelaciones dentro del plazo establecido por la ley (Artículo 14° del Código Tributario) mas no para cuestionar las decisiones adoptadas al resolver las impugnaciones pues en tal caso existe la posibilidad de interponer una demanda contencioso-administrativa, sin embargo, este tema no es materia de análisis del presente artículo, el cual se circunscribe a las quejas que son de conocimiento del Tribunal Fiscal.

(4) Nótese que el Código Tributario hace referencia al deudor tributario es decir a aquel que lo es a título de contribuyente o de responsable excluyéndose a terceras personas que tengan legítimo interés.

Coactiva, que de manera específica regula el procedimiento de cobranza coactiva de los gobiernos locales señala en el artículo 38° que el obligado al pago podrá interponer recurso de queja ante el Tribunal Fiscal contra las actuaciones o procedimientos del ejecutor o auxiliar coactivo, que lo afecten directamente o infrinjan lo establecido en el capítulo referido al procedimiento de cobranza coactiva.

Según se advierte, el calificativo de recurso en este caso resulta impropio, pues como señala García de Enterría, al comentar una situación similar que se presentaba en el ordenamiento español, con anterioridad a la Ley de Procedimientos Administrativos, lo que se persigue con su interposición no es la revocatoria de un acto administrativo, sino solo que se corrijan en el curso del procedimiento aquellos defectos incurridos en su tramitación, entendiéndose al procedimiento a tenor de lo dispuesto por el artículo 29° de la Ley N° 27444 Ley del Procedimiento Administrativo General, como el conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades, conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados.

Debe indicarse que la actual Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, también desarrolla la figura de la queja, aplicable a las actuaciones de las administraciones distintas a las tributarias pues en este caso existe el procedimiento especial regulado en el Código Tributario y en la Ley N° 26979 (aunque su esencia es la misma), omitiendo acertadamente darle el calificativo de "recurso"; así, el artículo 138° establece que en cualquier momento, los administrados pueden formular queja contra los defectos de tramitación y, en especial, los que supongan paralización, infracción de los plazos establecidos legalmente, incumplimiento de los deberes funcionales u omisión de trámites que deben ser subsanados antes de la resolución definitiva del asunto de la instancia respectiva.

Distinto es el caso del tratamiento que a la queja se le da en el ámbito judicial pues el Código Procesal Civil, referencia de la mayoría de los operadores jurídicos en el país, dispone que está destinada a reexaminar la resolución que declara inadmisibles o improcedentes el recurso de apelación o casación.

Considerando entonces la naturaleza de la queja en materia tributaria, en las líneas que siguen se comentan los distintos criterios del Tribunal Fiscal emitidos al respecto.

### CASOS EN QUE NO PROCEDE LA QUEJA.

Atendiendo a su naturaleza y a su finalidad, cual es la de servir de medio para demandar al superior que ordene a la Administración corrija las actuaciones defectuosas procedimentales de la Administración Tributaria, debe señalarse que la queja no es un medio alternativo a los recursos de reclamación o apelación contemplados en el procedimiento tributario en sede administrativa, para cuestionar los actos de aquella.

- Resoluciones que deniegan la admisión a trámite de los recursos de los interesados

En una importante cantidad de las quejas planteadas ante el Tribunal Fiscal se pretende cuestionar las resoluciones emitidas por la Administración declarando inadmisibles las impugnaciones presentadas. Ello debido posiblemente a que, en el procedimiento civil, tal es la finalidad de este tipo de recursos o porque en este caso no existe un plazo de interposición, de manera que si bien el plazo para impugnar un acto puede haber vencido, los deudores pueden encontrarlo como alternativa, aunque equivocadamente.

Efectivamente, como ya se ha señalado, según el artículo 401° del Código Procesal Civil el recurso de queja tiene por objeto el reexamen de la resolución que declara inadmisibles o improcedentes un recurso de apelación o casación, procediendo también contra la resolución que concede la apelación en efecto distinto al interesado.

