

**ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2004-18**

**TEMA : DETERMINAR SI MEDIANTE RECURSO DE QUEJA PROCEDE CUESTIONAR LA CALIFICACIÓN QUE REALIZA LA ADMINISTRACIÓN A LOS ESCRITOS PRESENTADOS POR EL ADMINISTRADO.**

**FECHA** : 2 de noviembre de 2004  
**HORA** : 5.30 p.m.  
**LUGAR** : Calle Diez Canseco N° 258 Miraflores

**ASISTENTES** : Ana María Cogorno P.      Mariella Casalino M.      María Eugenia Caller F.  
Marina Zelaya V.      Renée Espinoza B.      Silvia León P.  
José Manuel Arispe V.      Doris Muñoz G.      Lourdes Chau Q.  
Zoraida Olano S.      Elizabeth Winstanley P.

**NO ASISTENTES** : Juana Pinto de Aliaga. (vacaciones: fecha de suscripción del acta).  
Ada Flores T. (vacaciones: fecha de suscripción del acta).  
Marco Huamán S. (licencia por capacitación: fecha de suscripción del acta).  
Oswaldo Lozano B. (vacaciones: fecha de suscripción del acta).  
Gabriela Márquez P. (vacaciones: fecha de suscripción del acta).

**I. ANTECEDENTES:**

Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

**II. AGENDA:**

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos, el acuerdo adoptado y su fundamento, tal como se detalla en el cuadro que se transcribe a continuación, siendo la decisión adoptada la siguiente:

***“Procede discutir en la vía de la queja la calificación efectuada por la Administración Tributaria respecto de los escritos presentados por los administrados, en tanto dicha actuación de la Administración puede representar una infracción al procedimiento tributario.***

***El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido en el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el Diario Oficial El Peruano.”***

*[Handwritten signatures and initials]*

**TEMA: DETERMINAR SI MEDIANTE RECURSO DE QUEJA PROCEDE CUESTIONAR LA CALIFICACIÓN QUE REALIZA LA ADMINISTRACIÓN DE LOS ESCRITOS PRESENTADOS POR EL ADMINISTRADO.**

PROPUESTA 1	PROPUESTA 2	PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO.	
Procede discutir en la vía de la queja la calificación efectuada por la Administración Tributaria respecto de los escritos presentados por los administrados, en tanto dicha actuación de la Administración puede representar una infracción al procedimiento tributario.  Fundamento: ver propuesta 1 del informe.	No corresponde discutir en la vía de la queja la recalificación de los escritos que presenten los administrados (deudores tributarios o terceros), efectuada por la Administración conforme con lo previsto por el artículo 213º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, debiendo discutirse ello dentro del procedimiento seguido por la Administración, no constituyendo el ejercicio de dicha atribución una infracción al procedimiento tributario.  Fundamento: ver propuesta 2 del informe.	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2
		El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.	El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario.

Vocales	Sin voto singular	Con voto singular			
Dra. Caller	X			X	
Dra. Cogorno		X(*)		X	
Dra. Casalino		X(*)		X	
Dr. Lozano		X(*)		X	
Dra. Zelaya	X			X	
Dra. Espinoza	X			X	
Dra. León		X(*)		X	
Dra. Pinto		X(*)		X	
Dr. Arispe		X(*)		X	
Dra. Flores			X	X	
Dra. Márquez			X	X	
Dra. Chau	X			X	
Dra. Olano			X	X	
Dr. Huamán	X			X	
Dra. Winstanley	X			X	
Dra. Muñoz	X			X	
Total	7	6	3	16	

(\*) Voto Singular: "Siempre y cuando no exista una vía alternativa en la que se pueda evitar la violación del procedimiento y de los derechos del contribuyente."

*[Handwritten signatures and notes at the bottom of the page]*

### III. DISPOSICIONES FINALES:

Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes).

No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión procediendo los vocales asistentes a firmar la presente Acta en señal de conformidad.