Esta disposición se ubica en el Título XII de la Sección Tercera del referido Código, tratándose en ella, además de la queja, los recursos de reposición, que procede contra los decretos, de apelación, cuya finalidad es la revisión de la resolución expedida por el órgano jurisdiccional, y la casación, que tiene como fines esenciales la correcta aplicación e interpretación del derecho objetivo y la unificación de la jurisprudencia por la Corte Suprema de Justicia.

Si bien se ha encontrado lejanos antecedentes de casos en que el Tribunal Fiscal en la vía de la

queja dejó sin efecto las resoluciones o actos de la Administración que denegaban las impugnaciones (Resoluciones N<sup>os</sup>. 112 del 13 de abril de 1964, 1657 del 25 de febrero de 1966 y 18972 del 16 de mayo de 1985), en los últimos años dicho órgano ha considerado que la queja es improcedente, disponiendo se remitan los actuados a la Administración para que se tramite como reclamación o apelación, al amparo del artículo 103<sup>o</sup> del Texto Único Ordenado de la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos entonces vigente<sup>5</sup>, según el cual el error en la calificación del recurso no debe ser obstáculo para su tramitación, siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter (Resoluciones N<sup>os</sup>. 7-3-2000 del 11 de enero del 2000, 9-2-2000 del 7 de enero del 2000, 10-4-99 del 15 de enero de 1999, 0515-1-96 del 11 de abril de 1996, 184-6-97 del 5 de agosto de 1997, 111-5-98 del 20 de febrero de 1998, 532-5-98 del 4 de abril de 1998, 894-1-2000 del 7 de noviembre del 2000, 905-4-2000 del 19 de setiembre del 2000).

Se fundamenta esta posición en que las resoluciones formalmente emitidas pueden ser cuestionadas a través del procedimiento de apelación.

Debe recordarse que el artículo 124<sup>o</sup> del Texto Único Ordenado del Código Tributario dispone que las etapas del procedimiento contencioso son la reclamación ante la Administración Tributaria y la apelación ante el Tribunal Fiscal, salvo que la resolución haya sido emitida por órgano sometido a jerarquía, en cuyo caso, los reclamantes deben apelar ante el superior jerárquico antes de recurrir a dicho Tribunal, precisando sin embargo la norma que no podrá haber más de dos instancias antes de recurrir al mismo.

Según el artículo 134<sup>o</sup> del mismo ordenamiento, pueden ser objeto de reclamación la Resolución de Determinación, la Orden de Pago, la Resolución de Multa, la Resolución Ficta sobre

recursos no contenciosos, las resoluciones que establezcan comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que sustituyan a esta última y al comiso, y los actos que tengan relación directa con la determinación de la obligación tributaria.

Asimismo, de acuerdo con el artículo 140<sup>o</sup>, la Administración declarará inadmisibles la reclamación en caso que el recurrente no cumpla con los requisitos de admisibilidad, previo requerimiento para que los subsane, siendo aplicable igual regla para la apelación, debiendo emitir la resolución declarando la inadmisibilidad el órgano recurrido (artículo 146<sup>o</sup> del Código Tributario).

***“... La administración declarará inadmisibles la reclamación en caso que el recurrente no cumpla con los requisitos de admisibilidad”***

El órgano competente para resolver en última instancia administrativa de todas las resoluciones emitidas por la Administración respecto de actos vinculados con la determinación de la obligación tributaria es el Tribunal Fiscal, sin

distinguirse si dichas resoluciones se pronuncian sobre el asunto controvertido o declaran inadmisibles el recurso impugnativo (artículos 101<sup>o</sup> y 143<sup>o</sup> del Código Tributario).

En tal sentido, contra la resolución que declara inadmisibles su reclamación, el interesado puede apelar ante el Tribunal Fiscal o superior jerárquico según corresponda, ocurriendo lo mismo cuando la Administración emite Resolución declarando inadmisibles la apelación, mas no procede la queja, tal como se ha indicado.

En aplicación del artículo 146<sup>o</sup> del referido ordenamiento legal el plazo para apelar es de quince días hábiles desde la notificación de la resolución recurrida, salvo que se trate de una apelación de puro derecho, en la cual el plazo es de veinte días hábiles (artículo 151<sup>o</sup>).

Es preciso indicar que la finalidad de remitir los actuados es que el recurrente no pierda el plazo para impugnar de la Resolución respecto de la cual

(5) Según el Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo N<sup>o</sup> 002-94-JUS y que hoy se repite en el artículo 213<sup>o</sup> de la nueva ley.

equivocadamente se queja, aunque se ha observado que en muchos de los casos en que el recurrente decide acudir en queja, el plazo impugnativo correspondiente ya ha vencido en el momento de formularla o que paralelamente ya tiene un recurso impugnativo interpuesto pero el mismo resulta extemporáneo.

Discusión de aspectos vinculados con la determinación de la obligación tributaria o la comisión de infracciones.

Al igual que en el caso anterior, existe ya una vía establecida para cuestionar los actos de la Administración vinculados con la determinación de la obligación, ya sea por asuntos contenciosos o no contenciosos, siendo casi unánime la jurisprudencia sobre el asunto.

En este sentido se han expedido por ejemplo, las Resoluciones N°s. 197 del 29 de abril de 1964, 3162 del 20 de noviembre de 1967, 19477 del 8 de abril de 1986, 24030 del 4 de abril de 1991, 3-3-97 del 8 de enero de 1997, 3-5-98 del 6 de enero de 1998, 22-2-2000 del 12 de enero del 2000, 51-4-98 del 19 de enero de 1998, 88-5-97 del 10 de enero de 1997, etc.

Este criterio también incluye a la prescripción, tal como se ha señalado en las Resoluciones N° 337-4-97 del 20 de marzo de 1997, 418-1-2000 del 4 de julio del 2000 y 280-4-2001 del 9 de marzo del 2001.

Cabe precisar que al igual que en el caso anterior, muchos deudores recurren en queja para superar barreras o requisitos que debieran cumplir en el caso de interponer los recursos impugnativos que el Código establece – llámese reclamación o apelación – como podría ser el del plazo ya vencido o del pago previo tratándose de órdenes de pago, sin embargo, como se ha indicado en los casos que un acto pueda ser cuestionado a través de una vía específica ya establecida la interposición de la queja resulta improcedente.

- Nulidad de actos de la Administración Tributaria.

De acuerdo con el artículo 109° del Código Tributario son nulos los actos de la Administración cuando son dictados por órgano incompetente o prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido o cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la ley, siendo anulables cuando son dictados sin observar lo previsto en el artículo 77°

del mismo ordenamiento respecto de los requisitos de las Resoluciones de Determinación, Ordenes de Pago y Resoluciones de Multa, los mismos que podrán ser convalidados por aquélla subsanando los vicios que adolezcan.

En relación con esta materia, y en armonía con el criterio expresado en los dos acápites anteriores, el Tribunal Fiscal tiende a resolver remitiendo los actuados a la Administración para darle al escrito presentado el trámite de apelación o reclamación, según corresponda, ya sea que haya o no Resolución de primera instancia. Así, se tiene situaciones como las siguientes:

- La recurrente pretendía se declare la nulidad de la resolución que denegaba su acogimiento al Régimen de Fraccionamiento Especial (Resolución del Tribunal Fiscal N° 1023-3-97 del 11 de diciembre de 1997).

- Se formuló queja contra la Resolución de Oficina Zonal que declaró improcedente la reclamación contra la Resolución de Multa emitida en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 289-6-97 que había declarado improcedente la apelación por comiso de bienes. En este caso, el recurrente alegaba la nulidad de la referida resolución por haberse emitido sin antes notificarle la aludida Resolución del Tribunal Fiscal (Resolución del Tribunal Fiscal N° 27-4-99 del 22 de enero de 1999).

- Se formuló queja contra una Municipalidad por infringir el procedimiento de determinación de la obligación tributaria por Impuesto Predial (Resolución del Tribunal Fiscal N° 529-1-99 del 6 de julio de 1999).