Ana María Cogorno Prestinoni



Mariella Casalino Mannarelli

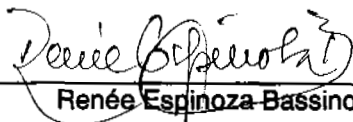


Oswaldo Lozano Byrne

Firmado: 04/11/04



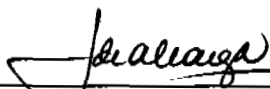
Marina Zelaya Vidal



Renée Espinoza Bassino



Silvia León Pinedo




Juana Pinto de Aliaga

Firmado: 12/11/04



José Manuel Arispe



Ada Flores Talavera

Firmado: 08/11/04



Gabriela Márquez Pacheco

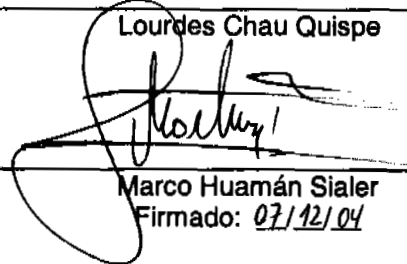
Firmado: 12/11/04



Lourdes Chau Quispe

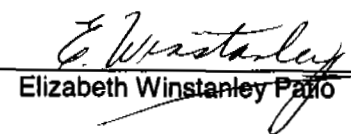


Zoraida Olano Silva



Marco Huamán Sialer

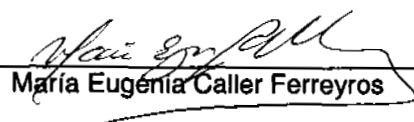
Firmado: 07/12/04



Elizabeth Winstanley Pardo



Doris Muñoz García



María Eugenia Caller Ferreyros

## INFORME FINAL

**TEMA : DETERMINAR SI MEDIANTE RECURSO DE QUEJA PROCEDE CUESTIONAR LA CALIFICACIÓN QUE REALIZA LA ADMINISTRACIÓN A LOS ESCRITOS PRESENTADOS POR EL ADMINISTRADO.**

### 1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Determinar si la queja es la vía idónea para cuestionar la calificación que efectúa la Administración de los escritos presentados por los contribuyentes en virtud de lo establecido por el artículo 213° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444.

El caso concreto que motiva el planteamiento del tema es la queja interpuesta por un contribuyente que cuestiona que la Administración haya recalificado su recurso de reclamación como un "escrito varios", disponiendo se anexe a los actuados en un procedimiento no contencioso tributario iniciado anteriormente.

### 2. ANTECEDENTES

#### 2.1 ANTECEDENTES NORMATIVOS

El numeral 5 del artículo 101° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece que es atribución del Tribunal Fiscal resolver los recursos de queja que presenten los deudores tributarios contra las actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en dicho código.

El artículo 155° del citado código señala que el recurso de queja se presenta cuando existen actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este código.

El artículo 213° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, establece que el error en la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter.

#### 2.2 ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

La facultad que tiene la Administración Tributaria de calificar la naturaleza de los escritos que presenten los contribuyentes no constituye una infracción al procedimiento tributario.

##### **Resolución del Tribunal Fiscal N° 06574-5-2004 de 3 de septiembre de 2004.**

"Que en virtud de la citada disposición se atribuye al funcionario público, en este caso de la Administración Tributaria, la facultad de calificar la naturaleza de los escritos que presenten los contribuyentes, no constituyendo por tanto el ejercicio de dicha atribución una infracción al procedimiento tributario, criterio establecido por diversas resoluciones de este Tribunal, tales como las N°s. 5778-1-2003, 6833-2-2003 y 180-5-2004, de 15 de octubre y 24 de noviembre de 2003 y 16 de enero de 2004 respectivamente, sin perjuicio que dicha calificación pueda ser evaluada dentro del procedimiento asignado por la Administración".

##### **Resolución del Tribunal Fiscal N° 06053-3-2004 de 20 de agosto de 2004.**

"Que en virtud de la citada disposición, se atribuye al funcionario público, en este caso a la Administración, la facultad de calificar la naturaleza de los escritos que presenten los contribuyentes, no constituyendo, por tanto, el ejercicio de dicha atribución una infracción al procedimiento tributario, por sustentarse dicha actuación en una disposición legal,



criterio similar al establecido por diversas resoluciones de este Tribunal, tales como las N°s. 5778-1-2003 del 15 de octubre, 6833-2-2003 del 24 de noviembre de 2003 y 00180-5-2004 del 16 de enero de 2004, sin perjuicio que dicha calificación pueda ser evaluada dentro del procedimiento dado por la Administración”.

**Resolución del Tribunal Fiscal N° 00151-1-2004 de 14 de enero de 2004.**

“Que al respecto debe tenerse en cuenta que mediante Resolución N° 5778-1-2003 de fecha 15 de octubre de 2003, este Tribunal ha declarado infundada la queja interpuesta por la recurrente contra la Gerencia de Reclamaciones de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, por haberle notificado la Esquela N° 188-2003-SUNAT/2H0100 en referencia, al considerar que en virtud a lo dispuesto en el artículo 213° de la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, aplicable supletoriamente de conformidad con la norma IX del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF, en el sentido que el error en la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter, la calificación de los Expedientes de Reclamación N°s. 0150340000528 y 0150340000732, efectuada por la Administración, no constituye infracción al procedimiento tributario, sin perjuicio que dicha calificación pueda ser evaluada dentro del procedimiento dado a los expedientes de la referencia”.

### **3. PROPUESTAS**

#### **3.1 PROPUESTA 1**

##### **DESCRIPCIÓN**

Procede discutir en la vía de la queja la calificación efectuada por la Administración Tributaria respecto de los escritos presentados por los administrados, en tanto dicha actuación de la Administración puede representar una infracción al procedimiento tributario.

##### **FUNDAMENTO**

De acuerdo con el numeral 5 del artículo 101° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, es atribución del Tribunal Fiscal resolver los recursos de queja que presenten los deudores tributarios contra las actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en dicho código.

Por su parte, el artículo 155° del Código Tributario señala que el recurso de queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este código.

Conforme con el criterio establecido por este Tribunal en reiteradas resoluciones, recogido en los fundamentos de los acuerdos de Sala Plena contenidos en las Actas de Reunión de Sala Plena N°s. 2003-24 y 2004-11, la competencia del Tribunal Fiscal respecto a los recursos de queja está referida a los siguientes casos: (i) actuaciones de la Administración que afecten indebidamente al deudor o, (ii) actuaciones que constituyen una infracción a cualquier norma que incida en la relación jurídica tributaria, aun cuando no esté contenida en el Código Tributario.

Cabe precisar que si bien las normas referidas al recurso de queja sólo hacían referencia al Código Tributario, de la lectura conjunta de dichas normas y la Norma I del Título Preliminar del Código Tributario, se tiene que el Tribunal Fiscal es competente para resolver quejas siempre que la materia discutida sea de naturaleza tributaria.

Respecto a la naturaleza del recurso de queja, mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2003-24, se ha establecido 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 por las normas correspondientes.

De lo expuesto se tiene que la actuación de la Administración traducida en la recalificación de los escritos presentados por los administrados constituye una actuación que puede afectar directamente lo previsto por el Código Tributario, y por tanto, de un supuesto que habilita la interposición de un recurso de queja.

En efecto, si bien el artículo 213° de la Ley del Procedimiento Administrativo General establece una obligación de la Administración de encauzar el procedimiento, subsanando los errores que los administrados pudieran haber cometido al calificar sus recursos, ello no implica que la calificación que se efectúe no pueda ser objeto de revisión.

Ahora bien, corresponde determinar si la queja es una vía idónea para cuestionar la recalificación efectuada por la Administración o si, en tanto dichos escritos pueden presentarse dentro de un procedimiento, es en esta vía dentro de la cual corresponde cuestionar la actuación de la Administración haciendo uso de los recursos impugnativos correspondientes.

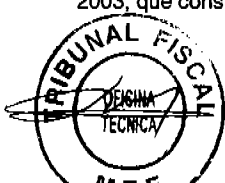
Sobre el particular, en primer lugar, es pertinente indicar que la recalificación de escritos puede efectuarse dentro de un procedimiento contencioso o no contencioso o fuera de él, motivando más bien el inicio de un procedimiento. Este sería el caso de la presentación de algún escrito dentro del procedimiento de cobranza coactiva por ejemplo, el cual fuera calificado por la Administración como recurso impugnativo. Como se puede apreciar, de no ser correcta la calificación efectuada por la Administración, y de no poderse cuestionar la misma en la vía de la queja, se generaría una situación de indefensión al administrado, motivando el inicio en forma innecesaria de un procedimiento tributario, con los costos que esta situación originaría.

En el mismo sentido, un recurso impugnativo puede ser recalificado por la Administración como un escrito "simple", no generando a su criterio el inicio de un procedimiento. En este caso también se produciría una situación de indefensión hacia el administrado, no teniendo una vía específica para cuestionar la actuación de la Administración en tanto mediante la recalificación se estableció justamente que no procedía el inicio de un procedimiento.

Tratándose de una recalificación efectuada dentro de un procedimiento tributario, si no se permite cuestionar dicha actuación en la vía de la queja, la única forma en que el administrado podría hacer uso de su derecho de defensa sería mediante la interposición del recurso impugnativo que corresponda, solución que tampoco resulta eficiente en tanto los recursos impugnativos cuentan con plazos extensos para ser resueltos.