- Se formularon quejas invocando la nulidad de las Actas Inspectivas de aportaciones de Seguridad Social administradas en ese entonces por el Instituto Peruano de Seguridad Social (IPSS), sosteniendo los recurrentes que la fiscalización y determinación de la deuda contenida en dichas actas habían sido realizadas por una empresa privada (Resolución del Tribunal Fiscal N° 1809-4-96 del 28 de junio de 1996, 55-5-97 del 8 de enero de 1997, 546-3-97 del 17 de junio de 1997, y 86-1-2000 del 28 de enero del 2000).

- Mediante queja se solicitó la anulación de las esquelas que comunicaban el incumplimiento de pagos, pedido que se declaró improcedente, debido a que el Tribunal Fiscal vía recurso de queja no

tiene competencia para declarar la anulabilidad de los actos de la Administración Tributaria, como es el caso de las esquelas (Resolución del Tribunal Fiscal N° 10-3-2000 del 11 de enero del 2000).

- Asimismo, se ha considerado que no procede la queja respecto de la nulidad de notificaciones (Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s. 412-2-96 del 8 de noviembre de 1996, 335-5-2000 del 16 de mayo del 2000 y 326-4-2001 del 28 de marzo del 2001).

Este tipo de pronunciamientos presupone además que la nulidad de los actos de la Administración, incluso por la infracción de procedimientos legalmente establecidos, debe ser invocada por los afectados por intermedio de los recursos impugnativos que a tal efecto se encuentran previstos en el Código Tributario, pues en él no se prevé un recurso especial denominado "de nulidad".

En relación con este tema puede mencionarse colateralmente que de conformidad con el artículo 382° del Código Procesal Civil el recurso de apelación contiene intrínsecamente el de nulidad, sólo en los casos que los vicios estén referidos a la formalidad de la resolución impugnada.

#### - **Requerimientos de admisibilidad.**

De acuerdo con el artículo 140° del Código Tributario, la Administración Tributaria notificará al reclamante para que subsane las omisiones que pudieran existir cuando el recurso de reclamación no cumpla con los requisitos para su admisión a trámite, y solamente en caso de incumplimiento por parte de aquél, dentro del término señalado, declarará inadmisibile la reclamación, existiendo similar dispositivo para la apelación (artículo 146° del indicado Código).

Con un argumento similar al expresado, para rechazar las quejas contra resoluciones formalmente emitidas, el Tribunal no ha aceptado las quejas cuando el reclamante o apelante indica que se ha infringido el procedimiento legal establecido al emitir los Requerimientos aludidos, a pesar que sus recursos reúnen los requisitos legales. Normalmente, el Tribunal ha señalado que, en tales situaciones, la recurrente podría apelar de la resolución que declare la inadmisibilidad, de producirse ello (Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1375-4-96 del 20 de mayo de 1996, 207-2-99 del 12 de febrero de 1999 y 21-4-

2000 del 14 de enero del 2000, entre muchas otras).

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 47-2-2000 del 14 de enero del 2000 se expresó que el Requerimiento había sido emitido dentro del procedimiento contencioso-tributario iniciado con la reclamación contra una Resolución de Multa, por lo que es en esa vía que debía cuestionarse el acto de la Administración, la que analizará si son válidos o no los argumentos presentados (se entiende que para ello, dentro del plazo otorgado por la Administración el recurrente debe presentar un escrito indicando los motivos por los cuales debe admitirse su reclamación, sobre el cual aquélla debe emitir pronunciamiento).

Abona a favor del criterio de la indicada resolución el hecho que existiendo un procedimiento contencioso iniciado, todo lo vinculado a éste debe ser resuelto en él, de lo contrario podríamos terminar aceptando que el tema de la inadmisibilidad de un recurso de reclamación sea resuelto paralelamente por el Tribunal Fiscal y por la Administración.

#### - **Actuaciones en la fiscalización.**

Como se sabe, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, en el curso de la cual ésta se encuentra autorizada por el artículo 62° del Código Tributario para efectuar inspecciones, investigaciones y en general controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, exigiendo a los deudores y a terceros relacionados con ellos la exhibición de sus libros y registros contables y documentación sustentatoria, así como la presentación de informes y análisis relacionados con hechos imposables y exhibición de documentos y correspondencia comercial, la copia de los soportes de microformas o soportes magnéticos y sus documentos fuente.

En el caso de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), la fiscalización normalmente se inicia mediante la notificación de una Carta de Presentación y un Requerimiento en el cual se detalla la documentación que debe ser presentada. Una vez terminada la verificación o fiscalización, se extienden los Resultados del Requerimiento donde se deja constancia de los hechos ocurridos en la

fiscalización y de las omisiones detectadas. Estos Requerimientos también han sido materia de queja ante el Tribunal Fiscal.

Así, en la Resolución N° 73-5-2001 del 6 de febrero del 2001 se resolvió declarar improcedente la queja formulada por actuar indebidamente durante el proceso de fiscalización, el mismo que ya había concluido con la emisión de las respectivas resoluciones de determinación y multa, que no habían sido impugnadas. Atendiendo a dicha circunstancia y a que los requerimientos del procedimiento de fiscalización y sus resultados constituyen en definitiva el sustento de los valores y sanciones que de ser el caso corresponda emitir a la Administración, el Tribunal consideró que la quejosa tenía expedito su derecho para cuestionar las distintas actuaciones desarrolladas por aquélla dentro del proceso de fiscalización a través del recurso de reclamación respectivo, sujetándose a lo señalado en el artículo 135° del Código Tributario.

De otro lado, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 434-1-99 del 14

de mayo de 1999 se señaló que reiterada jurisprudencia de este Tribunal ha dejado establecido que en la vía de la queja no procede invocar la nulidad de los actos de la Administración, más aún si se tiene en cuenta que los requerimientos emitidos por la Administración y sus resultados, forman parte del proceso de fiscalización, el mismo que, de conformidad con el artículo 75° del Código Tributario modificado por la Ley N° 27038, concluye con la emisión de la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago.

Caso distinto fue el de la Resolución N° 260-1-2000 del 26 de abril del 2000, en que el Tribunal, sin esperar a que la Administración expidiera valores, ante una queja en que se invocaba también la suspensión de la fiscalización por aplicación del artículo 81° del Código Tributario, la declaró infundada, entendemos que en este caso se admitió la queja por cuanto la pretensión del administrado

era que no se siga adelante con la fiscalización, por considerar que no se había observado el procedimiento descrito en el artículo referido.

#### - Retraso en la expedición de Resoluciones.

De acuerdo con el artículo 144° del Código Tributario cuando se formule una reclamación ante la Administración y ésta no notifique su decisión en el plazo de seis meses o de dos meses respecto de la denegatoria tácita de las solicitudes de devolución de saldos a favor de los exportadores y de pagos indebidos o en exceso, el interesado puede considerar desestimada su reclamación e interponer apelación ante el superior jerárquico o ante el Tribunal Fiscal, según corresponda.

El mismo artículo señala que procede el recurso de queja ante el Ministro de Economía y Finanzas, cuando el Tribunal Fiscal sin causa justificada, no resuelve dentro del plazo de seis meses previsto en el artículo 150° del referido Código.

Este tratamiento difiere del que se encontraba en el artículo 87° del Texto Único Ordenado de la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos aprobado por Decreto Supremo N° 002-94-JUS, ahora sustituido por la Ley N° 27444, según el cual transcurridos los treinta días a que se refería el artículo 51° de la misma ley sin que se hubiera expedido resolución, el interesado podía considerar denegada su petición o reclamo o esperar el pronunciamiento expreso de la Administración Pública, siendo que en ambos casos el interesado podía acudir en queja para denunciar tal situación.

Al respecto, el Tribunal Fiscal ha considerado en reiteradas resoluciones que la demora en la resolución de una reclamación no origina una queja, sino el ejercicio del silencio administrativo al que los interesados pueden acogerse (Resoluciones N°s. 16544 del 3 de junio de 1981 y 23708 del 18 de setiembre de 1990, entre otras).

---

*“... La realidad de los actos de la administración debe ser invocada por los afectados por intermedio de los recursos impugnatorios que a tal efecto se encuentran previstos en el código tributario, pues en él no se prevé un recurso especial denominado “de nulidad”*”

---

## CASOS EN QUE PROCEDE LA QUEJA

Analizados los casos en que no procede interponer queja, veamos ahora, también en función de la casuística, aquellos en los que el Tribunal en atención a la pretensión del administrado, la ha considerado como la vía pertinente, entrando a pronunciarse sobre ésta.