Cabe agregar que la recalificación efectuada por la Administración no consta en un acto que pueda ser por sí mismo impugnado en la vía del procedimiento tributario, ya que las esquelas emitidas no cumplen con los requisitos para ser consideradas actos a través de los cuales se da respuesta a lo solicitado por los administrados<sup>1</sup>, por lo que éstos tendrían que esperar la emisión de un acto que pueda ser materia de impugnación.

<sup>1</sup> Criterio acorde con el establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00539-4-2003, publicada el 22 de marzo de 2003, que constituye precedente de observancia obligatoria.



Conforme con lo expuesto, negar el derecho de los administrados a plantear un recurso de queja contra la actuación de la Administración referida a la recalificación de un escrito presentado por éste, basado en el hecho que dicha actuación puede ser cuestionada posteriormente dentro del procedimiento tributario iniciado, o iniciando para tal fin un procedimiento, implica una vulneración al derecho de defensa de los administrados, desconociéndose la finalidad del recurso de queja en el ámbito tributario, la cual justamente está referida al encauzamiento de los procedimientos a fin que éstos se desarrollen conforme a ley y a los intereses de las partes.

A mayor abundamiento es pertinente hacer referencia a la implicancia que la recalificación realizada por la Administración puede tener con relación a la suspensión de procedimientos de cobranza coactiva.

Conforme con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 07367-3-2004, que constituye precedente de observancia obligatoria, de acuerdo con el inciso c) del numeral 3.1 del artículo 31° de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, Ley N° 26979, modificada por la Ley N° 28165, no procede la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva durante la tramitación de un recurso de apelación formulado dentro de un procedimiento no contencioso. En tal sentido, sólo procede la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva cuando se haya interpuesto dentro del plazo establecido recursos impugnativos dentro de un procedimiento contencioso tributario.

Como se puede apreciar, al recalificarse los recursos impugnativos presentados por los administrados, como solicitudes no contenciosas o "escritos varios", sin que éstos tengan la posibilidad de cuestionar dicha actuación en la vía de la queja, se restringiría el derecho de los administrados para solicitar la suspensión de los procedimientos de cobranza coactiva, puesto que por causa de la recalificación, no se cumpliría el supuesto previsto en la norma como causal de suspensión de la cobranza coactiva.

Finalmente, es pertinente indicar que el Tribunal Fiscal se adscribe a la postura expuesta, ya que en resoluciones emitidas con motivo de la presentación de recursos de queja, ha efectuado calificaciones y recalificaciones de los escritos presentados por los administrados, encauzando de esta manera desde la vía de la queja, procedimientos contenciosos tributarios así como no contenciosos, lo cual evidencia la finalidad de la queja de constituir un remedio procesal de carácter excepcional y sumario.

### **3.2 PROPUESTA 2**

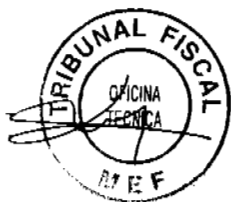
#### **DESCRIPCIÓN**

No corresponde discutir en la vía de la queja la recalificación de los escritos que presenten los administrados (deudores tributarios o terceros), efectuada por la Administración conforme con lo previsto por el artículo 213° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, debiendo discutirse ello dentro del procedimiento seguido por la Administración, no constituyendo el ejercicio de dicha atribución una infracción al procedimiento tributario.

#### **FUNDAMENTO**

El artículo 213° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444 (aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios, en virtud de lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF), establece que "el error en la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter".

Según se advierte, la intención de la norma es que el error en que haya incurrido el recurrente al calificar su recurso no sea un obstáculo para que el órgano de la



Administración ante quien lo ha presentado, le dé el trámite que corresponda, lo que implica que la Administración está facultada a recalificar el recurso presentado.

En este orden de ideas, con respecto al supuesto regulado en el artículo 213º de la Ley del Procedimiento Administrativo General puede manifestarse lo siguiente:

- (I) El recurrente tiene derecho a que la Administración tramite su recurso según corresponda, no obstante el error en que pudiera haber incurrido el recurrente al calificarlo.
- (II) La Administración tiene la obligación de tramitar el recurso según su verdadera naturaleza, no obstante el error del recurrente al calificarlo.
- (III) La obligación que tiene la Administración de tramitar el recurso según corresponda a su verdadera naturaleza lleva implícita la facultad de recalificar el recurso presentado.