### - Suspensión de cobranza coactiva

Uno de los motivos más frecuentes de quejas ante el Tribunal Fiscal son las cobranzas coactivas, en particular las iniciadas por las Municipalidades, por haberse trabado indebidamente medidas cautelares previas o haberse iniciado la cobranza cuando la deuda no tiene el carácter de exigible o proseguido la misma a pesar de existir alguna causal de suspensión.

La cobranza coactiva está regulada en el Título II del Libro Tercero del Texto Único Ordenado del Código Tributario y en la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva (Ley N° 26979) que en materia tributaria rige para los Gobiernos Locales.

El funcionario a cargo de este procedimiento es el Ejecutor Coactivo quien inicia el mismo con la Resolución de Ejecución Coactiva, que contiene un mandato de cancelación de la deuda bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzada de las mismas, en caso ellas ya se hubieran dictado. Una vez iniciado este procedimiento, el Ejecutor no admitirá escritos que entorpezcan o dilaten el trámite, bajo responsabilidad.

Adicionalmente, el artículo 119° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y el artículo 16° de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva señalan que ninguna autoridad ni órgano administrativo, político ni judicial podrá suspender el procedimiento de cobranza coactiva que deberá hacerlo solo cuando la deuda haya quedado extinguida, o existiera a favor del interesado anticipos o pagos a cuenta del mismo tributo en exceso, que no se encuentren prescritos, cuando la obligación estuviese prescrita, la acción se siga contra persona distinta al obligado, cuando se haya presentado oportunamente recurso de reclamación, apelación

o demanda contencioso-administrativa que se encuentre en trámite, exista convenio de liquidación o acuerdo de acreedores o el obligado haya sido declarado en quiebra o exista resolución concediendo aplazamiento y/o fraccionamiento de pago.

Los antecedentes de estos artículos, señalaban en forma literal que solamente el Ejecutor Coactivo estaba facultado para suspender la cobranza y en la medida que según lo previsto en el Código la apelación de la cobranza coactiva solamente se podía formular ante la Corte Superior una vez terminado el procedimiento, los contribuyentes acudían en queja ante el Tribunal Fiscal, cuando el Ejecutor se negaba a suspender la cobranza o a dejarla sin efecto.

Nótese que en estos casos, el cuestionamiento de los actos del Ejecutor no hubiese procedido, pues ella solamente era admisible una vez terminado el procedimiento coactivo<sup>6</sup>, por lo que no había otro mecanismo, distinto a la queja ante el Tribunal, para evitar que se infrinja lo establecido en el Código Tributario.

Siguiendo el criterio esbozado por el Tribunal Fiscal, la Ley N° 26979 señala en sus artículos 38° y numeral 31.1 b) del 31°, que contra las actuaciones de Ejecutor Coactivo procede interponer recurso de queja ante el Tribunal Fiscal quien puede disponer la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva inclusive.

Como ejemplos de lo mencionado pueden citarse los siguientes:

- Cuando se ha iniciado la cobranza coactiva aunque no exista deuda exigible. En estricto, más que una causal de suspensión, cuando la deuda aún no es exigible, la cobranza coactiva se ha iniciado indebidamente. De conformidad con el artículo 115° del Código, es deuda tributaria exigible la establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa notificadas por la Administración que no hayan sido impugnadas dentro del plazo de ley, o la establecida por una Resolución no apelada en el plazo de ley o por el Tribunal Fiscal, la constituida por la amortización e intereses de la deuda materia de aplazamiento o fraccionamiento pendientes de pago, cuando se incumplen las condiciones bajo las cuales se otorgó este beneficio, la que conste en una Orden de Pago notificada conforme a ley y las costas y

(6) En el caso que el procedimiento de cobranza coactiva ya ha culminado, no procede la interposición del recurso de queja, más bien el interesado debe acudir a la Corte Superior en aplicación del artículo 122° del Código Tributario.

los gastos en que la Administración hubiera incurrido (Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s. 14-3-98 del 8 de enero de 1998 y 1-4-99 del 12 de enero de 1999).

Dentro de este supuesto, encontramos también el caso de Órdenes de Pago emitidas supuestamente al amparo del numeral 1° del artículo 78° del Código Tributario, pero en la que los montos consignados no coinciden con los montos declarados; en este caso al no participar de la naturaleza de una orden de pago, al amparo del artículo 78° del Código Tributario, se consideró que no se trataba de una deuda exigible. (Resolución N° 18-3-98 del 8 de enero de 1998).

- Habiendo la propia Administración informado que el recurso de reclamación fue admitido a trámite no obstante haber sido presentado extemporáneamente, la deuda no resulta exigible coactivamente cuando se ha declarado infundado el reclamo y se ha notificado a la quejosa de dicha decisión, al no haber transcurrido el plazo para apelar de dicha resolución (Resolución del Tribunal Fiscal N° 521-5-2001 del 23 de mayo del 2001).

#### - **Por trabar indebidamente medidas cautelares previas**

En el Título II del Libro Segundo del Código Tributario se regula la potestad de la Administración para trabar, en casos excepcionales, medidas cautelares aún antes de iniciado el procedimiento coactivo e incluso antes de la emisión de los valores. En la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva se permite también trabar este tipo de medidas aunque en forma más restringida para los Gobiernos Locales.

Así por ejemplo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3-3-2000 del 11 de enero del 2000 se declaró fundada la queja, debido a que Municipalidad Distrital de Carmen de La Legua - Reynoso no había sustentado suficientemente la adopción de la medida cautelar, no siendo atendible lo alegado en el sentido de que la interposición de la reclamación

denota un comportamiento evasivo, pues este es un derecho reconocido a los contribuyentes por el artículo 92° del Código Tributario.

Cabe señalar que el artículo 13° de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva dispone que las medidas cautelares previas deberán sustentarse mediante el correspondiente acto administrativo y constar en resolución motivada que determine la obligación, debidamente notificada.

#### - **Infracciones al procedimiento contencioso**

En ciertas situaciones, a pesar que en reiteradas resoluciones se ha considerado que durante la impugnación de los actos que infringen el Código debe hacerse en la vía del contencioso-tributario, el Tribunal Fiscal ha optado por amparar la queja, tal como se puede apreciar en las siguientes Resoluciones:

- Resolución N° 4-3-98 del 6 de enero de 1998: Se declaró fundada la queja ordenándose a la

Administración eleve al Tribunal Fiscal los actuados correspondientes a la apelación interpuesta contra la resolución denegatoria ficta de la reclamación, debido a que había transcurrido en exceso el plazo de 30 días previsto en el artículo 145° del Código Tributario, el mismo que exige que la Administración debe elevar la apelación, cuando cumpla con los requisitos de admisibilidad, en el plazo indicado. En casos como éste, no existe una vía distinta a la queja para reclamar por la demora de la Administración.

#### - **Inscripción en el Registro Único de Contribuyentes (RUC)**

El Decreto Ley N° 25734 estableció el Registro Único de Contribuyentes (RUC) en el que debe inscribirse toda persona natural o jurídica, sucesión indivisa, sociedades de hecho u otro ente colectivo, sea peruano o extranjero, domiciliado o no en el país que sea responsable de tributos que administre la SUNAT, debiendo ser utilizado el

---

*“... En ciertas situaciones, a pesar que en reiteradas resoluciones se ha considerado que durante la impugnación de los actos que infringen el Código debe hacerse en la vía del contencioso-tributario, el Tribunal Fiscal ha optado por amparar la queja”*

---

número de registro otorgado en cualquier documento o actuación que se presente o realice ante la Administración Tributaria, respecto de obligaciones y procedimientos de naturaleza fiscal.

Mediante la Resolución de Superintendencia N° 079-2001/SUNAT se regula la inscripción en el RUC, indicándose los sujetos obligados, el lugar de inscripción y trámite de modificaciones.