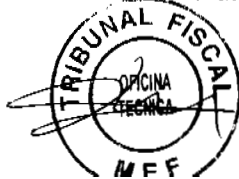
Así por ejemplo, si un contribuyente formula recurso de “reconsideración” contra la resolución de la Administración que resuelve la reclamación presentada contra resoluciones de determinación emitidas por Impuesto a la Renta, la Administración tiene la obligación (y a la vez facultad) de recalificar dicho recurso como apelación, de acuerdo con lo dispuesto en el Título III del Libro Tercero del Código Tributario, que regula el procedimiento contencioso tributario.

Con respecto a la recalificación efectuada por la Administración, el Tribunal Fiscal ha dejado establecido que puede ser cuestionada por el recurrente, pero no a través de la interposición de un recurso de queja sino dentro del procedimiento seguido por la Administración. Así por ejemplo, las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s. 06574-5-2004, 05778-1-2003, 06833-2-2003 y 00180-5-2004, referidas a casos en los cuales se cuestionaba, vía queja<sup>2</sup>, el que la Administración haya recalificado los recursos de reclamación presentados por las quejas contra órdenes de pago, acumulándolos a solicitudes de compensación presentadas con anterioridad, que estaban referidas precisamente a la deuda tributaria materia de dichos valores, establecen que en virtud del citado artículo 213º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, se atribuye al funcionario público, en este caso de la Administración Tributaria, la facultad de calificar la naturaleza de los escritos que presenten los contribuyentes, no constituyendo el ejercicio de dicha atribución una infracción al procedimiento tributario, sin perjuicio que dicha calificación pueda ser evaluada dentro del procedimiento asignado por la Administración.

Tal recalificación no viola el derecho de defensa del administrado, pues éste tiene la posibilidad de exponer sus argumentos en contra de la misma dentro del procedimiento a través del cual la Administración haya encauzado su recurso.

En este mismo orden de ideas, en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2003-24 se dejó establecido que de los supuestos que habilitan la interposición de la queja se aprecia que su naturaleza es la de un remedio procesal que ante la afectación o posible vulneración de los derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración o por la sola contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria, permite corregir las actuaciones y reencauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido en las normas correspondientes, alejándose del carácter de recurso impugnativo de los actos administrativos, como son los recursos regulados en

<sup>2</sup> Cabe Recordar que de acuerdo con el artículo 155º del Código Tributario, el recurso de queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en dicho Código, debiendo ser resuelto por el Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de presentado, tratándose de recursos contra la Administración Tributaria.





los artículos 137º y 145º del Código Tributario, no resultando procedente cuando existan adicionalmente otros procedimientos o vías idóneas para conocer dichos casos.

Asimismo, uno de los fundamentos del Acuerdo de Sala Plena N° 2003-09 (en el que se estableció que el Tribunal Fiscal no es competente para pronunciarse en la vía de la queja respecto del cuestionamiento del requerimiento del pago previo o de la carta fianza, a que se refieren los artículos 137º, 140º y 146º del Código Tributario) es que “el Tribunal Fiscal no debe a través de un recurso de queja pronunciarse respecto de aquellos casos en los que existe un procedimiento específico en trámite, en el cual se ventila el asunto controvertido. Aseverar lo contrario implicaría que en ambas vías, la de la queja y la contenciosa, se meritúe paralelamente un mismo asunto controvertido, lo que conllevaría a una duplicidad de fallos los que a su vez podrían ser contradictorios, restándole seguridad jurídica al procedimiento”.

De todo lo expuesto se concluye no corresponde discutir en la vía de la queja la recalificación de los escritos que presenten los administrados (deudores tributarios o terceros), efectuada por la Administración conforme con lo previsto por el artículo 213º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, debiendo discutirse ello dentro del procedimiento seguido por la Administración, no constituyendo el ejercicio de dicha atribución una infracción al procedimiento tributario.

#### **4. CRITERIOS A VOTAR**

##### **4.1 PROPUESTA 1**

Procede discutir en la vía de la queja la calificación efectuada por la Administración Tributaria respecto de los escritos presentados por los administrados, en tanto dicha actuación de la Administración puede representar una infracción al procedimiento tributario.

##### **4.2 PROPUESTA 2**

No corresponde discutir en la vía de la queja la recalificación de los escritos que presenten los administrados (deudores tributarios o terceros), efectuada por la Administración conforme con lo previsto por el artículo 213º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, debiendo discutirse ello dentro del procedimiento seguido por la Administración, no constituyendo el ejercicio de dicha atribución una infracción al procedimiento tributario.