Sobre este tema, el Tribunal ha emitido pronunciamiento en el siguiente sentido:

- Ante el alegato del quejoso de que no se le había dado de baja en el RUC, a pesar de haberlo solicitado, la Administración informó que con motivo de la solicitud de impresión de facturas de otro contribuyente, por un error de digitación, se consignó como si dicha autorización hubiese sido solicitada por el quejoso, lo que motivó que no se diera trámite a la indicada solicitud de baja, al figurar en su sistema informático la mencionada autorización a su nombre, por lo que al detectar tal error, ha procedido a cancelar de oficio la indicada autorización de impresión, subsanando así la equivocación cometida. Se declaró fundado el recurso de queja, disponiendo que la Administración tramitase la solicitud de baja (Resolución del Tribunal Fiscal N° 8-1-99 de 8 de enero de 1999).

- En cambio, en otro caso se declaró infundada la queja, debido a que a la fecha de interposición del recurso aún no había vencido el plazo para que la Administración se pronuncie expresamente al respecto, siendo que esta omisión no perjudicaba al contribuyente ya que era de aplicación el silencio administrativo positivo (Resolución del Tribunal fiscal N° 17-1-2000 del 4 de enero del 2000).

Al respecto, debe señalarse que de conformidad con el procedimiento N° 14 (Solicitud de Baja de Inscripción), del Texto Unico de Procedimientos Administrativos de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 059-98-EF la Administración Tributaria debía evaluar la solicitud presentada por los contribuyentes, teniendo para dicho efecto un plazo de 45 días hábiles; los que una vez transcurridos sin que la Administración haya expedido resolución, darían lugar a que el deudor considere por aprobada su solicitud.

#### **- Incumplimiento de devoluciones:**

Se declaró fundada la queja interpuesta contra el IPSS debido a que no obstante haber declarado procedente la solicitud de devolución del pago en exceso a la fecha de interposición no se había producido dicha devolución, razón por la cual, se ordenó a la Administración proceda a devolver el monto señalado en la resolución mencionada (Resolución del Tribunal Fiscal N° 9-4-99 de 9 de abril de 1999).

#### **- Negativa a recibir documentos:**

Son numerosos los casos, sobre todo a nivel de las Administraciones Tributarias Municipales, en que los administrados acuden a éstas con la finalidad de presentar algún escrito, documento o recurso, encontrando una negativa a su recepción bajo el fundamento que no se ha cumplido algún requisito de admisibilidad.

Ante esta circunstancia, los afectados se han visto precisados a recurrir al Tribunal Fiscal para cuestionar la actuación de la Administración, obteniendo pronunciamientos favorables luego de la debida acreditación de los hechos alegados; tal es el caso de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 282-5-96 del 8 de marzo de 1996) en la que se señaló lo siguiente:

“Que la presentación de escritos libres de toda traba u observación encuentra sustento en el Derecho de Petición, consagrado en el inciso 20 del artículo 2° de la Constitución Política del Estado, el cual no puede ser limitado o cuestionado, bajo el pretexto de una mejor atención al público; en este mismo sentido, el artículo 64° del TUO de la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos aprobado por Decreto Supremo N° 02-94-JUS, invocado por la quejosa, establece que las oficinas de trámites documentarios de las entidades públicas están obligadas a recibir las solicitudes o formularios para la realización de los procedimientos administrativos que se presenten sin cumplir con los correspondientes requisitos, bajo condición de subsanarlas en el término de 48 horas, a cuyo vencimiento, sin la subsanación

correspondiente, el documento se tendrá por no presentado y será devuelto al interesado.

Que en tal sentido, las Oficinas de Trámite Documentario están obligadas a admitir los escritos que presenten los interesados sin calificar su contenido, pues ello corresponde a las oficinas competentes las que siguiendo el procedimiento administrativo pertinente decidirán sobre la admisibilidad y procedencia de lo solicitado”.

### **Conclusión**

El análisis jurisprudencial efectuado confirma la hipótesis planteada de que la queja en materia tributaria constituye un medio para cuestionar defectos en las actuaciones de la Administración Tributaria de naturaleza estrictamente procedimental y siempre que no exista una vía específica establecida para ello, no debiendo entenderse con los mismos alcances que en el proceso civil. **D&S**